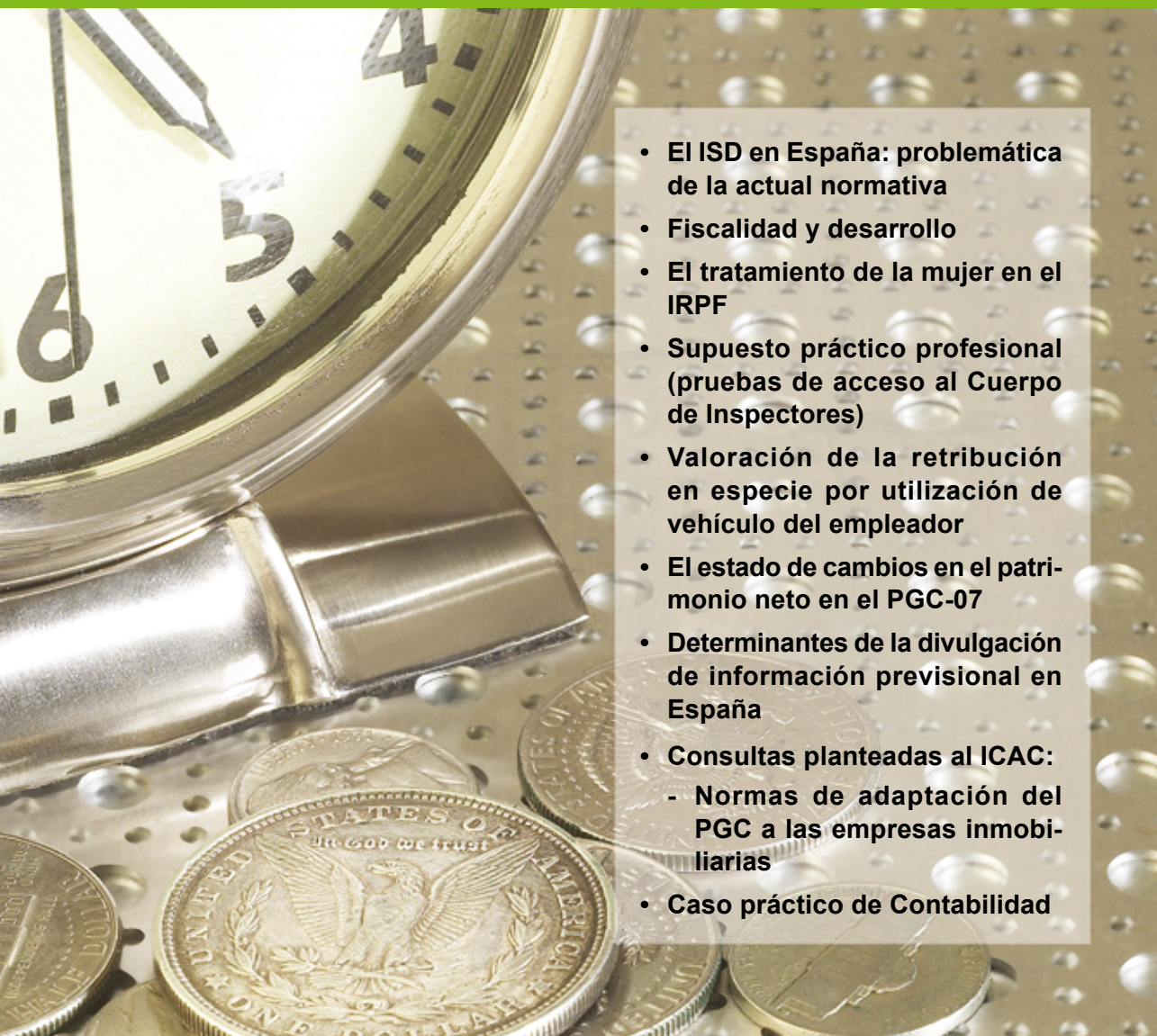




- El ISD en España: problemática de la actual normativa
- Fiscalidad y desarrollo
- El tratamiento de la mujer en el IRPF
- Supuesto práctico profesional (pruebas de acceso al Cuerpo de Inspectores)
- Valoración de la retribución en especie por utilización de vehículo del empleador
- El estado de cambios en el patrimonio neto en el PGC-07
- Determinantes de la divulgación de información previsional en España
- Consultas planteadas al ICAC:
 - Normas de adaptación del PGC a las empresas inmobiliarias
- 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

ENERO 2010 – NÚMERO 322

DIRECTOR

Roque de las Heras Miguel

COORDINADORES

M.ª José Leza Angulo
Javier Romano Aparicio

CONSEJO ASESOR

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

Inocencio Carazo González
Socio Director de INESA & Abogados

José Luis Cea García
Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. UAM

Lorenzo de las Heras Miguel
Inspector de Entidades de Crédito. Banco de España

Maria Teresa del Val Núñez
Catedrática de Dirección de Empresas. Universidad de Alcalá

José Ramón González García
Ex Presidente del ICAC. Inspector de Hacienda del Estado (excedente)

José Antonio Gonzalo Angulo
Presidente del ICAC. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad

Herenia Gutiérrez Ponce
Profesora Titular de Economía Financiera y Contabilidad. UAM

Lorenzo Lara Lara
Presidente del Colegio Central de Titulados Mercantiles y Empresariales

Alejandro Larriba Díaz Zorita
Vicerrector de la UDIMA. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad

Juan Carlos López-Hermoso Agius
Presidente de la Asociación Española de Asesores Fiscales

Luis Alberto Malvárez Pascual
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva

Ana Muñoz Merino
Vocal del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid. Catedrática de Derecho Tributario

Vicente Pérez Sánchez
Inspector de Hacienda del Estado y Profesor del CEF

J. Andrés Sánchez Pedroche
Rector de la UDIMA

Jesús Sanmartín Mariñas
Presidente del REAF

Eduardo Sanz Gadea
Inspector de Hacienda del Estado. Ministerio de Economía y Hacienda

Fernando Serrano Antón
Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid. Profesor Titular de Derecho Tributario

María Teresa Soler Roch
Presidenta del Consejo para la Defensa del Contribuyente. Catedrática de Derecho Tributario

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 (2010): 135,58 € (IVA no incluido)

Comprende dos volúmenes:

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

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

- SUSCRIPCIÓN ANUAL (2010) 206,74 € (IVA no incluido)

(Comprende los dos volúmenes indicados anteriormente y la recopilación, al final de cada año, en Tomos independientes de los repertorios de Legislación y Jurisprudencia Tributaria).

- NÚMEROS SUELTOS (Completo):

– Suscriptores 15,39 € (IVA no incluido)

– No suscriptores 20,20 € (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

1/2010	El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: problemática de la actual normativa. (Jesús Félix García de Pablos)	5
2/2010	Fiscalidad y desarrollo. Cómo los países en desarrollo necesitan de un sistema tributario moderno y eficaz, y qué pueden hacer los países desarrollados para apoyarlos. (Ubaldo González de Frutos)	57
3/2010	El tratamiento de la mujer en el IRPF. Medidas de discriminación positiva y medidas que favorecen la prolongación del rol tradicional. (Antonio Cubero Truyo y María del Mar Jiménez Navas)	69
4/2010	Supuesto práctico profesional (ejercicio propuesto para el ingreso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado). (José Barrio Bondía, Alfonso García Tavares, Eva Martín Díaz, Fernando Salazar y Manuel Menchero Fabián)	97
5/2010	Valoración de la retribución en especie por utilización de vehículo del empleador. De la «disponibilidad» a la «modulación» a través de presunciones. (Raquel Pérez Calvo y José María Pérez Calzada)	157

CONTABILIDAD

6/2010	El estado de cambios en el patrimonio neto en el PGC-07. Disertación para su elaboración y prospectiva como herramienta de análisis. (Daniel Olaya)	171
7/2010	Determinantes de la divulgación de información previsional en España: un análisis de las empresas del IBEX 35. (María Cristina Abad Navarro, Francisco Bravo Urquiza y Marco Trombetta)	207
8/2010	Consultas planteadas al ICAC. (Miguel Ángel Gálvez Linares)	233
9/2010	Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo de Técnicos de Auditoría y Contabilidad. (Miguel Ángel Gálvez Linares y Ángel González García)	241

RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS	269
---	-----

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.

SUMARIO

Página

TRIBUTACIÓN

1/2010	The spanish tax on inheritance and donations: legal problems of its current regulation. (Jesús Félix García de Pablos)	5
2/2010	Taxation and development. Why developing countries need a modern and efficient tax system and what developed countries can do to support them. (Ubaldo González de Frutos)	57
3/2010	Personal income tax in Spain and women. Measures of positive discrimination versus measures encouraging the extension of the traditional role. (Antonio Cubero Truyo y María del Mar Jiménez Navas)	69
4/2010	Exercise of professional practice (proposed to enter the Corps of Revenue Agents in Spain) (José Barrio Bondía, Alfonso García Tavares, Eva Martín Díaz, Fernando Salazar y Manuel Menchero Fabián)	97
5/2010	Calculating payments in kind for use of the employer's vehicle. From «availability» to «modulation» trough presumptions. (Raquel Pérez Calvo y José María Pérez Calzada)	157

CONTABILIDAD

6/2010	The statement of changes in equity in the GCP-07. Dissertation for his elaboration and foresight as analysis tool. (Daniel Olaya)	171
7/2010	Determinants of forward-looking information in Spain: empirical analysis on IBEX 35 companies. (María Cristina Abad Navarro, Francisco Bravo Urquiza y Marco Trombetta)	207
8/2010	Questions formulated to ICAC. (Miguel Ángel Gálvez Linares)	233
9/2010	Exercise 2 form the entrance examination for the Corps of Auditing and Accounting Technicians. (Miguel Ángel Gálvez Linares y Ángel González García)	241

BIBLIOGRAPHIC REVIEWS.....	269
-----------------------------------	-----

EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN ESPAÑA: PROBLEMÁTICA DE LA ACTUAL NORMATIVA

JESÚS FÉLIX GARCÍA DE PABLOS

Doctor en Derecho. Ponente en el TEAC

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: doña María Teresa SOLER ROCH, don Juan Carlos LÓPEZ-HERMOSO AGIUS, doña Ana MUÑOZ MERINO, don Vicente PÉREZ SÁNCHEZ, don Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE, don Jesús SANMARTÍN MARIÑAS y don Fernando SERRANO ANTÓN.

Extracto:

LA cesión por el Estado a las Comunidades Autónomas de importantes competencias normativas en el impuesto sobre adquisiciones gratuitas ha generado una competencia fiscal entre ellas, la cual ha puesto en peligro el cumplimiento de los principios constitucionales de organización territorial (unidad y solidaridad); al mismo tiempo que la disparidad normativa generada con el ejercicio de dichas competencias ha creado una distinta posición de los ciudadanos ante el impuesto, debiéndose estudiar si la diferencia contraviene el principio de igualdad, en sus dos modalidades, igualdad ante la ley (art. 14 CE) e igualdad por razón del territorio (art. 139.1 CE). Este trabajo realiza un análisis de esta problemática, junto al estudio del tratamiento otorgado por la normativa estatal y autonómica al ciudadano no residente, y su concordancia con la jurisprudencia del TJCE.

Palabras clave: libertad de circulación y establecimiento de las personas y libertad de circulación de capitales, igualdad de los ciudadanos por razón del territorio y límites a las competencias normativas de las Comunidades Autónomas.

THE SPANISH TAX ON INHERITANCE AND DONATIONS: LEGAL PROBLEMS OF ITS CURRENT REGULATION

JESÚS FÉLIX GARCÍA DE PABLOS

Doctor en Derecho. Ponente en el TEAC

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: doña María Teresa SOLER ROCH, don Juan Carlos LÓPEZ-HERMOSO AGIUS, doña Ana MUÑOZ MERINO, don Vicente PÉREZ SÁNCHEZ, don Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE, don Jesús SANMARTÍN MARIÑAS y don Fernando SERRANO ANTÓN.

Abstract:

THE transfer of powers from the Spanish central authorities (the State) to the self-governed regions (Autonomous Communities) to regulate the Donations and Inheritance Taxes has resulted in fiscal competition, thus putting at risk the constitutional principles on the territorial organization of Spain, those of unity and solidarity (Article 2 of the Spanish Constitution). At the same time, the unevenness of applicable laws arising from the use of these powers by the Autonomous Communities has generated unequal legal positions of citizens with respect to the aforementioned Taxes. This paper surveys whether such differences violate the constitutional principles of legal and territorial equality (Articles 14 and 139.1 of the Spanish Constitution), and discusses the State and the Autonomous Communities regulations on the situation of non-resident citizens with respect to these Taxes, as well as the accordance of those regulations with the rulings on the subject established by the ECCJ (European Communities Court of Justice).

Keywords: free movement of persons and right of establishment, free movements of capital, territorial citizen equality and limits to the regulation powers of the Autonomous Communities.

Sumario

I. Introducción.

II. Situación actual del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España.

III. Problemas constitucionales de justicia tributaria.

1. Igualdad de los ciudadanos por razón del territorio.

2. Límites a las capacidades normativas de las Comunidades sobre los impuestos cedidos.

IV. Discriminación a los ciudadanos no residentes.

1. Discriminación de los no residentes en las transmisiones mortis causa.

2. Discriminación de los residentes en las transmisiones inter vivos.

V. El ciudadano no residente a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

VI. Conclusiones y propuestas de futuro.

Bibliografía.

Anexos.

I. INTRODUCCIÓN

Históricamente la *imposición personal sobre la riqueza* ha provocado fuertes polémicas doctrinales entre sus detractores y partidarios, debate que se centra actualmente en España con relación a la posible supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuando ya se ha eliminado el Impuesto sobre Patrimonio en su finalidad censal y recaudatoria ¹.

A pesar de su larga tradición en el sistema fiscal español, aquel tributo está sufriendo una profunda crítica en nuestro país, principalmente sobre la base de la presunta inconstitucionalidad de la actualidad normativa, así como por sus efectos negativos sobre el ahorro y el necesario relevo intergeneracional ². Sin embargo una parte importante de estos argumentos ha perdido su vigencia, como el distinto tratamiento impositivo de las adquisiciones gratuitas en derecho foral y en territorio común al haberse equiparado ambas legislaciones, así como por las medidas adoptadas para facilitar dicho relevo; al mismo tiempo que otros adolecen de una base sólida en su argumentación, habiéndose formulado mayormente como acicate en la campaña orquestada en contra del gravamen.

Hoy, por el contrario, es otra la problemática que dimana de esta forma de imposición, fundamentalmente la derivada de la cesión por el Estado de importantes competencias normativas y del respeto a los límites constitucionales en su ejercicio por las Comunidades Autónomas. Junto con el tratamiento tributario otorgado al ciudadano no residente, ya que éste no puede disfrutar de los beneficios fiscales autonómicos, ni de los establecidos por la normativa estatal para las adquisiciones gratuitas por actos inter vivos, lo cual podría infringir nuestro texto constitucional o la normativa comunitaria.

En este estado de cosas, este trabajo realiza un análisis de la jurisprudencia constitucional y comunitaria, que partiendo del estado actual de la fiscalidad sobre las adquisiciones gratuitas en España (apartado II) estudia la concordancia de la legislación autonómica con los principios constitucionales de organización territorial del Estado –unidad, autonomía, igualdad y solidaridad–, así como con los límites derivados de la necesaria coordinación con la Hacienda del Estado (apartado III), junto con el distinto tratamiento otorgado por la normativa estatal y la autonómica al ciudadano no residente y su compatibilidad con los principios constitucionales tributarios (apartado IV), y con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE en adelante) sobre la libre circulación de personas, capitales y de establecimiento (apartado V). Finalmente, se formulan las conclusiones de

¹ El artículo 3 de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, suprime la función recaudatoria del Impuesto sobre el Patrimonio en España mediante una bonificación del 100 por 100 en la cuota, tanto por obligación personal como real. Así como elimina la obligación de formular declaración.

² ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: «El futuro de la fiscalidad: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Instituto de Empresa Familiar*, 2008, págs. 37-47.

este estudio, relativas a las necesarias adaptaciones que deberían realizarse de cara al mantenimiento de la tributación sobre las adquisiciones gratuitas en nuestro país (apartado VI).

II. SITUACIÓN ACTUAL DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN ESPAÑA

Este impuesto que fue introducido en España a finales del siglo XVIII constituye una figura clásica en los sistemas tributarios de los países democráticos³, fundamentándose principalmente en sus posibilidades como fuente de ingresos e instrumento *redistributivo* de la renta y de la riqueza⁴; vigente además en la mayoría de los países avanzados de la Unión Europea, sólo Italia, Portugal y Suecia lo han suprimido⁵, a diferencia del *Impuesto sobre el Patrimonio Neto*, aunque con escasa importancia recaudatoria que en contadas ocasiones supera el 1 por 100 de los ingresos impositivos⁶ (Anexo I).

En España, junto con las antipatías que suscita entre los contribuyentes por las circunstancias y el momento que concurren con su devengo, se ha añadido la problemática derivada de las reformas a nivel estatal y autonómico que han agravado el debate en torno al mantenimiento del mencionado gravamen, al reducir su ámbito a determinados tipos de riqueza, con múltiples exenciones y bonificaciones que han limitado su campo de aplicación y desvirtuado su credibilidad ante los ciudadanos⁷.

A esta etapa, ha seguido la tendencia en los últimos años de rebajar significativamente la carga tributaria del impuesto en la mayoría de las Comunidades Autónomas, aumentándose los mínimos exentos que pueden aplicar los contribuyentes por razón del parentesco. A la tradicional exención de las adquisiciones gratuitas por parte del cónyuge, ascendientes y descendientes en las Comunidades forales, se han sumado en el mismo sentido y en relación con las adquisiciones mortis causa, las Comunidades limítrofes de Cantabria y La Rioja, uniéndose en los últimos cuatro años las Comunidades de Canarias, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Islas Baleares, Madrid y Comunidad Valenciana, sin límite alguno; junto con Andalucía, Aragón, Asturias y Murcia con determinados límites, lo que ha generado la consiguiente polémica, al posibilitar una competencia fiscal entre las distintas Comunidades, nada positiva para la permanencia del gravamen. A dichos beneficios, hay que sumar las bonificaciones en las transmisiones inter vivos y con carácter general en Aragón, Baleares, Canarias, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Madrid y la Comunidad Valenciana, así como la aplicación

³ DE PABLOS ESCOBAR, L.: *La imposición sobre la riqueza. Su papel en los sistemas tributarios actuales*, Investigación para el IEF, Mimeo, 2002, pág. 7; y OCDE, *Revenue Statistics*.

⁴ DE PABLOS ESCOBAR, L.: *Incidencia y Tipos Efectivos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Papeles de Trabajo, IEF., 2006, pág. 7.

⁵ En Italia y Portugal se han establecido impuestos análogos sobre la adquisición de inmuebles por herencia o donación, si bien los tipos aplicables no exceden en ningún caso del 10 por 100.

⁶ En España el 1,24 por 100 de los ingresos tributarios del Estado, incluidos los rendimientos de los impuestos cedidos, en 2007 (2,28% de los impuestos directos). Ingresos tributarios 2.745.725 (ISD) / (200.676.030 Imp.AEAT+20.984.432 Imp.cedidos) = 1,24 por 100. Estadísticas Tributarias.AEAT, http://www.aeat.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2007/Informe_completo.

⁷ BARBERÁN LAHUERTA, M.A.: «El presente y futuro del Impuesto de Sucesiones y Donaciones», *Cuadernos de Información Económica*, n.º 173, 2003, pág. 73.

de una tarifa de hasta un 9 por 100 en Cataluña y Galicia, sin perjuicio de las reducciones de carácter objetivo para este tipo de transmisiones.

De acuerdo con lo señalado, quedan fuera de gravamen del Impuesto sobre Sucesiones el pequeño contribuyente, así como el pariente cercano, salvo en Cataluña, Extremadura y Galicia, sin perjuicio de las reducciones que estas Comunidades han establecido para los descendientes menores de 21 ó 25 años y minusválidos. De manera que hoy no parece acertada la afirmación formulada por ALONSO GONZÁLEZ ⁸, en el sentido de que se haya creado una imposición sobre sucesiones tremendamente injusta, que sólo unos pocos pagan, los sectores sociales más pobres y desfavorecidos que todavía se encuentran materialmente sujetos al impuesto, cuando la recaudación proviene de los grandes patrimonios actualmente ⁹.

Sin embargo, simultáneamente debemos reconocer que junto al mantenimiento de un cierto trato de favor con relación a determinados tipos de riqueza, la atribución a las Comunidades de competencias normativas sobre este gravamen y sin límites definidos, ha generado una disparidad normativa y un intenso proceso de competencia fiscal entre Comunidades que aún no ha terminado. Uno de cuyos resultados es la desigualdad de los ciudadanos por razón del territorio a la hora de contribuir, hasta el punto de que un mismo hecho puede estar plenamente sujeto en una Comunidad y en otra totalmente exento, lo que podría contravenir el principio constitucional de *igualdad tributaria*. Por otra parte, el ejercicio de las capacidades normativas de las Comunidades Autónomas sobre el impuesto reconocidas por la Ley 21/2001, de 27 de diciembre ¹⁰, sin más limitaciones que los principios de coordinación con la Hacienda del Estado previstos en el artículo 2 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) ¹¹, ha generado una degradación del impuesto, en muchos casos debido a un ejercicio desleal de sus atribuciones por las propias Comunidades, que podría contravenir el contenido de los principios constitucionales, antes citados, de *unidad, solidaridad y lealtad constitucional* al margen de las limitaciones establecidas a la hora de disfrutar de los beneficios fiscales autonómicos y que entran claramente en conflicto con los derechos constitucionales y las libertades comunitarias sobre la libre circulación y establecimiento de los ciudadanos, así como de bienes y capitales. Al mismo tiempo que importantes fuentes de riqueza quedan fuera de tributación, al margen por tanto del mandato constitucional derivado del principio de *generalidad tributaria*. Ello ha tenido como resultado la reducción enorme de la base del tributo, una desnaturalización del impuesto que puede conducir a una desaparición de facto del mismo ¹², sin que el Estado haya asumido su responsabilidad para evitarlo en un tributo de su titularidad.

⁸ ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2001, pág. 10.

⁹ DE PABLOS ESCOBAR, L.: *Incidencia y tipos efectivos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones...*, cit., pág. 7.

¹⁰ Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

¹¹ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

¹² DE PABLOS ESCOBAR, L. *Incidencia y tipos efectivos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones...*, cit., pág. 8. En EUA, por el contrario, ha existido un estudio sobre su posible supresión a cargo de B. BARTLETT, *The End of State Tax?*, Special Report, Tax Notes, 1997, y J. SLEMMOD, *Does Atlas Shrug? The Economic Consequences of Taxing Rich*, New York, 2000, Harvard University Press and Russell Sage Foundation, señalando estos autores las ventajas de su mantenimiento.

Finalmente a esta problemática nacional, se suma la derivada del fenómeno de la globalización económica ¹³, que está teniendo su correspondiente repercusión en el ámbito tributario ¹⁴, con una progresiva reducción de la carga fiscal sobre la riqueza (Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones), las rentas de capital (a través de los denominados *dual income taxes*) y sobre la renta empresarial (básicamente mediante la reducción de los tipos de gravamen del Impuesto sobre Sociedades), que deberá ser compensada sobre aquellas manifestaciones de capacidad económica, no susceptibles de deslocalización (inmuebles y rentas del trabajo), en contra del principio de equidad tributaria. Una redistribución de cargas fiscales a nivel interno que cada vez resulta más injusta en términos de igualdad fiscal, agravada con el uso excesivo de beneficios fiscales con fines extrafiscales, en la medida de que tales incentivos se han usado con frecuencia a favor de los contribuyentes más influyentes, por lo que el sistema fiscal se está convirtiendo en el llamado sistema del bienestar para los pudientes (*the tax system is a welfare system for the burdens*) ¹⁵.

III. PROBLEMAS CONSTITUCIONALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA

Sobre la inconstitucionalidad del impuesto sobre adquisiciones gratuitas en nuestro país se han señalado una serie de infracciones en su normativa, si bien como he señalado anteriormente, no existe una base sólida para extender dicha conclusión a la totalidad del tributo como formula ALONSO GONZÁLEZ ¹⁶ o para justificar su supresión por parte de CHECA ¹⁷; por el contrario, es otra problemática actual que plantea este gravamen, principalmente por la disparidad normativa entre Comunidades y el trato otorgado al sujeto pasivo no residente, que pasamos a estudiar.

1. Igualdad de los ciudadanos por razón del territorio.

El ejercicio de las competencias normativas por las Comunidades Autónomas genera una distinta posición de los ciudadanos por razón del territorio con relación al impuesto, por lo que cabe preguntarse si esta desigualdad puede infringir los *principios de organización territorial* del Estado, *unidad, autonomía, solidaridad*, previstos en el artículo 2 de la Constitución Española (CE), e *igualdad* de todos los españoles por razón del territorio, fundamentalmente comprendida en los artículos 139.1 y 149.1.1 de la CE, así como los límites derivados de la necesaria *coordinación* con la Hacienda estatal, artículo 156.1 de la CE; si bien haciendo la salvedad de que aquellos principios se modulan en el ámbito específico a que se refieren propiamente, como señala el Tribunal Constitucional (TC) en la Sentencia 247/2007, de 12 de diciembre, FJ 4.

¹³ GUTTENTAG, J.H.: *Key Issues and Options in Internacional Taxation: Taxation in an Interdependent World*, BIFD, Nov. 2001.

¹⁴ CALDERÓN CARRERO, J.M.: *La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI*, IEF, DOC. N.º 20/06, pág. 5. Con una reducción de las cargas tributarias para evitar la deslocalización.

¹⁵ STEINMO, S.: *Taxation and Democracy*, Yale University Press, 1993.

¹⁶ ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y...*, cit., pág. 10.

¹⁷ CHECA GONZÁLEZ, C.: *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Materiales para la reflexión*. Pons-Idelco, Madrid, 1996.

Así, con relación al principio de *igualdad* que la Constitución proclama en su artículo 139.1 como principio general de la organización territorial del Estado¹⁸ e integrado en el Capítulo Primero de su Título VIII, el TC ha precisado el ámbito en que se proyecta dicho principio de *igualdad* y también su alcance, pues lo hace esencialmente, en un ámbito distinto al que es propio de los principios de *unidad, autonomía y solidaridad*, en base a los cuales se reparte el poder político. En efecto, para dicho Tribunal el principio de igualdad no actúa, como el resto de principios de organización territorial previstos en la Constitución, en la esfera propiamente política, sino en el ámbito de los ciudadanos, en concreto, de sus condiciones de vida, es donde opera fundamentalmente el principio constitucional de igualdad. Ya que el ámbito de la ciudadanía para el TC (Sentencia 247/2007, antes citada, FJ 4.c), en sentido estricto, está conceptualmente separada de la esfera correspondiente a la configuración del poder político contenida en el artículo 2 de la CE. No obstante, el poder de las Comunidades Autónomas al proyectarse sobre los ciudadanos a través de las competencias asumidas, también tiene eficacia sobre el principio de igualdad de los ciudadanos; es decir, de esta forma afecta a los derechos y obligaciones de los ciudadanos, donde sí opera el principio de igualdad imponiendo ciertos «límites» a la acción de los poderes públicos. Límites constitucionales que han sido explicitados por el propio TC, como veremos seguidamente. De manera que para el TC, el principio de igualdad incide en el despliegue del principio de autonomía de las Comunidades Autónomas pero no puede desvirtuarlo (STC 247/2007, FJ 4).

Con relación al principio de igualdad, el TC distingue, de un lado los planos en que actúa el principio de igualdad del artículo 14 de la CE (una de cuyas manifestaciones es la igualdad tributaria, art. 31.1 CE), y, de otro, el alcance de las reglas constitucionales que limitan las divergencias del ejercicio por las Comunidades de sus competencias propias o cedidas, para conseguir una determinada uniformidad normativa en todo el territorio, y preservar una posición igual de los ciudadanos, más allá de las diferencias de régimen jurídico por el legítimo ejercicio de la autonomía (STC 122/1988, FJ 5); es decir, los principios y reglas que operan en la esfera de la distribución de competencias y su reflejo en las condiciones de vida de los ciudadanos (arts. 138, 139.1 y 149.1.1 CE).

Sobre la primera cuestión, el TC ha señalado que, el ámbito propio del principio de igualdad consagrado en el artículo 14 de la CE prohíbe que las normas establezcan diferenciaciones no razonables o arbitrarias entre los sujetos a «un mismo legislador». De manera que las diferencias entre las posiciones jurídicas de los ciudadanos por el ejercicio de sus competencias normativas por las Comunidades Autónomas, entre ellas las tributarias, no infringen el citado principio establecido en el artículo 14¹⁹; es decir, la divergencia entre normas que emanan de poderes legislativos distintos «no puede dar lugar a una pretensión de igualdad, aunque sí, a otro tipo de controversia constitucional...» (STC 319/1993, de 27 de octubre, FJ 5).

De forma que la igualdad, integradora de la autonomía política de las Comunidades Autónomas, no puede identificarse con la afirmada en el citado artículo 14 de la CE; por lo que, el principio de igualdad de los ciudadanos ante la ley que incorpora el artículo 14 de la CE, no puede concebirse haciendo caso omiso de la diversidad normativa que deriva directamente de la Constitución (arts. 2 y 149.3), si bien dentro de ciertos límites, fundamentalmente, los derivados del artículo 149.1.1 de la CE

¹⁸ «Todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado».

¹⁹ Así como, igualmente, el principio de igualdad tributaria previsto en el artículo 31.1 de la CE.

para el ejercicio de los derechos y deberes constitucionales y del artículo 139.1 de la CE, igualdad de éstos en todo el territorio nacional.

Por el contrario, son en segundo lugar las reglas constitucionales, que confieren competencias exclusivas al Estado (art. 149.1 CE) o que limitan las divergencias resultantes del ejercicio por las Comunidades Autónomas de sus competencias propias (arts. 139.1 y 149.1.1 CE), las que para el TC deben asegurar, con técnicas diversas, una determinada uniformidad normativa en todo el territorio nacional y preservar, de este modo, una posición igual o común de todos los españoles, más allá de las diferencias de régimen jurídico que resultan, inexcusablemente, del legítimo ejercicio de su autonomía (STC 122/1988, FJ 5).

Para dicho Tribunal, por tanto, la *igualdad de los ciudadanos por razón del territorio* que proclama el artículo 139.1 de la CE, debe ser interpretada en el marco general de la propia Constitución, fundamentalmente con relación al artículo 53.1 y 149.1.1 de la CE, de forma que el principio de igualdad en el marco de las autonomías, en este caso la igualdad de derechos y obligaciones de todos los españoles en cualquier punto del territorio nacional, no puede ser interpretado como rigurosa uniformidad del ordenamiento (la igualdad de derechos en todas las Comunidades), «sino que es la necesidad de garantizar la igualdad en el *ejercicio* de tales derechos lo que, mediante la fijación de unas comunes condiciones básicas, impone un límite a la diversidad de posiciones jurídicas» (STC 76/1983, de 5 de agosto, FJ 2.a).

En este sentido, si bien el artículo 53.1 de la CE exige que la regulación del *ejercicio* de los citados derechos y libertades de la Constitución se realice siempre por una norma de rango legal; esta norma sólo ha de emanar precisamente de las Cortes Generales cuando afecte a las *condiciones básicas* que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales ²⁰ (art. 149.1.1 CE). Respetadas esas condiciones básicas, para el TC las Comunidades Autónomas en el ejercicio de sus competencias podrán establecer sus políticas diferenciadas en las materias asumidas y que, al hacerlo, determinen una diversidad de regímenes jurídicos en cada una de ellas con los efectos consiguientes sobre los ciudadanos de cada territorio autonómico, sin que se vea afectado el principio de igualdad tributaria del artículo 31.1 de la CE.

Por tanto, de acuerdo con la jurisprudencia citada del TC, el artículo 139.1 de la CE no establece una igualdad de los ciudadanos, sino que establece unos límites a las competencias normativas del Estado y de las Comunidades Autónomas para garantizar una cierta igualdad de derechos en el territorio nacional (STC 14/1989, de 26 de enero, FJ 2). Estos límites son para el TC, por una parte, la necesaria igualdad básica en todo el territorio nacional del régimen de los derechos constitucionales en sentido estricto (de los enunciados en el Capítulo II del Título I, art. 53.1 CE); respecto a dichos derechos, existe una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales de todos los españoles, que debe ser respetada por la legislación autonómica (SSTC 25/1981, de 14 de julio; 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 2; 37/1987, de 26 de marzo, FJ 19; o 319/1993, de 27 de octubre, FJ 5, entre otras); es decir, igualdad básica «en el ejercicio» de dichos derechos. De otra, las competencias exclusivas, legislativas o, simplemente, de «legislación básica» que el Estado tiene atribuidas por las diversas

²⁰ Como la regulación de los medios de comprobación de valores, artículo 57 de la LGT.

reglas del artículo 149.1 de la CE, donde el constituyente ha reflejado el diferente grado de homogeneidad que quedará preservado en cada una de las materias enunciadas en dicho artículo.

2. Límites a las capacidades normativas de las Comunidades sobre los impuestos cedidos.

Entre aquellas competencias exclusivas del Estado se encuentran *los impuestos cedidos* total o parcialmente por éste a las Comunidades Autónomas, de acuerdo al artículo 149.1.14 de la CE (STC 181/1988, de 13 de octubre, FJ 3, y 13/2007, de 18 de enero, FJ 6). Para el TC la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, en la que se integran las competencias normativas de éstas sobre los tributos cedidos, tiene como límites materiales «específicos» los principios de *solidaridad* entre todos los españoles y de *coordinación* con la hacienda estatal, artículos 2, 138 y 156.1 de la CE (Sentencia 13/2007, antes citada, FJ 7) ²¹.

El principio de coordinación constituye un límite condicionante de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas (STC 171/1996, de 30 de octubre, FJ 2; 103/1997, de 22 de mayo, FJ 1; y 62/2001, de 1 de marzo, FJ 4), si bien para el TC con el alcance limitado previsto en el artículo 2.1 b) de la LOFCA, que exige a las Comunidades Autónomas que su actividad financiera se acomode a las medidas oportunas que adopte el Estado «tendientes a conseguir la estabilidad económica interna y externa y la estabilidad presupuestaria» ²², así como el desarrollo armónico entre las diversas partes del territorio español», toda vez que corresponde al Estado la responsabilidad de garantizar el equilibrio económico general, de acuerdo con lo establecido en los artículos 40.1, 131 y 138 de la Constitución (STC 171/1996, de 30 de octubre, FJ 2; 24/2002, de 31 de enero, FJ 5; 68/1996, de 18 de abril, FJ 10; 62/2001, de 1 de marzo, FJ 4; y 222/2006, de 6 de julio, FJ 13).

De acuerdo con lo señalado, cabe concluir que las Comunidades Autónomas en el ejercicio de su *autonomía tributaria* sobre los impuestos cedidos pueden establecer las reducciones, deducciones y bonificaciones que tengan por conveniente en este gravamen, siempre que no infrinjan los objetivos de estabilidad presupuestaria establecidos para el conjunto del sector público por las Cortes Generales ²³. Objetivos que no puede considerarse que queden en peligro por los beneficios fiscales creados, dada la proporción existente entre la recaudación y los ingresos totales de cada Comunidad, ni por la supresión del impuesto entre parientes cercanos ²⁴.

De manera que, aunque el TC ha subrayado que su función es *exclusivamente* la de decidir si las concretas disposiciones impugnadas (entre ellas las disposiciones relativas a la financiación de

²¹ Así como la libre circulación de bienes y personas en todo el territorio nacional (art. 139.2 CE) y la igualdad de las condiciones básicas del ejercicio de los derechos y el cumplimiento de los deberes constitucionales (arts. 139.1 y 149.1 CE).

²² Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria a la Ley General de Estabilidad Presupuestaria y Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.

²³ Artículo 8 del Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.

²⁴ La recaudación sigue incrementándose a pesar de los beneficios fiscales: 15 por 100 (2003); 16 por 100 (2004); 20 por 100 (2005); 13 por 100 (2006) y 7 por 100 (2007), véase Anexo I.

las Comunidades Autónomas), «exceden o no el marco de lo constitucionalmente admisible» (SSTC 145/1989, de 21 de septiembre, FJ 6; 13/1992, de 6 de febrero, FJ 2; 68/1996, de 4 de abril, FJ 2; 92/2000, de 13 de julio, FJ 10; y 275/2000, 16 de noviembre, FJ 5). Y, no el de pronunciarse «sobre el sistema más adecuado de financiación de las haciendas territoriales o de coordinación de las actividades financieras de los distintos entes territoriales entre sí» (STC 68/1996, de 4 de abril, FJ 2; y en el mismo sentido, STC 179/1985, de 19 de diciembre, FJ 3), ni determinar «cuál es el más adecuado sistema de articulación de competencias estatales y autonómicas», decisión esta que «dentro de la Constitución corresponde adoptar a los propios poderes públicos responsables de ello, tanto del Estado como de las Comunidades Autónomas» (SSTC 145/1989, de 21 de diciembre, FJ 6; y 68/1996, de 4 de abril, FJ 2). Debe estudiarse, sin embargo, si el Estado ha omitido la formulación de unas reglas claras de coordinación de su Hacienda con las de las Comunidades Autónomas en los impuestos cedidos.

Primeramente, debería formularse un claro reproche al Estado, y más con relación a un impuesto bajo su titularidad, que no haya establecido con nitidez en el artículo 2 de la LOFCA unos criterios adecuados para llevar a cabo dicha coordinación, los cuales deberían haber sido desarrollados en la Ley 21/2001, limitando las competencias autonómicas cuando puedan poner en peligro los intereses generales del Estado y los de las propias Comunidades Autónomas. El Estado ha omitido además su responsabilidad en la fijación de esta coordinación, en unos casos, como en relación con el principio de *lealtad institucional*, porque este principio de coordinación sólo es exigible respecto del Estado, sin que las Comunidades Autónomas queden vinculadas por su contenido²⁵. En otros, porque los límites de coordinación señalados en el citado artículo 2 de la LOFCA aparecen difusos y limitados al respeto de la estabilidad presupuestaria, con lo que la autonomía tributaria de las Comunidades deriva en ilimitada, incluso, para la supresión de un gravamen del que no son titulares. Como señala GARCÍA CALVENTE²⁶, «en el origen del problema se encuentra la imprecisión de la Ley 21/2001», a través de la cual se ha cedido una competencia normativa que no ampararía «exenciones totales» para este autor.

Sin embargo, la Ley 21/2001 ha establecido la citada cesión sin límite alguno, aunque vaya en contra del propio concepto de impuesto cedido. Situación que fue reprochada por CALVO ORTEGA²⁷, en el sentido de que «un impuesto se cede para que se aplique y no para que se derogue (aunque sea un solo epígrafe o concepto)». Y, de forma más específica, ZORNOZA PÉREZ²⁸, que considera que ni

²⁵ Artículo 2.1 e) de la LOFCA, en la redacción según Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA). Que se concreta en la valoración anual del Consejo de Política Fiscal y Financiera del impacto, positivo o negativo, que puedan suponer las actuaciones del Estado legislador en materia tributaria.

²⁶ GARCÍA CALVENTE, Y.: «¿Son competentes las Comunidades Autónomas para suprimir de facto el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, n.º 2/2005.

²⁷ CALVO ORTEGA, R.: «Tributos cedidos: concepto, evolución y problemas actuales», *Revista de Derecho Financiero*, n.º 258/2003.

²⁸ ZORNOZA PÉREZ, J.J.: Prólogo a la obra de RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2004, pág. 6. «Ni la letra ni el espíritu de los citados preceptos permiten entender que el Estado haya cedido a las Comunidades Autónomas un poder tan absoluto para la regulación del Impuesto sobre Sucesiones que pudiera determinar su desaparición práctica. Es más, la atribución a las Comunidades de la potestad de derogar un tributo, o de conseguir en la práctica un resultado equivalente mediante el empleo de tipos cero, reducciones, bonificaciones o

de la redacción del artículo 40 de la Ley 21/2001, ni del espíritu de esa norma, puede aceptarse como ajustada a derecho que la decisión estatal, en el ejercicio de su competencia, de gravar una manifestación de capacidad económica, tal como la expresada en las transmisiones lucrativas mortis causa, pueda ser anulada por una decisión autonómica.

No obstante, debe señalarse que aunque el Estado sigue conservando la competencia para determinar el hecho y la base imponible, éste, de acuerdo a la Ley 21/2001, ya no detenta la competencia exclusiva para la configuración básica del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por lo que cabe concluir que las Comunidades no se han extralimitado legalmente en el ejercicio de sus competencias, aunque sí en el espíritu con el que fueron concebidas.

Por tanto, comparto el punto de vista de TOVILLAS MORÁN ²⁹ al considerar que las Comunidades tienen la competencia para modificarlo sustancialmente, incluso para la supresión de hecho del gravamen; no obstante, discrepo de su opinión de que la falta de coordinación entre las distintas Comunidades en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no resulta grave, al tratarse de «un tributo instantáneo del que un mismo sujeto pasivo va a realizar el hecho imponible muy pocas veces en su vida».

En primer lugar, porque la supresión de una manera indiscriminada de este gravamen afecta con rotundidad al principio constitucional de *unidad*. Cuando para el TC las Comunidades Autónomas al formar parte de un todo que es el Estado, su autonomía no puede oponerse al citado principio de unidad, sino que es precisamente dentro de éste donde alcanza su verdadero sentido, como expresa el citado artículo 2 (STC 247/2007, de 12 de diciembre, FJ 4). Esta unidad se ha puesto en peligro, al habilitarse a las Comunidades Autónomas para establecer, *sin límite alguno*, reducciones, bonificaciones y deducciones. Por ejemplo, mediante la creación de beneficios fiscales a la transmisión de la empresa familiar y que inciden sobre el sistema económico español (SSTC 37/1991, de 16 de noviembre, FJ 2; y 64/1990, de 5 de abril, FJ 4).

Una de las manifestaciones de esa unidad básica que la Constitución proclama se concreta en la «unidad de mercado» o en la unidad del orden económico en todo el ámbito del Estado (STC 96/1984, de 19 de octubre, FJ 3), como se deduce tanto del Preámbulo —que garantiza la existencia de un «orden económico y social justo»— como de la interpretación conjunta de los artículos 2, 38, 40.1, 130.1, 131.1, 138.1 y 2, 139.2, 149.1 y 157.2 de la CE (STC 96/2002, FJ 11). Ya que aunque la estructura territorial del Estado español es compleja, para el TC la exigencia de que los principios básicos del orden económico sean unos y los mismos en todo el territorio nacional es una proyección concreta del más general principio de unidad que el artículo 2 de la CE consagra (SSTC 1/1982, de 28 de enero, FJ 1; 11/1984, de 2 de febrero, FJ 5; y 24/1986, de 14 de febrero, FJ 4). Esta unidad tiene como consecuencia la existencia de un mercado único (STC 88/1986, de 1 de julio, FJ 6), que se configura como un límite de las competencias autonómicas (STC 71/1982, de 30 de noviembre, FJ 2); mercado nacional como espacio económico unitario, reconocido implícitamente como tal en el artículo 139.2 de la CE

coeficientes divisores en lugar de multiplicadores, que redujeran al mínimo las cuotas correspondientes me parece incompatible con la noción misma de tributo cedido; esto es, de un tributo que es de titularidad estatal y del que, en consecuencia, sólo puede disponer su titular».

²⁹ TOVILLAS MORÁN, J.M.: «Las Comunidades Autónomas son competentes para suprimir jurídicamente el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, 10/2005.

(SSTC 1/1982, de 28 de enero, FJ 1; 71/1982, de 30 de noviembre, FJ 2; 86/1984, de 27 de julio, FJ 3; y 87/1985, de 16 de julio, FJ 6). Dicho límite, como garantía de la *unidad de mercado* en el territorio nacional de una manera efectiva, requiere tres elementos para el TC:

- La libre de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio nacional, que ninguna autoridad puede obstaculizar «directa o indirectamente» (art. 139.2 CE).
- La igualdad de las condiciones básicas del ejercicio de la actividad económica (arts. 38, 139.1 y 149.1 CE), sin los cuales no es posible alcanzar en el mercado nacional el grado de integración que su carácter unitario impone (STC 64/1990, de 5 de abril, FJ 3).
- La ausencia de toda normación que ocasione la «fragmentación del mercado» (STC 32/1983, de 28 de abril, FJ 3), en el sentido de que «las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de *obstáculos* que no guardan relación con el fin constitucionalmente lícito que aquéllas persiguen» (SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 2; y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 26).

Además, la Constitución atribuye al Estado el papel de garante de esa unidad, a quien corresponde velar por la consecución del interés general de la Nación (STC 42/1981, de 22 de diciembre, FJ 2), mediante la fijación de unos principios básicos de orden económico que han de aplicarse con carácter unitario y general en todo el territorio nacional (STC 1/1982, de 28 de enero, FJ 1), para evitar que el ejercicio de las competencias autonómicas conduzca a resultados disfuncionales y desintegradores (SSTC 1/1982, de 28 de enero, FJ 1; y 29/1986, de 20 de febrero, FJ 4), siendo a partir de esa unidad desde la que cada Comunidad, en defensa del propio interés, podrá establecer las peculiaridades que le convengan dentro del marco de competencias asumidas (STC 1/1982, de 28 de enero, FJ 1; y 88/1986, de 1 de julio, FJ 6). Esta unidad de mercado implica la exigencia de la adopción de medidas de política económica aplicables con carácter general (STC 96/1984, de 19 de octubre, FJ 5), de acuerdo con los artículos 40.1, 131.1 y 138 de la Constitución, que tiene su reflejo en el artículo 2.1 b) de la LOFCA, para establecer las medidas oportunas tendentes a conseguir la estabilidad económica interna y externa (STC 179/1985, de 19 de diciembre, FJ 3).

Al mismo tiempo corresponde al Estado la regulación y la efectividad de la igualdad básica de los derechos constitucionales en todo el territorio nacional (arts. 149.1.1 y 139.1 CE), uno de los cuales lo constituye la *libertad de empresa* del artículo 38 de la CE; que para el TC ha de ser interpretada, primero, con los artículos 128 y 131 de la CE [SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 2; 111/1983, de 2 de diciembre, FJ 10; y 225/1993, de 8 de julio, FJ 3 b)], que implica el derecho a iniciar y sostener una actividad empresarial (STC 83/1984, de 24 de julio, FJ 3), y a hacerlo en libre competencia (SSTC 88/1986, de 1 de julio, FJ 4; y 135/1992, de 5 de octubre, FJ 8), que no sólo impide las conductas atentatorias contra dicha libertad (STC 71/1982, de 30 de octubre, FJ 15), sino, además al ponerlo en segundo lugar en relación con el artículo 139.2 de la CE, prohíbe toda medida que impida o fomente el traslado de empresas, la cual incidirá en la libertad de circulación y, por tanto, en la libertad de establecimiento. Las libertades de empresa, residencia y circulación (arts. 38, 138.2, 139.1 y 2) y que integran la constitución económica de nuestro país exigen el ejercicio de la

libertad de empresa (art. 38 CE), como libertad de elección de lugar de ejercicio y sede de su actividad y de su propio mercado en «condiciones básicas de igualdad», cuyo respeto marca los límites de las competencias de los entes territoriales (SSTC, antes citadas, 37/1981, FJ 2; y 64/1990, de 5 de abril, FJ 4).

Cabe, por tanto para el TC, «que la unidad de mercado se resienta a consecuencia de la actuación autonómica, que en el ejercicio de sus competencias propias..., a través de medidas coactivas que directamente impongan trabas injustificadas a la circulación de industrias o a su desarrollo en condiciones básicas de igualdad..., o de naturaleza graciable y acogimiento voluntario como medios de *fomento, promoción y protección empresarial*», cuyo uso puede ser incompatible con las exigencias de un mercado único (STC 64/1990, de 5 de abril, FJ 4).

Esta unidad de mercado y el ejercicio de la libertad de empresa en igualdad de condiciones han quedado en tela de juicio por la existencia de los propios beneficios fiscales a la transmisión de la empresa familiar en este impuesto ³⁰, ya que tanto la regulación estatal como autónoma condicionan el beneficio a un determinado parentesco, con lo que dicha limitación entra en contradicción con la finalidad de supervivencia de la empresa ³¹. Además esta diferencia de trato debería estar justificada ³², para lo cual habrían de seguirse las recomendaciones comunitarias ³³ en orden a facilitar dicha transmisión (no la exención), limitándose el beneficio a la pequeña y mediana empresa, exigir la continuidad durante un periodo mínimo y abrir el beneficio fiscal a terceros. Por otra parte, aquella unidad se ha fragmentado con los requisitos establecidos por las Comunidades Autónomas para su disfrute, como los siguientes:

a) Exigencia del ejercicio de la actividad económica y su mantenimiento en la propia Comunidad.

Diversas Comunidades ³⁴ han condicionado el disfrute del beneficio fiscal por la transmisión de la empresa familiar a que la empresa individual o la entidad cuyas participaciones se transmiten, ejerza su actividad en la propia Comunidad.

En primer lugar, dicha medida contraviene, en el supuesto de las reducciones análogas (Aragón, Canarias), el concepto que de este tipo de reducciones establece el artículo 40.1 a) de la Ley 21/2001; ya que esta ley cede una capacidad normativa sobre las reducciones «establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejo-

³⁰ CARO ROBLES, V.: «La transmisión de la empresa familiar y de la vivienda habitual en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 223/2001, págs. 86 y ss.

³¹ HERRERA MOLINA, P.M.: *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*, Marcial Pons, 1998, pág. 384.

³² LETE ACHIRICA, C.: «La noción de empresa familiar y sus implicaciones fiscales», *QC*, n.º 9/1999, pág. 5.

³³ Recomendación de la Comisión, de 7 de diciembre de 1994 (94/106/CE), así como la Carta Europea de las Empresas aprobada por el Consejo el 13 de junio de 2000.

³⁴ Asturias, Canarias, Extremadura, Murcia y La Rioja, para las empresas individuales; Canarias y Aragón para las sociedades (art. 4, Ley 6/2008, Asturias; art. 3, Ley 2/2004, Canarias; art. 15, DLeg. 1/2006, Extremadura; art. 5.1, Ley 5/2008, La Rioja; art. 3, Ley 11/2007, Murcia; y art. 131.3, RDL 1/2005, Aragón).

rándolas»³⁵, no para disminuir su campo de aplicación, impidiendo su disfrute a quien no ejerza la actividad en la propia Comunidad y contraviniendo su propia finalidad, la supervivencia de la empresa familiar (realice la actividad en la misma o en otra Comunidad). En segundo lugar, este requisito infringe la libertad constitucional de establecimiento, sancionada por el artículo 139.2 de la CE, ya que desalienta al causante a realizar una actividad fuera de la Comunidad de residencia, debido a que dicha inversión no gozará de ese beneficio fiscal. La tercera infracción se basa en que la medida discrimina a los herederos del causante, titular de una empresa que no realiza su actividad económica en su territorio, frente a los del causante que sí que cumple dicha condición, estando aquéllos en la misma situación objetivamente considerada³⁶. Es decir, una discriminación frente a una medida del mismo legislador³⁷, que no estaría amparada por el principio de autonomía, sino que infringiría el principio de igualdad tributaria, al negar el beneficio fiscal a un contribuyente que se encuentra en situación comparable; además, sin una causa justificada, ya que la supervivencia de la empresa (art. 38 de la CE) y la protección a la familia (art. 39 de la CE), que constituyen la base del beneficio fiscal, se consigue con independencia de donde se realiza la actividad y, por tanto, aquel beneficio debe aplicarse cualquiera que sea el ámbito territorial de aquélla; esta medida constituye un obstáculo a la libertad de empresa al no guardar relación con el fin constitucionalmente lícito que pretende conseguir, cuyo resultado es la fragmentación del mercado nacional, lo que afectaría a la unidad económica del Estado como he señalado anteriormente (STC 37/1981, FJ 2). En cuarto lugar, la medida infringe además lo preceptuado en el artículo 19.2 de la Ley 8/1980 que establece que «en el ejercicio de las competencias normativas..., las Comunidades Autónomas..., no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos», ya que se discrimina en función de donde están situados los elementos patrimoniales de una empresa y del lugar de origen de las rentas (en definitiva, de donde se ejerce la actividad), e indirectamente de la libre circulación de personas y bienes a que hace referencia el artículo 157.2 de la CE, debido a que la residencia de las personas físicas está conectada con el ejercicio de la actividad (en algunos casos es indispensable la residencia en el lugar donde se realiza la actividad económica), de manera que se condiciona esa libre circulación.

Finalmente porque, si el punto de conexión³⁸ viene determinado por la residencia del causante o del donatario, el establecimiento de un requisito adicional, el ejercicio de la actividad en un determinado territorio, contraviene las propias normas de cesión del impuesto en la Ley 21/2001, al mismo tiempo que éste resulta arbitrario e injustificado al no guardar la concordancia con la finalidad lícita pretendida (STC 233/1999, FJ 26). Por lo que ha de tacharse la medida como inconstitucional.

³⁵ «Mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla».

³⁶ También surge la pregunta de qué ocurre con las empresas que realizan su actividad en varias Comunidades simultáneamente, ¿debería aplicarse una reducción proporcional según de dónde provengan los ingresos?

³⁷ STC 122/1988, de 22 de junio, FJ 5.

³⁸ RAMOS PRIETO, J.: «Algunos aspectos problemáticos en la atribución del rendimiento de un impuesto cedido: las adquisiciones mortis causa gravadas por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», en *El debate sobre el sistema de financiación autonómica* (Dr. LASARTE ÁLVAREZ), Ed. Comares, Granada, págs. 762 y ss. El autor estudia las distintas opciones del punto de conexión.

Por otra parte y respecto de la obligación del *mantenimiento de la actividad* en una Comunidad durante un plazo después de la transmisión lucrativa ³⁹, también se infringiría la libertad constitucional de establecimiento al constituir una *restricción de salida*, es decir, disuadir el establecimiento en otra Comunidad del causante (que puede tenerla en consideración a la hora de su ejercicio), como del beneficiario de la sucesión; al propio tiempo que constituye un obstáculo al tráfico de industrias, con una modificación sustancial geográfica del régimen de traslado en o para determinadas zonas del territorio nacional (STC 64/1990, de 5 de abril, FJ 4); además es irracional y no guarda la necesaria coherencia con el objetivo de la supervivencia, ya que ésta en algunos casos sólo puede garantizarse con el cambio de lugar en el ejercicio de su actividad; así como también se contraviene claramente la libre circulación de las personas establecida en los artículos 19 y 157.2 de la CE, como luego estudiaremos, y la prohibición establecida por el artículo 19.2 de la Ley 8/1980, antes citada, por las mismas razones apuntadas anteriormente. Al mismo tiempo que se discrimina injustificadamente a unas empresas frente a otras, únicamente por el lugar de ejercicio de la actividad, y con ello a sus titulares, con la infracción de los artículos 14 y 31.1 de la CE, disuadiendo el traslado de aquéllas en perjuicio de su posible desarrollo y la propia supervivencia, en contra de los propios intereses de la Comunidad que ha establecido la medida, así como del interés general del Estado en relación con el desarrollo de la economía nacional.

b) Limitación del beneficio fiscal a que la empresa, el negocio o la entidad esté domiciliado en la Comunidad.

Aquellas Comunidades ⁴⁰ que exoneran de tributación en base únicamente a la domiciliación, sin referencia a ningún otro requisito finalista que pudiera justificarlo, podrían contravenir los artículos 14, 19, 31.1, 139.2 y 157.2 de la Constitución, fundamentalmente los principios de igualdad, generalidad y la libre circulación de las personas y de establecimiento, así como la normativa comunitaria.

En este sentido, parece claro en primer lugar, que el condicionar el beneficio fiscal, sobre la base de que el domicilio fiscal de la empresa individual o una entidad esté en la propia Comunidad, contraviene los puntos de conexión establecidos; en este sentido, las Comunidades se han extralimitado e infringido la citada Ley 21/2001, al añadir un requisito adicional injustificadamente ⁴¹, generador de un obstáculo al no concordar con la finalidad lícita que pretende. Este condicionamiento, con la ausencia de mayores requisitos, nos lleva a señalar que la norma tiene como objetivo la domiciliación en la propia Comunidad de las personas físicas titulares de las empresas individuales y de las entidades, así como de las propias empresas y sociedades, ya que para aplicarse la medida han de coincidir los puntos de conexión, la residencia del causante o donatario con el domicilio de la empresa o entidad ⁴². En base a lo cual, ha de concluirse que dicha medida constituye una restricción a la libre circulación y establecimiento de las personas, prevista en los artículos 19 y 139.2 de la CE.

³⁹ Canarias y Galicia para empresas individuales y entidades, Aragón para este último caso.

⁴⁰ Ley 12/2006, *Andalucía* («dirección y control»); Decreto Legislativo 1/2005, *Aragón* («dirección y control»); Ley 6/2008, *Asturias*; Ley 2/2004, *Canarias* («dirección y control»); Ley 17/2005, *Castilla-La Mancha*; Decreto Legislativo 1/2006, *Castilla y León*; Decreto Legislativo 1/2006, *Extremadura*; Ley 9/2008, *Galicia* («centro principal de gestión de la empresa o domicilio fiscal de la entidad»); Ley 11/2007, *Murcia*; Ley 5/2008, *La Rioja*.

⁴¹ La supervivencia de la empresa familiar es independiente del domicilio de la empresa o entidad.

⁴² De igual modo, si la medida determina que la empresa o entidad cambie su domicilio fiscal a la Comunidad donde tenga la residencia el causante o el donatario, ello infringiría, igualmente, la libertad de establecimiento de sus titulares garantizada constitucionalmente.

En relación con las empresas individuales y los negocios profesionales existe una problemática particular derivada de que dichas empresas o negocios no tienen domicilio fiscal, por lo que caben dos posibilidades, considerar el domicilio fiscal de dichas empresas y negocios el de su titular o el lugar donde se realiza la actividad a que se refiere la regla 5.^a del Real Decreto Legislativo 1175/1996, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE). Como señala MONCHÓN LÓPEZ⁴³ para las actividades desarrolladas de forma individual, resultaría más lógico que la norma no tuviera en cuenta el domicilio fiscal, que viene a coincidir con el lugar de la residencia y con la vivienda habitual, sino el lugar de realización de la actividad a efectos del IAE, como señala en un caso análogo NAVARRO FAURE⁴⁴.

RAMOS PRIETO en relación con las personas físicas, a efectos de determinar a qué Comunidad correspondería el rendimiento, ha indicado que «un contribuyente deberá tener el domicilio fiscal en aquella Comunidad Autónoma donde resida de forma habitual»⁴⁵. Sin embargo para MONCHÓN LÓPEZ, la norma indicada no tiene posibilidad de interpretación, y el domicilio de las empresas individuales y negocios profesionales se correspondería con el domicilio fiscal de sus titulares, siendo éste, de acuerdo con el artículo 48 de la Ley General Tributaria (LGT), el lugar donde tengan su residencia habitual.

Sin embargo, la normativa autonómica no se refiere al domicilio fiscal del titular de la empresa, sino expresamente al domicilio fiscal de ésta, donde esté situado su centro de gestión (al igual que el señalado para las sociedades), y distinto del lugar donde se encuentren los establecimientos o locales en los que se desarrollen sus actividades económicas a que se refiere el artículo 5 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. El propio artículo 48 de la LGT establece que para las personas que desarrollen principalmente actividades económicas, la Administración puede considerar como domicilio fiscal el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades⁴⁶. Esta normativa autonómica, en definitiva, ha establecido un requisito complementario, el lugar donde radica la gestión de la empresa individual o el negocio profesional (dirección desde la propia Comunidad), al punto de conexión general, la residencia del causante, para la aplicación del beneficio fiscal. Ya que si consideramos el domicilio de la empresa el del mismo titular, este requisito adicional coincidiría con el punto de conexión general (la misma residencia habitual del causante), por lo que tal requisito resultaría superfluo, como el propio MONCHÓN LÓPEZ reconoce⁴⁷. En este mismo sentido, el artículo 24 de la Ley 21/2001 recoge como punto de conexión en las adquisiciones mortis causa, la residencia habitual del causante en el año anterior a su devengo. Pero subsidiariamente, también reconoce que será el lugar donde obtiene la mayor parte de sus rendimientos de actividades económicas, que será *donde radique el centro de gestión de cada una de ellas*. De manera que las Comunidades Autónomas, en una interpretación extensiva de dicho artícu-

⁴³ MONCHÓN LÓPEZ, L.: «Panorama actual de la imposición sobre las sucesiones», *Tribuna Fiscal*, n.º 208, febrero 2008, pág. 54.

⁴⁴ NAVARRO FAURE, A.: *El domicilio tributario*, Ed. Marcial Pons, 1994, Madrid, pág. 73.

⁴⁵ RAMOS PRIETO, J.: «Algunos aspectos problemáticos en la atribución del rendimiento de un impuesto cedido: las adquisiciones mortis causa gravadas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones...», cit., págs. 762 y ss.

⁴⁶ De acuerdo con el artículo 113 del Real Decreto 1065/2007, cuando más de la mitad de la base imponible del IRPF del año anterior proceda de rendimientos de actividades económicas o cuando, no habiéndose alcanzado ese porcentaje en dicho año, se haya alcanzado durante cada uno de los tres años anteriores.

⁴⁷ MONCHÓN LÓPEZ, L.: «Panorama actual de la imposición sobre las sucesiones...» cit., pág. 54.

lo 20, han establecido un requisito adicional para condicionar el disfrute del beneficio fiscal, que el centro de gestión de la empresa se encuentre en la Comunidad, que coincidirá con el lugar de ejercicio de la actividad normalmente, y que deberá coincidir con la residencia habitual del causante o donatario para su aplicación.

De forma que el condicionar el beneficio fiscal a que la empresa o negocio tenga allí su domicilio supone, en primer lugar, contravenir el punto de conexión establecido por la Ley 21/2001; dicho requisito resulta artificioso, no razonable, porque la supervivencia de la empresa no depende del lugar donde esté situado su domicilio fiscal o sede social⁴⁸. Además dicho requisito constituye un obstáculo al libre ejercicio de una actividad económica en contra de la finalidad de la propia reducción (ya que las consecuencias objetivas implican un obstáculo, STC 37/1981, FJ 2); al mismo tiempo que se excluye determinadas empresas en las reducciones análogas de acceder al beneficio fiscal, ya que éstas excluyen las reducciones estatales. En segundo lugar, la necesidad de tener la localización de la sede del negocio en territorio de una Comunidad Autónoma supone que su titular tenga que establecer allí su residencia para aplicar la reducción, lo que afecta a la *libre circulación de las personas*, garantizada por el artículo 19 de la CE, al fomentar el cambio de residencia al lugar donde se encuentra el centro de gestión de la empresa (su domicilio fiscal). En tercer lugar, se ha afirmado por parte de ORÓN MORATAL⁴⁹ (en relación con las donaciones) y MONCHÓN LÓPEZ⁵⁰, que la medida fiscal discrimina por razón de la residencia de sus titulares. Sin embargo, en contra de las opiniones anteriores, ya hemos señalado que el principio de *igualdad* no puede desvirtuar la *autonomía* de que disfrutan las Comunidades Autónomas⁵¹, de manera que no sería aplicable la doctrina constitucional sobre el principio de igualdad (entre otras, Sentencia 75/1990, de 26 de abril), ya que las Comunidades Autónomas tienen capacidad para establecer sus propias políticas económicas y sectoriales⁵². En este caso, para facilitar la supervivencia de la empresa familiar, cuyo titular sea residente en la Comunidad que establece la medida. No existiría, por tanto, una discriminación frente a un mismo legislador⁵³. Aunque la medida pone en grave riesgo la libre elección del propio mercado a las empresas (arts. 38 y 139.2 CE), que constituye un límite a las competencias de las Comunidades Autónomas (STC 64/1990, de 5 de abril, FJ 4); al mismo tiempo que se beneficiaría a unas empresas frente a otras (STC 96/2002, FJ 9), en algunos casos desproporcionadamente, falseándose la competencia al impedirse que éstas actúen en «condiciones básicas de igualdad» (STC 96/2002, FJ 12), quebrándose la libertad de empresa (art. 38 CE), injustificadamente.

Por el contrario, la diferencia de trato de los herederos del causante –residente en una Comunidad– (titular de una empresa o entidad con domicilio en la Comunidad) frente a los herederos del causante –residente en la misma Comunidad– que no cumple tal condición (la empresa o entidad no tiene su domicilio en la Comunidad), constituye una *discriminación* con relación a un mismo legis-

⁴⁸ RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2004, epígrafe III.3 del Capítulo Tercero.

⁴⁹ ORÓN MORATAL, G.: «Cuestiones problemáticas en la cesión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Tribuna Fiscal*, n.º 201/2007, págs. 49 y 50.

⁵⁰ MONCHÓN LÓPEZ, L.: «Panorama actual de la imposición...», cit. pág. 56.

⁵¹ STC 247/2007, de 12 de diciembre, FJ 4.c).

⁵² STC 247/2007, de 12 de diciembre, FJ 14.

⁵³ STC 122/1998, FJ 5; STC 247/2007, FJ 4.c).

lador, y por tanto, es aplicable la doctrina constitucional referente al principio de igualdad, que claramente contraviene, ya que se discrimina a las empresas que no están domiciliadas en la Comunidad y con ello a sus titulares, frente a aquellas que tengan allí centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades ⁵⁴. Con lo que los sujetos pasivos, sometidos al mismo legislador, y que se encuentran en la misma situación, no contribuirán en la misma medida.

Esta discriminación no estaría tampoco justificada, ya que el fundamento de esta reducción, la supervivencia de la empresa familiar, constituye un objetivo constitucional que puede ser realizado con independencia del lugar donde realice su actividad la empresa y/o donde tenga su domicilio «fiscal». La medida es contradictoria con dicho objetivo, irracional y arbitraria, de ahí su inconstitucionalidad. Esta situación resultaría, por otra parte, antieconómica, ya que no favorecería el progreso económico de la propia Comunidad que establece la norma. Una medida de este tipo, la exigencia de domiciliación, además de discriminatoria, afecta directamente a la libre circulación de personas (art. 19 CE), a la elección de su domicilio y residencia. Un obstáculo que no guarda relación con el fin constitucionalmente lícito que la medida persigue (STC 37/1984, de 16 de noviembre, FJ 2).

En cuarto lugar, la medida infringe la libertad constitucional de establecimiento del artículo 139.2 de la CE, ya que se disuade del establecimiento en otras Comunidades de los empresarios, a través de la creación de nuevas empresas, las cuales no gozarían de dicho beneficio fiscal, así como la libre circulación de las personas.

Con relación a las personas jurídicas, igualmente para MONCHÓN LÓPEZ ⁵⁵ la exigencia de domiciliación de la entidad cuyas participaciones se transmiten, sería inconstitucional, al ser este requisito artificioso y no justificado. Ya que en la justificación del beneficio fiscal con objeto de favorecer la transmisión del patrimonio empresarial o profesional, y a efectos de cumplir tal fin (que es el que justifica el beneficio fiscal), no se entiende la razón por la cual el domicilio fiscal y social de la entidad debe radicar en una Comunidad Autónoma determinada. Al mismo tiempo una medida de este tipo afectaría a la composición y localización de su patrimonio, por lo que por idénticos motivos para aquel autor, se está en presencia de una medida que, indirectamente, supone un obstáculo a la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de los bienes (art. 139.2 CE).

c) Mantenimiento del domicilio fiscal y/o social en la Comunidad.

La exigencia de mantener el domicilio fiscal durante un plazo después de la transmisión, como han establecido las Comunidades de Andalucía, Aragón, Canarias, Extremadura, Castilla-La Mancha, Galicia, Murcia y La Rioja, supone una medida obstaculizadora que, desde el punto de vista constitucional, debe considerarse como restrictiva de la libertad de residencia y de establecimiento.

⁵⁴ También MONCHÓN LÓPEZ señala «la discriminación que supondría aplicar un beneficio fiscal a las empresas y negocios de un residente en la Comunidad que, además, se localizan en la Comunidad frente a los que se localizan en dicho territorio»: «Panorama actual de la imposición...», cit. pág. 56.

⁵⁵ MONCHÓN LÓPEZ, L.: «Panorama actual de la imposición...», cit. pág. 55.

Primero, porque condicionar el beneficio fiscal al mantenimiento del domicilio fiscal y/o social en una Comunidad, debemos reiterar nuevamente, se trata de un requisito arbitrario, que contradice la propia finalidad de la medida, la supervivencia de la empresa familiar. Un impuesto de salida para quienes deciden trasladar el domicilio fiscal a otra Comunidad que infringe la *libertad de residencia y de circulación* de sus nuevos titulares, constitucionalmente garantizadas, que entra en conflicto con el objetivo que justifica dicha medida, ya que quizá sea necesario un cambio de lugar de actividad y/o de sede para garantizar su supervivencia ⁵⁶. En segundo lugar, esta medida contraviene la libre residencia de los beneficiarios, ya que si el domicilio fiscal corresponde al lugar donde está centralizada la gestión administrativa y dirección de las actividades, la exigencia de su mantenimiento durante un plazo disuade a su titular del cambio de dicho domicilio para gozar de la reducción y con ello se restringe su libertad de residencia, debido a que la gestión de esa actividad puede requerir de la presencia física del titular y ser, por tanto, un factor incompatible con residir en otro lugar distinto. Con relación a la libertad de residencia, el TC ha señalado claramente (STC 8/1986, de 21 de enero, FJ 3) que «la libertad de elección de residencia que atribuye a los españoles el artículo 19 de la CE comporta la obligación correlativa de los poderes públicos de no adoptar medidas que restrinjan u obstaculicen ese derecho fundamental». De forma que debe tacharse esta medida de inconstitucional ⁵⁷. Para MONCHÓN LÓPEZ ⁵⁸ el problema radica en que ese distinto tratamiento se hace depender de que el domicilio fiscal (el cual viene a coincidir con el domicilio fiscal y la residencia del titular de esa actividad) se siga manteniendo en la Comunidad, lo cual restringe y obstaculiza el derecho fundamental a la libertad de elección de residencia.

Está claro, en definitiva, que el beneficio fiscal autonómico condiciona a los obligados tributarios a la hora de elegir su libre residencia, lo cual contraviene el artículo 19 de la CE, así como a su libre circulación del artículo 157.2 de la CE. Además, estas medidas podrían infringir el principio de unidad del artículo 2 de la CE, en este caso de unidad de mercado, al discriminarse desproporcionadamente unas empresas frente a otras. Desde la perspectiva de la libertad de empresa, residencia y circulación, el FJ 11 de la Sentencia 96/2002, de 25 de abril, recoge la doctrina previamente del TC manifestada, entre otras, en la Sentencia 4/1990, de 5 de abril, en el sentido de que infringen el texto constitucional aquellas medidas que impliquen que «la unidad de mercado se resienta a consecuencia de una actuación autonómica que, en ejercicio de competencias propias, obstaculice el tráfico de industrias. Así habrá de suceder cuando se provoque una modificación sustancial, geográfica o sectorial, del régimen de traslado en o para determinadas zonas del territorio nacional».

Esta conclusión no variaría por el hecho de que se interpretase que la norma se está refiriendo al lugar de residencia habitual del titular, en efecto, la necesidad de mantener la residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma para disfrutar del beneficio fiscal supone una infracción de la libertad de residencia.

⁵⁶ Medida, por otra parte, contradictoria con los intereses de la Comunidad que la adopta, ya que el causante no realizará inversiones en aquélla que establece dicha norma.

⁵⁷ Cuando el ejercicio de los derechos y deberes de los ciudadanos es competencia exclusiva del Estado de acuerdo al artículo 149.1.1 de la CE (STC 247/2007, FJ 16), que exige una igualdad sustancial en todo el territorio nacional de conformidad con el artículo 139 de la CE.

⁵⁸ MONCHÓN LÓPEZ, L.: «Panorama actual de la imposición...», cit. pág. 56

En resumen, estas normas, además de discriminatorias, resultan contrarias a los artículos 19, 139.2 y 157.2 de la CE, preceptos que prohíben las medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento por todo el territorio nacional. En concreto, el citado artículo 157.2 dispone que «las Comunidades Autónomas no podrán adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan un obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios», que ha tenido su desarrollo en el párrafo segundo del artículo 19.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. RUIZ ALMENDRAL señala que estas medidas «podrían suponer una infracción del artículo 19.2 de la LOFCA. En la medida en que, a esos efectos, se produce una corrección del punto de conexión previsto en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, puede entenderse vulnerado el citado precepto de la LOFCA, que impide a las Comunidades adoptar medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes»⁵⁹.

Por otra parte, si bien al condicionarse el beneficio fiscal de acuerdo al lugar en donde se encuentre el domicilio fiscal, y en su caso social, de las empresas individuales, de negocios profesionales y de participaciones en entidades cuya adquisición motiva la reducción de la base, literalmente para MONCHÓN LÓPEZ, con ello no se infringirían directamente dichos preceptos, ya que no se adopta una medida sobre bienes situados fuera de la Comunidad; sin embargo, para este autor sería discriminatoria ya que se ha adoptado una medida que discrimina a los bienes situados fuera del territorio de una Comunidad y esa medida consiste en la no aplicación de la reducción. Sin embargo, se ha de señalar que las Comunidades Autónomas tienen capacidad para establecer sus propias políticas sectoriales, que dan lugar al reconocimiento de derechos subjetivos a sus ciudadanos; no obstante el primar la adquisición de una vivienda, explotación agrícola o forestal, etc., situadas en una Comunidad, podría entrar en contradicción con el ejercicio de derechos constitucionales (libre circulación, establecimiento, etc.), que no pueden ser infringidos, en ningún caso, por las Comunidades Autónomas (STC 64/1990, FJ 3). Por otra parte, también hay que tener en cuenta que estas medidas afectan a las libertades comunitarias.

Todo ello entra en conflicto con las obligaciones del Estado señaladas, ya que es a éste al que corresponde la fijación de los principios básicos de general aplicación a todo el territorio nacional en materia económica (STC 32/1981, de 28 de julio, FJ 5) y coordinar en este sentido la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas, con mayor razón en un impuesto de su titularidad. Coordinación de las haciendas autonómicas con la estatal, que se suma a la responsabilidad del Estado de «garantizar el equilibrio económico general» (SSTC 171/1996, de 30 de octubre, FJ 2; 103/1997, de 22 de mayo, FJ 1; 178/2006, de 6 de junio, FJ 3; y 222/2006, de 6 de julio, FJ 3), con la adopción de las «medidas necesarias para garantizar la realización» (SSTC 186/1988, de 17 de octubre, FJ 2; 95/1986, de 10 de junio, FJ 4; 188/1989, de 16 de noviembre, FJ 4).

Es la «ley», por otra parte, la que concreta el principio de autonomía de las Comunidades, de acuerdo a la Constitución, como poder limitado. En este caso, la ley orgánica prevista en el artículo 157.3 de la CE, que regula las competencias financieras de las Comunidades Autónomas «para habilitar la intervención unilateral del Estado en este ámbito competencial a fin de alcanzar un mínimo grado de *homogeneidad* en el sistema de financiación autonómico» (STC 68/1996, de 4 de abril). Mínimo grado que el Estado no ha determinado con claridad al establecer las normas de coordinación

⁵⁹ RUIZ ALMENDRAL, V.: Epígrafe N.º 2.2 del Capítulo Tercero de la monografía, *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal...*, cit.

del ejercicio de la autonomía tributaria por las Comunidades, así como omitir en la Ley 21/2001 la fijación de unos límites a las capacidades normativas de aquéllas sobre los impuestos cedidos y, por tanto, de su titularidad, cuando al Estado le corresponde la potestad originaria para establecer tributos (art. 133.1 CE) en conexión con su competencia exclusiva en materia de «Hacienda general», conforme establece el artículo 149.1.14 de la CE (STC 179/1987, de 12 de noviembre, FJ 2); preceptos que establecen un claro mandato a fin de coordinar la Hacienda General del Estado con las autonómicas a través de la ley prevista en el citado artículo 157.3 de la CE.

Mandato que se ha incumplido, ya que la necesidad de compatibilizar el ejercicio coordinado de las competencias financieras por el Estado y las competencias materiales de la Comunidades (STC 45/1986, FJ 4), se traduce en una doble exigencia para el TC, de una parte, prevenir que la utilización del poder financiero del Estado pueda «desconocer, desplazar o limitar» las competencias materiales autonómicas. Y de otra, evitar asimismo que la extremada prevención de potenciales injerencias competenciales *acabe por socavar las competencias estatales en materia financiera*, el manejo y la disponibilidad por el Estado de sus propios recursos y en definitiva, la discrecionalidad política del legislador estatal en la configuración y empleo de los instrumentos esenciales de la actividad financiera pública (SSTC 13/1992, de 6 de febrero, FJ 2; y 68/1996, de 4 de abril, FJ 2). No cabe duda, que la ausencia de límites a las competencias de las Comunidades menoscaba las competencias estatales en materia financiera, habilitando a las Comunidades a suprimir el impuesto estudiado, viéndose afectado el principio de *unidad* ante la ausencia de una coordinación efectiva con la Hacienda del Estado y que proteja los intereses generales, evitándose posibles privilegios económicos y sociales a que hace referencia la propia LOFCA [art. 2 a)].

Además el ejercicio por las Comunidades Autónomas de las competencias normativas debe respetar el segundo límite material señalado anteriormente y derivado del principio de *solidaridad*. Ya que para el TC el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas es el vehículo a través del cual se articula el principio de solidaridad interterritorial consagrado en el artículo 2 de la CE (STC 13/2007, FJ 7), razón por la cual, no sólo corresponde al Estado garantizar, de conformidad con el artículo 138 de la CE, «la realización efectiva del principio de solidaridad velando por el establecimiento de un equilibrio adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español» (STC 96/1990, de 24 de mayo, FJ 7⁶⁰), sino que, de acuerdo con la previsión del artículo 2.1 c) de la LOFCA, las Comunidades Autónomas vienen obligadas a coordinar el ejercicio de su actividad financiera con la Hacienda del Estado de acuerdo al «principio de solidaridad entre las diversas nacionalidades y regiones». De forma que si bien las Comunidades Autónomas carecen de una competencia específica para desarrollar, con cualquier alcance, los principios constitucionales de solidaridad e igualdad material, «sí pueden, e incluso deben por mandato constitucional, estatutario y legal, atender a la realización de tales principios en el ejercicio de sus competencias propias» (STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 11). Con más razón respecto a las competencias normativas cedidas por el Estado.

Ya que si bien para el TC, los principios de igualdad material y solidaridad a que hacen referencia los artículos 2, 9.2, 40, 138.1 y 2 y 139 de la CE, recogidos en el artículo 2 de la LOFCA, no atribuyen competencias a las Comunidades Autónomas, tales principios vinculan a todos los poderes públicos en el ejercicio de sus competencias. Aunque el Estado (art. 138.1 CE) sea el garante del

⁶⁰ Sentencias 237/1992, de 15 de diciembre, FJ 6; 331/1993, de 12 de noviembre, FJ 2 c).

principio de solidaridad, le corresponde la competencia exclusiva para regular las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus deberes constitucionales (art. 149.1.1 CE), así como la adopción de las medidas oportunas para conseguir el desarrollo armónico entre las distintas partes del territorio español de conformidad con el artículo 2 de la LOFCA

De forma que para el TC, el principio de solidaridad complementa e integra los principios de unidad y autonomía (art. 2 CE), habiéndolo identificado como «regla a la que debe acomodarse el proceder entre autoridades estatales y autonómicas», atendible por los poderes de las Comunidades de acuerdo con los artículos 2 y 138 (equilibrio económico, adecuado y justo entre las distintas partes del territorio español y prohibición entre éstas de privilegios económicos y sociales), que «requiere que, en el ejercicio de sus competencias se abstengan de adoptar decisiones o realizar actos que perjudiquen o perturben el interés general y tengan, por el contrario, en cuenta la comunidad de intereses que las vincula entre sí y que no puede resultar disgregada o menoscabada a consecuencia de la gestión insolidaria de los propios intereses» [STC 247/2007, FJ 4 c)], cuando para el mismo Tribunal, la propia autonomía no se garantiza por la Constitución para incidir de forma negativa sobre los intereses generales de la Nación o sobre los intereses generales «distintos» de los de la propia entidad (STC 4/1981, FJ 10).

Además, el artículo 138.1 que incorpora el principio de solidaridad, para el propio TC «no puede ser reducido al carácter de precepto programático, o tan siquiera al de elemento interpretativo de las normas competenciales. Es, por el contrario, un precepto con peso y significados propios, que debe ser interpretado, eso sí, en coherencia con las normas competenciales que resultan de la Constitución y de los Estatutos» (STC 146/1992, de 16 de octubre, FJ 1), toda vez que dicho principio ha de constituirse en la práctica en un «factor de equilibrio entre la autonomía de las nacionalidades y regiones y la indisoluble unidad de la Nación española» (art. 2 CE) (STC 146/1992, de 5 de octubre, FJ 7). Principio de solidaridad que constituye la «concreción, a su vez, del más amplio deber de fidelidad a la Constitución» (STC 11/1986, FJ 5), principio que requiere «que las decisiones tomadas por todos los entes territoriales, y en especial, por el Estados y las Comunidades Autónomas, tengan como referencia necesaria la satisfacción de los intereses generales y, que en consecuencia, no se tomen decisiones que puedan menoscabar o perturbar dichos intereses, de modo que esta orientación sea tenida en cuenta, incluso, al gestionar los intereses propios» [STC 247/2007, FJ 4 d)]. En suma, la lealtad constitucional debe presidir «las relaciones entre las diversas instancias de poder territorial y constituye un soporte esencial del funcionamiento del Estado autonómico y cuya observancia resulta obligada» (SSTC 239/2002, FJ 11; y 13/2007, de 18 de enero, FJ 7).

Este principio de solidaridad ha sido infringido claramente por las Comunidades al establecer un proceso ilimitado de competencia fiscal, que ha afectado negativa y gravemente a un impuesto de titularidad estatal en contra de los intereses generales del Estado y de otras Comunidades. Se ha abusado de las capacidades normativas asumidas con la supresión de facto del impuesto por las Comunidades, cuando la cesión de los tributos del Estado constituye una garantía de la autonomía financiera de las propias Comunidades (STC 181/1988, de 13 de octubre, FJ 7). Al mismo tiempo que la competencia desleal entre Comunidades contraviene, a su vez, el principio de *lealtad constitucional* entre los entes territoriales, así como el principio de *cooperación* que «debe presidir el ejer-

cicio de las competencias compartidas por el Estado y las Comunidades Autónomas» (STC 13/1988, de 4 de febrero, FJ 2) o de aquellas que puedan afectar a otros entes territoriales, cuando exista «concurrency de títulos competenciales» (STC 40/1998, de 19 de febrero, FJ 30); principio de cooperación «que no necesita justificarse en preceptos constitucionales o estatutarios concretos» [STC 141/1993, de 22 de abril, FJ 6 º)].

En resumen, en materia de impuestos cedidos, «El Estado no puede verse privado de sus competencias exclusivas» (STC 56/1986, FJ 3) para fijar los límites de las capacidades normativas de las Comunidades en un impuesto de su titularidad, por el hecho de no llegarse a un acuerdo en el Consejo de Política Fiscal y Financiera a través de la negociación del nuevo sistema de financiación que se avecina dentro del instrumento de cooperación (STC 13/2007, FJ 9), sino que debe ejercer sus responsabilidades constitucionales para evitar las distorsiones tributarias que afectan a los principios de organización territorial, de *unidad y solidaridad*, así la necesaria *coordinación* de su Hacienda con la autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas.

IV. DISCRIMINACIÓN A LOS CIUDADANOS NO RESIDENTES

La inaplicación a los ciudadanos no residentes de los beneficios fiscales autonómicos y de las reducciones de los apartados 6 y 7 del artículo 20 de la Ley 29/1987⁶¹, podría constituir una diferencia de trato entre contribuyentes no justificada; ya que si bien el TC reconoce que el legislador goza de una amplia libertad de configuración normativa de una determinada materia o sector del ordenamiento (STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 10)⁶²; sin embargo, el poder legislativo está sometido a la Constitución, uno de cuyos principios es la interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE)⁶³. En este sentido, parece evidente que la medida fiscal, en principio, es discriminatoria (STC 116/1999, de 17 de junio, FJ 14), debido a que establece un distinto trato entre ciudadanos residentes y no residentes, debiéndose estudiar si además esta diferencia no estuviera justificada, para lo cual ha de determinarse si la misma infringe el principio de igualdad tributaria (STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7).

Sobre las exigencias que la igualdad impone en la creación del Derecho –igualdad en la ley– existe una muy amplia doctrina del TC que puede sintetizarse recordando que las diferencias normativas son conformes con la igualdad cuando cabe discernir en ellas una finalidad no contradictoria con la Constitución y cuando, además, las normas de las que la diferencia nace muestran una estructura coherente, en términos de razonable proporcionalidad con el fin así perseguido⁶⁴. En consecuencia, el TC ha venido exigiendo para permitir el trato dispar de «situaciones homólogos», la concurrencia de una doble garantía: a) *la razonabilidad de la medida*, pues no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del artículo 14 de la CE, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) *la proporcionalidad de*

⁶¹ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

⁶² En el mismo sentido, SSTC 66/1985, de 23 de mayo, FJ 1; y 99/1987, de 11 de junio, FJ 4.

⁶³ STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 6, entre otras.

⁶⁴ STC 75/1983, de 3 de agosto, FJ 2.

la medida, pues para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos ⁶⁵.

Además para determinar si esta medida fiscal infringe el principio de igualdad tributaria, hay que tener presente que dicho principio resulta indisociable de los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad, que se enuncian en el artículo 31.1 de la CE, ya que la propia Constitución ha concretado y modulado el alcance de su artículo 14 de acuerdo con dicho precepto ⁶⁶, para lo cual han de diferenciarse los dos tipos de transmisiones gratuitas.

1. Discriminación de los no residentes en las transmisiones mortis causa.

Los sujetos pasivos, no residentes en España, sólo podrán disfrutar de las reducciones establecidas en el artículo 20.2 de la Ley 29/1987 (reducciones personales, por seguro de vida, vivienda habitual del causante, empresa familiar y bienes culturales), pero no las reducciones autonómicas que podrían conllevar la exención total del gravamen.

Dado que el juicio de igualdad es de carácter relacional como señala la Sentencia del TC 200/2001 ⁶⁷, y requiere como presupuestos obligados, de un lado, que, como consecuencia de la medida normativa cuestionada, se haya introducido directa o indirectamente una diferencia de trato entre grupos o categorías de personas (STC 181/2000, de 29 de junio, FJ 10) y, de otro, que las situaciones que quieran traerse a la comparación sean, efectivamente, *homogéneas o equiparables*, es decir, que el término de comparación no resulte arbitrario o caprichoso (SSTC 148/1986, de 25 de noviembre, FJ 6; 29/1987, de 6 de marzo, FJ 5; 1/2001, de 15 de enero, FJ 3). En este sentido, parece evidente que existe una diferencia de trato en la norma fiscal entre residentes y no residentes, por lo que debemos valorar si se encuentran en situaciones comparables, y en caso afirmativo, si esta diferenciación deriva de un motivo razonable en la tributación de las adquisiciones gratuitas.

En principio, el elemento diferenciador adoptado por el legislador –la condición de no residente en España– podría justificarse por razones tributarias que se fundamentarían en el distinto trato que los diferentes ordenamientos tributarios dispensan a los titulares de un patrimonio o perceptores de rendimientos según su condición de residentes o no residentes en un determinado territorio. En este sentido, la propia LGT, en su artículo 11, establece como uno de los criterios de

⁶⁵ SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 9; 214/1994, de 14 de julio, FJ 8; 46/1999, de 22 de marzo, FJ 2; 200/2001, de 4 de octubre, FJ 4; y 39/2002, de 14 de febrero, FJ 4.

⁶⁶ SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3; 209/1988, de 10 de noviembre, FJ 6; 45/1989, de 20 de febrero, FJ 4; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; 54/1993, de 15 de febrero, FJ 1; 214/1994, de 14 de julio, FJ 5; 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; y 46/2000, de 17 de febrero, FJ 4.

⁶⁷ STC 200/2001, de 4 de octubre, FJ 5.

vinculación al poder tributario español el de la residencia en España. De la residencia se han servido las leyes reguladoras de los tributos personales (renta de personas físicas, sociedades, patrimonio y, hoy también, renta de no residentes), incluida la del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no sólo para vincular a los perceptores de renta o titulares de un patrimonio con el poder tributario español, sino incluso para diferenciar los gravámenes aplicables (renta de personas físicas y sociedades), hasta el punto de que en la actualidad existe una norma legal dedicada única y exclusivamente a la determinación de la tributación de las personas –físicas o jurídicas– no residentes en España ⁶⁸ (STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 8).

Sería admisible, por tanto, que la cualidad o condición de no residente pudiera justificar, desde la perspectiva del artículo 31.1 de la CE, un trato dispar, por el cumplimiento de un objetivo constitucional, o derivado de que las situaciones del ciudadano residente y no residente no sean situaciones objetivamente comparables, debido a que el ciudadano no residente es sometido a gravamen por obligación real, respecto a los bienes del causante existentes en España, mientras que los sujetos pasivos residentes soportarán el gravamen de todos los bienes, cualquiera que sea el Estado en que estén situados. Por tanto, el principio de igualdad tributaria no quedaría infringido por ese diferente trato que estaría razonablemente justificado. Como ha señalado el TC en la Sentencia 96/2002, FJ 8, actualmente se gravan de manera distinta las personas que obtienen rentas o son titulares de un patrimonio en España, sobre la base de su diferente condición de residentes o no residentes, aunque debería añadirse cuando no se produzca una diferencia de trato injustificada.

Se ha afirmado, en este sentido, que sólo el Estado de residencia del sujeto pasivo somete a gravamen la totalidad de los bienes integrantes de una herencia, y que debe ser éste, el que tenga en cuenta sus circunstancias personales y familiares. Sin embargo, la Ley 29/1987 reconoce al ciudadano no residente el derecho a las reducciones personales estatales de acuerdo con su edad y su situación familiar. Además, cuando todos o la mayoría de los bienes estén situados en España, las situaciones de los ciudadanos residentes y no residentes serán objetivamente comparables (que ocurrirá en la inmensa mayoría de los casos). Entonces, ¿por qué no reconocerle el derecho a las reducciones autonómicas? Parecería que dicha medida discriminatoria no estaría justificada y atentaría al señalado principio de igualdad tributaria. Además, los parientes cercanos no residentes que hayan adquirido bienes en un territorio foral estarán exentos ⁶⁹, mientras que los que adquieran bienes en territorio común estarán plenamente sujetos. La propia Sentencia 96/2002, antes citada, FJ 8, establece que el legislador no puede impedir el disfrute de un beneficio fiscal para un grupo de sujetos, en este caso los ciudadanos no residentes que adquieran bienes en territorio común, sin una justificación razonable. De manera que si consideramos que esta discriminación no se encuentra justificada, la nueva ley que sustituya a la actual Ley 21/2001, debería admitir la cesión del rendimiento del impuesto respecto a los ciudadanos no residentes, cuando el causante sea residente en una Comuni-

⁶⁸ Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

⁶⁹ En los territorios forales vascos, se ha cedido al rendimiento también con relación a los ciudadanos no residentes, cuando todos los bienes adquiridos estén situados en su territorio, Ley 12/2002, de 23 de mayo, Concierto Económico: *Álava*, Norma foral 11/2005, de 6 de mayo; *Guipúzcoa*, Norma foral 3/1990, de 11 de enero; *Vizcaya*, Decreto foral 3/1993, de 22 de julio. *Navarra*, artículo 31 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y Decreto foral 250/2002, de 16 de diciembre, cuando el causante sea residente en Navarra, o en caso contrario y el contribuyente es un no residente, si todos los bienes adquiridos estuvieran situados en Navarra.

dad y todos (o la mayoría) sus bienes se encuentren en territorio español. Ya que dicha ley ha establecido el reparto del poder tributario entre las Comunidades en base a la residencia del causante, con independencia de donde estén situados ⁷⁰. Así como, cuando el causante es un no residente y todos sus bienes se encuentran situados en una Comunidad, al igual que en derecho foral (Territorios históricos de la Comunidad del País Vasco y Navarra ⁷¹), a fin de evitar una discriminación contraria al principio de igualdad tributaria (de un mismo legislador).

Esta cesión, permitiría no sólo cumplir el requisito de *razonabilidad*, en orden a cumplir un objetivo constitucional, como la protección a la familia (aplicable con independencia de la residencia), sino también el de *proporcionalidad* de la medida, ya que frente a las reducciones personales exigidas previstas en la Ley del Impuesto, la normativa autonómica establece la exención en la mayoría de los casos, de manera que las consecuencias derivadas de la reforma serían proporcionadas con el objetivo que tratan de cumplir. Además, respecto a las reducciones objetivas mortis causa, el acceso a la vivienda, la supervivencia de la empresa familiar, etc., son predicables igualmente tanto para los ciudadanos españoles residentes y no residentes, por lo que no puede privarse a éstos del acceso a los beneficios autonómicos, si no se quiere infringir su libertad constitucional de circulación, de establecimiento, así como el pago del impuesto con igualdad entre los ciudadanos.

2. Discriminación de los residentes en las transmisiones ínter vivos.

A diferencia del supuesto anterior, en las adquisiciones ínter vivos la base imponible de los sujetos pasivos por obligación personal o real es la misma, representando la misma capacidad económica, lo que determina que ambas situaciones sean objetivamente comparables sin duda (STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4 ⁷²). Ante una capacidad idéntica, debemos estudiar si esta medida infringe igualmente el principio de igualdad tributaria. Así y tomando como punto de análisis el diferente trato dispensado por el artículo 20.4 de la Ley 29/1987 respecto de la transmisión ínter vivos de la empresa familiar o de bienes culturales», apartados 6 y 7 del mismo artículo, conforme a la condición de residentes o no residentes en España, hay que decir en primer lugar, que nos encontramos ante una medida que sólo beneficia a los residentes en territorio español y no así a los no residentes, sujetos igualmente al citado impuesto por obligación real.

Es decir, estamos en presencia de una medida que introduce una diferencia de trato entre grupos o categorías de personas (STC 181/2000, de 29 de junio, FJ 10). Y, en segundo lugar, que los términos de comparación deben considerarse homogéneos, pues se trata en todos los supuestos de personas que manifiestan una idéntica capacidad económica por la adquisición de la empresa familiar (o de bienes

⁷⁰ Artículo 24.2 a) de la Ley 21/2001, el punto de conexión donde se entiende producido el rendimiento es el lugar donde el causante tuviera la residencia habitual a la fecha del devengo.

⁷¹ Asimismo en Navarra se ha cedido el rendimiento del causante con residencia habitual en dicha Comunidad con independencia de la residencia del causahabiente y de la situación de sus bienes, por lo que debería considerarse la cesión a las Comunidades del rendimiento del impuesto, cuando el causante es residente en una Comunidad y el heredero residente en otro Estado, en aquellos casos en que la totalidad o la mayoría de los bienes estén sitos en territorio nacional.

⁷² En el mismo sentido, Sentencias 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9; 22/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 14.

culturales), sujeta al derecho tributario español, cuya única diferencia es la cualidad con la que se presentan ante la Administración tributaria, por obligación personal o real: como residentes en España o como no residentes en España, siéndolo en un país miembro de la Unión Europea ⁷³ o en otro país.

Si estamos en presencia de situaciones equiparables (como es este caso al representar para el residente y no residente la misma capacidad contributiva), que son objeto de una diferencia de trato por el legislador, el juicio de igualdad a realizar exige la comprobación de la concurrencia de la doble garantía a la que se hizo referencia con anterioridad: la de la *razonabilidad* –en el reparto de las cargas públicas– (STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 8) y la de la *proporcionalidad* de la medida adoptada conforme a la finalidad perseguida (STC 76/1990, antes citada, FJ 9). Es indudable que la cualidad o condición de no residente puede justificar desde la perspectiva del artículo 31.1 de la CE un trato dispar, en principio, pues para el TC el tributo no es sólo un instrumento de recaudación sino también un medio para la consecución de políticas sectoriales. Igualmente, ningún reparo podría oponerse a la circunstancia de que en la actualidad resulten gravadas de forma distinta las personas que obtienen rentas o son titulares de un patrimonio en España, sobre la base de su diferente condición de residentes o no residentes, cuando se encuentren en una situación diferente o exista una causa que lo justifique. Si, como es el caso, nos encontramos con categorías de personas en la misma situación, esta medida no supera el requisito de *razonabilidad*, ya que existe un trato diferente sin una justificación objetiva y razonable. Si la medida fiscal ahora analizada, a la transmisión ínter vivos de la empresa familiar, tiene su justificación que la legitime desde el punto de vista tributario (al igual que la referente a los bienes culturales), como una política sectorial –social o económica–, cual podría ser la de facilitar la transmisión de la citada empresa y garantizar su supervivencia de acuerdo con el artículo 39 de la CE ⁷⁴, que exige a los poderes públicos la protección de la familia, y garantizar la libertad de empresa dentro de la economía de mercado, artículo 38 de la CE (STC 83/1984, de 24 de julio, FJ 3). Esta finalidad razonable, perseguida por la norma controvertida, cuando se dirige a ejecutar, además, un mandato comunitario, existe cuando la adquisición de la empresa familiar corresponda a un ciudadano no residente en España.

Conforme a lo expuesto, hay que precisar que la norma impugnada no posee una finalidad razonable y, en consecuencia, se muestra desprovista de fundamento, por lo que, desde esta perspectiva, puede calificársela de arbitraria, es decir, contraria al principio de igualdad tributaria; ya que la finalidad del mantenimiento de la empresa familiar o de la protección a la familia es indistintamente aplicable a los residentes y a los no residentes [SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 2; 111/1983, de 2 de octubre, FJ 10; y 225/1993, de 8 de julio, FJ 3 b)], cuando además se ha reconocido dicha reducción en las transmisiones mortis causa.

Sin que sea válido –como se ha señalado anteriormente– el elemento diferenciador adoptado por el legislador, a saber, la no residencia. Ésta podría tenerse en cuenta, cuando el Estado de residencia tiene en cuenta la totalidad de las rentas que recibe una persona en un determinado periodo, ya que es aquél el más autorizado para determinar la capacidad económica individual atendiendo a las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo, como regla general. Pero esto no se produce en

⁷³ Sentencia 96/2002, de 25 de abril de 2002, FJ 8.

⁷⁴ Artículo 39.1 de la CE: los poderes públicos aseguran la protección social, económica y jurídica de la familia.

el caso estudiado, una donación, donde la Ley 29/1987 no reconoce para ésta la aplicación de reducciones, ni integra la totalidad de las adquisiciones de una persona. Si la capacidad económica que se tiene en cuenta en una donación es la misma para residentes y no residentes, al mismo tiempo que no se tienen en cuenta las circunstancias personales, hay que concluir que la medida adoptada infringe el principio de igualdad consagrado en el artículo 31 de la CE. Cuando, además, la residencia en España no es necesaria para el ejercicio de una actividad, que puede ser desarrollada a través de un tercero.

Si la medida tributaria establece una diferenciación no razonable, ni adecuada a la finalidad perseguida, la supervivencia de la empresa familiar es predicable, tanto si el beneficiario de la adquisición es o no residente en nuestro país. Por otra parte, el artículo 20.6 de la Ley del Impuesto no supera el juicio de constitucionalidad con relación a la discriminación de los no residentes y el análisis de sus consecuencias, de sus consecuencias tributarias en este caso, que no son adecuadas por ser no sólo contradictorias con la propia finalidad de la reducción, y, en consecuencia, negadoras de una justificación que permita a los poderes públicos diferenciar el tratamiento tributario. Y, además, son consecuencias desproporcionadas, al igual que señaló el TC en la Sentencia 96/2002, de 25 de abril, para el caso de la discriminación de los residentes en territorio común a los que se excluía de los beneficios fiscales que se conceden a los no residentes, que consideró una discriminación no justificada⁷⁵, ya que frente a la práctica exención para el residente, se establece la plena sujeción para el no residente, que como señala la Sentencia del TC 96/2002, colocaría así a estos últimos (no residentes) en una situación de desventaja insuperable que degenera en discriminatoria. Además dicha medida infringe claramente la libertad de establecimiento garantizada constitucionalmente en el artículo 139.2 de la CE, así como de residencia del artículo 138.2 y circulación del artículo 139.1 de nuestra Carta magna, ya que se dificulta el establecimiento de un ciudadano español no residente en España (STC 83/1984, de 24 de julio, FJ 3).

Inconstitucionalidad también predicable respecto a la reducción del apartado 7 del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ya que la protección del patrimonio es exigible de acuerdo con el artículo 46 de la CE, tanto al residente como al no residente, por lo cual esta discriminación resultaría injustificada y, por tanto, arbitraria.

Del mismo modo habría que señalar, respecto a la no aplicación de las reducciones autonómicas en el supuesto de transmisiones *inter vivos* establecidas por determinadas Comunidades a la transmisión de la empresa familiar o bienes culturales, ya que las finalidades pretendidas, la supervivencia de la pequeña y mediana empresa y la protección de los bienes culturales no se justifican en la residencia del beneficiario. De ahí que deba estudiarse la cesión del rendimiento del impuesto a las Comunidades Autónomas también respecto a las transmisiones *inter vivos*. Además en estos casos, como he señalado anteriormente, la capacidad económica es la misma, no estando justificada una discriminación contraria al artículo 31 de la CE, o que infrinja la libre circulación de las personas o su libertad de establecimiento. Las situaciones son iguales objetivamente comparadas, por lo que establecido un beneficio fiscal para los ciudadanos residentes en una Comunidad en base al cumplimiento de un objetivo constitucional, aquél debería ser igualmente aplicable a los ciudadanos residentes en un tercer Estado por la misma causa.

⁷⁵ STC 96/2002, de 25 de abril de 2002, apartado 9.

V. EL CIUDADANO NO RESIDENTE A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

Si el objetivo fundamental de las libertades comunitarias es la consecución de un mercado interior ⁷⁶, para su cumplimiento era imprescindible la eliminación de las distorsiones fiscales ⁷⁷ que se producían en la imposición directa, al quedar ésta al margen de las competencias de la Comunidad Europea; en este proceso de supresión inacabado, ha destacado la labor del TJCE a través de la *armonización impropia* de dicha imposición, sobre la base del principio de no discriminación en materia de las libertades comunitarias.

En este estado de cosas, la reciente jurisprudencia del TJCE relativa al Impuesto sobre Sucesiones va a acelerar ese proceso de armonización secundaria sobre esta fiscalidad con relación a la tributación de los *ciudadanos no residentes*, y no ha sido asumida todavía por la legislación española, siendo el propósito de este Capítulo el análisis de esta situación.

Los razonamientos utilizados por el TJCE para llevarla a cabo difieren notablemente de los utilizados por el TC que hemos visto (en base, principalmente a los principios tributarios tradicionales, capacidad económica, etc.), haciendo hincapié en la consecución del mercado interior y el respeto a las libertades fundamentales (no de acuerdo a los objetivos de un sistema fiscal nacional). Así el TJCE se preguntará en primer lugar, partiendo de que las legislaciones de los Estados miembros en materia de imposición directa deben respetar el derecho comunitario, si hay alguna libertad comunitaria afectada en el caso enjuiciado, para con posterioridad determinar si hay alguna diferencia de trato con una situación interna hipotética y comparable; y finalmente, si ha comprobado que existe una diferencia de trato o discriminación, verificar si ésta se encuentra justificada ⁷⁸. Inicialmente, el TJCE pretendía evitar las discriminaciones directas por razón de la nacionalidad, para con posterioridad, ampliarlas a cualquier tipo de restricción de las libertades comunitarias, con independencia de la nacionalidad, tanto con relación a la libre circulación de capitales, asunto *Manninen* [STJCE de 7 de septiembre de 2004 (C-319/02, Rec. p. I-7477)], como a la libertad de establecimiento, caso *Marks & Spencer* [STJCE de 13 de diciembre de 2005 (C-446/03, Rec. p. I-10837)]. Aunque la distinción de discriminación y restricción no está clara ⁷⁹.

En relación con la legislación española, debemos advertir que la Ley 21/2001 ⁸⁰ ha cedido a las Comunidades Autónomas el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones *producido en su territorio*, aclarando que se considera producido únicamente el rendimiento de los *sujetos pasivos residentes en España* ⁸¹. Por tanto, los ciudadanos *no residentes* quedan sometidos a la normati-

⁷⁶ GARCÍA PRATS, F.A.: «Incidencia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del Derecho financiero (y III): Principios de justicia tributaria. Derecho tributario», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 261/2001, pág. 754.

⁷⁷ MATA SIERRA, M.T.: *La armonización fiscal en la Unión Europea*, Valladolid, Lex Nova, 1996, págs. 36 a 44.

⁷⁸ GARCÍA PRATS, F.A.: *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Madrid: Tecnos, 1998, págs. 41 y ss.

⁷⁹ WATTELL, P.-J.; TERRA, J.M.: *European Tax Law*, La Haya: Kluwer Law Internacional, 2005, págs. 53 y ss.

⁸⁰ Artículo 24 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

⁸¹ Se entenderá producido en el territorio de una Comunidad, el rendimiento de los sujetos pasivos residentes en España, de acuerdo a los puntos de conexión: que el causante o el donatario tenga su residencia habitual en una Comunidad, de acuerdo con el artículo 20 de la misma Ley para las personas físicas.

va estatal de la Ley 29/1987, no disfrutando de ninguna reducción autonómica, que sólo puede referirse a los contribuyentes residentes. Esta diferencia de trato podría constituir una discriminación que infringiría injustificadamente las libertades comunitarias.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como movimiento de capital.

Esa discriminación hacia los no residentes, que no pueden disfrutar de las reducciones autonómicas, podría fundamentalmente contravenir la libre circulación de capitales; ya que, aunque no existe una definición de «movimientos de capitales» a que hace referencia el apartado 1 del artículo 56.1 del TCE, ese concepto aparece determinado para el TJCE por el valor indicativo de la nomenclatura anexa a la Directiva 88/361⁸², donde las sucesiones que suponen la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante están comprendidas en el ámbito de aplicación de la rúbrica XI de la citada Directiva, «Movimientos de capitales de carácter personal», que comprende en particular las sucesiones y legados, así como las donaciones (en dinero o en especie), asunto *Perche* [STJCE de 27 de enero de 2009 (C-318/07, Rec. p. I-0000), apartados 24 y 25], y constituyen *movimientos de capitales* en el sentido del artículo 56 del TCE, salvo en los casos en que sus elementos constitutivos se encuentren situados *en un sólo Estado miembro*, asunto *Barbier* [STJCE de 11 de diciembre de 2003 (C-364/01, Rec. p. I-15013), apartado 58⁸³]. La consideración como movimiento de capital no está supeditada a otros elementos transfronterizos, como podrían ser la residencia o no de los herederos en el país que somete a gravamen los bienes que conforman una herencia, en este sentido las sentencias de los casos *Barbier*, antes citada, apartado 75, y *Geurts Vogten* [STJCE de 25 de octubre de 2007 (C-464/05, Rec. p. I-2057), apartado 17].

Además en lo que se refiere a las sucesiones, la jurisprudencia del TJCE ha confirmado como medidas prohibidas por el artículo 56 del TCE, apartado 1, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, las disposiciones nacionales que determinan «el valor de un bien a efectos de la fijación de la cuota tributaria exigible en el caso de la adquisición por herencia»:

- Aquellas que puedan *disuadir* a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o a los residentes de dicho Estado miembro de hacerlo en otros Estados, asunto *Van Hilten-van der Heijden* [STJCE de 23 de febrero de 2006 (C-513/03, Rec. p. I-1957), apartado 44⁸⁴].
- Y, asimismo, las que pueden provocar la disminución del *valor de la herencia* de un residente en un Estado miembro distinto de aquel en que se encuentren tales bienes y que somete a gravamen dicha herencia, caso *Jäger* [STJCE de 17 de enero de 2008 (C-256/06, Rec. p. I-0000), apartado 31].

⁸² Sobre la aplicación del antiguo artículo 67 del TCE, Diario Oficial n.º L 178 de 08/07/1988 p. 0005-0018.

⁸³ *Vid.* en el mismo sentido, SSTJCE, de 23 de febrero de 2006, *van Hilten-van der Heijden*, C-513/03, Rec. p. I-1957; de 17 de enero de 2008, *Jäger*, C-256/06, Rec. p. I-0000, apartado 24.

⁸⁴ *Vid.* asimismo, SSTJCE de 14 de noviembre de 1995, *Svenson y Gustavsson*, C-484/03, Rec. p. I-3955, apartado 10; *Tummer y Mayer*, C-222/97, Rec. p. I-1661, apartado 26; de 14 de octubre de 1999, *Sandoz*, C-439/97, Rec. p. I-7041, apartado 19.

En la escasa, aunque importante jurisprudencia del TJCE, éste ha señalado dos clases de supuestos que pueden dar lugar a una restricción de capitales, siempre que exista el elemento *transfronterizo* citado, con independencia de si es sometida a tributación por el Estado de residencia del causante sobre bienes situados en el extranjero (sentencia *Jäger*, antes citada, apartado 34) o por el Estado donde están situados y respecto a un causante no residente (*Barbier*, apartado 58):

- a) Cuando *el valor de un bien a efectos de fijación de la cuota tributaria exigible* en caso de adquisición por herencia varía en función de la *residencia del causante*. De manera que si el valor de un bien y con ello la carga tributaria que soporta aquélla es distinta, dependiendo de la residencia del causante, ello constituye una restricción de capitales, al poder disuadir a éste de hacer inversiones en un tercer Estado distinto del de residencia, asunto *Barbier*, apartado 57, o provocar una disminución del valor de la herencia por su mayor carga fiscal. En esta sentencia, el valor de un bien variaba en función de la residencia del causante, ya que se tenía en cuenta una obligación sobre el citado bien si el causante era residente en dicho Estado, mientras que no era tenida en cuenta si lo fuera en otro Estado miembro, con lo que era diferente la carga tributaria que soportaba en función de dicha residencia y con ello el valor de la herencia. *Vid.* asimismo los asuntos *Eckelkamp* y otros [STJCE de 11 de septiembre de 2008 (C-11/07, Rec. p. I-0000)] y *Arens-Sikken* [STJCE de 11 de septiembre de 2008 (C-47/07, Rec. p. I-0000), apartado 37].
- b) Cuando el valor de los elementos patrimoniales que conforman la herencia varía según *el país donde estuvieran situados*. Así en el asunto *Jäger*, donde la legislación alemana no otorgaba beneficios fiscales a efectos de valoración a los bienes sitos en Francia⁸⁵, pero sí a los allí situados; esta diferencia para el Tribunal constituye una *restricción* de capitales, al provocar una disminución del valor de la herencia al ser sometida a una mayor carga tributaria que en el supuesto de que los bienes estuvieran situados exclusivamente en Alemania, apartado 32 de la sentencia recaída en dicho asunto.

No obstante, una restricción del tipo de las señaladas puede estar justificada en virtud de las disposiciones del propio Tratado, cuando el artículo 58 del TCE, apartado 1, letra a), admite el derecho de los Estados miembros a distinguir en las disposiciones fiscales entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido el capital. Sin embargo, esa disposición como excepción al principio fundamental de libre circulación de capitales, debe interpretarse en sentido estricto para el TJCE, *Eckelkamp*, apartado 56, ya que dicha excepción está limitada, a su vez, por el apartado 3 del mismo artículo, en el sentido de que las medidas nacionales «no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria, ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales», tal como ha reflejado el citado Tribunal en el caso *Jäger*, apartado 41, confirmando lo manifestado en *Verjooijen* [STJCE de 6 de junio de 2000 (C-35/98), Rec. p. I-1071], apartado 44], y *Manninen*, apartado 28).

⁸⁵ Los bienes agrícolas y forestales en Alemania se valoraban en el 10 por 100 del valor venal y los sitos en el extranjero por su valor venal. Además de un mínimo exento de 500.000 DEM por el valor de dichos bienes, junto con una reducción personal de 400.000 DEM. Finalmente sobre el valor restante de dichos bienes se tendrá en cuenta sólo el 60 por 100 después de deducir la exoneración fiscal.

Por tanto, el TJCE distingue entre los tratos desiguales permitidos en virtud del apartado 1, letra a), y las discriminaciones arbitrarias prohibidas por el apartado 3 del mismo artículo 58 del TCE. De manera que, para que las medidas nacionales que determinan el valor de un bien en función de su situación o de la residencia del causante sean consideradas compatibles con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a:

- situaciones que no sean objetivamente comparables
- o, resulten justificadas por imperiosas razones de interés general, asuntos antes citados, *Verjooijen*, apartado 43, *Manninen*, apartado 29, *Jäger*, apartado 43, y *Persche*, apartado 41 (como la eficacia de los controles fiscales).

En este sentido, en una primera etapa el TJCE establecía la posible restricción de la libre circulación de capitales desde el punto de vista del causante, haciendo abstracción de la figura del heredero; a raíz del asunto *Jäger*, apartado 44, procede a estudiar si las situaciones de los herederos en los casos estudiados son objetivamente comparables. Así el Tribunal en la sentencia del caso *Eckelkamp y otros*, apartados 61 y 62 (en el mismo sentido, *Arens-Sikken*, sobre deducibilidad de las deudas por exceso de adjudicación), procedió a comparar la situación de los herederos del «causante residente» y los del «causante no residente», para concluir que eran objetivamente comparables; ya que, apartado 63, una normativa nacional que pone en el mismo plano a los herederos de la persona residente y no residente, al tratar a esas dos categorías de herederos de manera diferente, dicha medida genera una discriminación y, por tanto, una restricción de capitales. Y ello, con independencia de que el Estado de residencia del causante, donde la sucesión se abre, conceda un crédito fiscal para compensar esa no deducibilidad⁸⁶. Además no puede ser causa de justificación, la existencia de una ventaja concedida unilateralmente por otro Estado, para eludir las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado, y en particular, las disposiciones sobre libre circulación de capitales, caso *Amurta* [STJCE de 8 de noviembre de 2007 (C-379-05, Rec. p. I-9569), apartado 78].

Con relación a esta jurisprudencia, la normativa española plantea tres problemas. Primero, la privación a los ciudadanos no residentes de los beneficios fiscales autonómicos; segundo, la no aplicación a los ciudadanos no residentes de las reducciones de los apartados 6 y 7 del artículo 20 de la Ley del Impuesto, adquisición de la empresa familiar o de bienes culturales; y, en tercer lugar, el distinto valor de una herencia atendiendo a la residencia del causante o donde estén situados sus bienes.

a) Exclusión a los herederos del causante no residente del disfrute de las reducciones autonómicas.

Cuando el causante sea un ciudadano «no residente» en España y con bienes situados en nuestro país, sea el heredero residente en España u otro Estado, serán aplicables las reducciones estatales de acuerdo con el artículo 20.4 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tanto personales como objetivas. Desde el punto de vista constitucional, no existiría discriminación, ya que los

⁸⁶ Ya que en materia del Impuesto sobre Sucesiones, no puede privarse a un nacional de invocar las disposiciones del Tratado por sacar provecho de las ventajas fiscales ofrecidas legalmente por las normas en vigor en un Estado miembro distinto de aquél en el que reside, apartado 71 de la sentencia del caso *Barbier*.

herederos (residentes en España o no residentes) tendrán derecho a las mismas reducciones, las previstas en la normativa estatal; salvo la derivada de que las reducciones autonómicas no son aplicables a los ciudadanos no residentes, cuyas magnitudes son superiores a las estatales.

Desde el punto de vista comunitario, podría apuntarse que el artículo 20.4 establecería un reparto del poder tributario entre los Estados en base al punto de conexión, en este caso, la residencia del causante. Sin embargo la Ley 29/1987 no establece el reparto de dicho poder en base a este punto de conexión, sino en función de la residencia del heredero y la situación de los bienes. Además, debería añadirse desde ese mismo prisma que los herederos del causante no residente son tratados de manera diferente a los del fallecido residente en una Comunidad. Sin embargo y a pesar de esta diferencia de trato, de acuerdo con la jurisprudencia indicada, *no existirá restricción de capitales*, ya que el valor de los bienes que integran la herencia no varía por la residencia del causante, *ni la medida puede disuadirle de hacer inversiones en España*⁸⁷, como exige el TJCE, asunto *Val Hilten-van der Heijen*, apartado 46. Ya que si bien, el artículo 20.4 de la LISD establece que cuando el causante es un no residente en España, sus herederos no pueden acceder a las reducciones autonómicas sino que deben conformarse con las estatales, mientras que los herederos de un causante residente en una Comunidad⁸⁸ pueden disfrutar de las reducciones autonómicas, estando ambas categorías de contribuyentes en una situación objetivamente comparable; sin embargo, no varía el valor de los bienes que integran el caudal hereditario en función de la residencia del causante. Aunque no cabe duda de que la aplicación de una reducción, que fácilmente puede llegar a la exención, también influya decisivamente en el valor de una herencia. No obstante, el Tribunal no se ha planteado el derecho de los «herederos no residentes» a disfrutar de los beneficios fiscales (mínimos exentos) en este impuesto, así en el apartado 55 del asunto *Jäger*, no entra a valorar una posible exoneración personal en Alemania de un residente en Francia.

Esta postura difiere de la jurisprudencia reciente del TJCE en materia de reducciones por la situación personal o familiar del sujeto pasivo en la *imposición directa*. Así, dicho Tribunal ha señalado que, si bien la residencia constituye un factor de conexión en el que se basan los sistemas fiscales para el reparto de la potestad tributaria, como en el caso *Gerritse* [STJCE, de 12 de junio de 2003 (C-234/01, Rec. p. I-5933), apartado 45]; y las situaciones de los ciudadanos residentes y no residentes en un Estado miembro no son comparables, por lo general, ya que presentan diferencias objetivas tanto desde el punto de vista de la fuente de rendimientos como de la capacidad contributiva personal o de la consideración de la situación personal o familiar. De manera que el Estado de residencia, al gravar la renta mundial del sujeto, puede tener en cuenta la situación económica real y aplicar las deducciones correspondientes, lo cual no constituiría en general una discriminación a los ciudadanos no residentes. Sin embargo, la no aplicación a un no residente de una ventaja fiscal, podría considerarse como una discriminación entre esos dos grupos de contribuyentes, contraria al Tratado, si no existe una situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato. *Vid.* el caso *Talotta* [STJCE de 22 de marzo de 2007 (C-383/05, Rec. p. I-2555)].

En ese sentido, si en un primer momento en relación con la imposición directa, el ciudadano no residente al ser gravado exclusivamente por las rentas obtenidas en el Estado de la fuente, se admitía que no tendría derecho a ninguna deducción personal o directamente vinculada a la capacidad econó-

⁸⁷ El valor de las inversiones en España no varía por la residencia del causante.

⁸⁸ Residente durante más de 5 años.

mica, ya que éstas habrán de ser tenidas en cuenta por el Estado de residencia; sin embargo, el TJCE a raíz del caso *Schumacker* [STJCE 14 de febrero de 1995 (C-279/93, Rec. p. I-225)], donde un ciudadano no residente obtenía la mayor parte de sus rentas en el Estado de la fuente y ninguno de los Estados contemplaba la situación tributaria del sujeto a efectos de gravarle por su capacidad económica, el Tribunal consideró que debía dársele el mismo trato que a los residentes ⁸⁹, es decir, a las deducciones correspondientes. Y, además, aunque no se llegue a esa mayoría, asunto *Florian W. Wallentin* [STJCE de 1 de julio de 2004 (C-169/03, Rec. p. I-6443)], la consecuencia es que, de otro modo, el contribuyente pierde el derecho a las mismas en el Estado de residencia ⁹⁰.

De manera que cuando el «causante no residente» tenga *la mayoría de los bienes situados en España* ⁹¹, la situación de sus herederos, residentes y no residentes en España, sería objetivamente comparables; y de hecho tienen derecho a las mismas reducciones, las estatales, previstas en el artículo 20.2 de la Ley 29/1987, por lo que no puede hablarse de discriminación, con independencia de si los herederos son llamados a la herencia por obligación personal o real. Sin embargo, cabe la duda de si los herederos (residentes y no residentes) deberían tener derecho a las reducciones autonómicas, aunque el causante sea un no residente o residente en territorio común.

La respuesta debe ser afirmativa, en primer lugar, porque la Ley 21/2001 ha efectuado el reparto interno del rendimiento interno del impuesto, en función de la residencia del causante, pero este reparto no puede infringir la *primacía* del Derecho comunitario. En este sentido, la Ley del Impuesto ha establecido el reparto de la potestad tributaria del Estado español desechando como punto de conexión la residencia del causante, de manera que no puede haber discriminación por tal circunstancia. En segundo lugar, porque cuando la situación de los herederos del causante residente en una Comunidad y los del causante que no cumpla tal condición (residentes en España o en otro Estado) sean comparables, éstos deberían disfrutar de los mínimos exentos autonómicos, para evitar un trato discriminatorio y sin causa justificada. En concreto, los herederos no residentes deben tener derecho a los mismos mínimos autonómicos que los residentes, con independencia de la residencia del causante. De forma que los herederos no residentes deberían ser objeto de igual tratamiento respecto de aquellos que disfrutaran de determinados beneficios, siempre que se encuentren en la misma situación, es decir, cuando la mayoría de los bienes estén sitos en una Comunidad (con independencia de la residencia del causante ⁹²), en este sentido los asuntos *Eckelkamp y otros*, apartado 63, y *Arens-Sikken*, apartado 57; por lo que debería reconocérseles en el futuro el derecho a disfrutar de las reducciones

⁸⁹ GARCÍA PRATS, F.A.: «*Asscher*; o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 94, págs. 227 y ss.

⁹⁰ Para el Tribunal, las deducciones personales, en particular aquéllas que eximan un mínimo vital, o exención en bloque, deben aplicarse igualmente a los ciudadanos no residentes que obtengan la mayor parte de sus rentas en el Estado de la fuente, aunque llegue a ese porcentaje, si la consecuencia es que, de otro modo, el contribuyente pierde el derecho a las mismas; lo que obliga que deberá tenerse en cuenta el total de la renta obtenida por el sujeto no residente, para evitar que éste sea sometido a una tributación más onerosa que los residentes. De manera que el Estado de la fuente debe reconocer las deducciones, cuando el Estado de residencia no puede hacerlo (como por ejemplo, porque no se percibe renta suficiente para absorberlas), ya que es incompatible con el Tratado que ninguno de los dos tenga en cuenta las circunstancias personales. Lo que nos lleva a preguntarnos por la diferencia entre las deducciones ligadas al ingreso y las deducciones personales.

⁹¹ Si estuvieran todos los bienes en España no habría posibilidad de restricción de capitales.

⁹² A diferencia de la solución adoptada desde el punto de vista constitucional (derecho a las reducciones autonómicas cuando la totalidad de los bienes se encuentren en una Comunidad).

autonómicas al igual que en Derecho foral ⁹³ (aunque sean llamados a la herencia de distinta forma, por obligación personal o real ⁹⁴), en concordancia con la jurisprudencia comunitaria sobre la imposición directa. E igualmente, si el Estado de residencia no se las reconoce, asunto *Florian W. Wallentin*, antes citado.

Por otra parte, al haberse reconocido ese derecho en las Comunidades forales, y dado el reconocimiento por el TJCE de la autonomía tributaria de los entes subcentrales ⁹⁵, asuntos *Portugal/Comisión* [STJCE de 6 de septiembre de 2006 (C-88/03, Rec. p. I-7115)] y *sobre las Ayudas Fiscales de los Territorios Históricos de la Comunidad vasca* [STJCE de 11 de septiembre de 2008 (asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06 Rec. p. I-0000)], debería llegarse a idéntica conclusión.

Finalmente, cuando el causante no residente tenga la *mayoría de los bienes en el extranjero*, los herederos del causante residente y los herederos del causante no residente, pueden no encontrarse en la misma situación, sino que depende de cómo son llamados a contribuir. Si son residentes en el país donde se abre la sucesión serán gravados por la totalidad de la herencia al igual que los residentes en España. Si estos contribuyentes no son residentes en nuestro país, solamente tributarán por los bienes aquí situados, que serán una minoría, por lo que la situación no será comparable con los ciudadanos residentes, salvo que no se les reconozcan las reducciones en el país de su residencia o en el Estado de la residencia del causante donde se abre la sucesión.

b) Privación a los sujetos pasivos no residentes de los beneficios fiscales autonómicos cuando el causante resida en una Comunidad Autónoma.

De acuerdo con el artículo 20.4 de la Ley 29/1987, cuando los herederos sean no residentes en España, serán aplicables las reducciones estatales, no pudiendo los beneficiarios disfrutar de ninguna reducción autonómica, aunque el causante resida en una Comunidad. Esta exclusión de los beneficios fiscales autonómicos por el único criterio de la residencia del sujeto pasivo, podría contravenir la normativa comunitaria sobre circulación de capitales. Deberíamos preguntarnos, por tanto, si en el caso del heredero no residente en España que no puede disfrutar de los beneficios fiscales autonómicos cuando el causante hubiera residido en una Comunidad, se infringe la normativa comunitaria ⁹⁶.

Sin embargo en este caso no existe, en principio, *restricción de capitales*. En primer lugar, porque si todos los bienes están situados en España, no existiría tal restricción porque faltaría el elemento transfronterizo, que no todos los bienes estén situados en el mismo país, como ha señalado el TJCE en los

⁹³ Cuando todos los bienes de un causante no residente están en territorio vasco o navarro.

⁹⁴ No obstante, cuando el sujeto pasivo es residente en España se le grava por la herencia mundial y al no residente por los bienes en España.

⁹⁵ RUIZ DE ALMENDRAL, V.: «¿Vuelta a la casilla de salida? El concierto económico vasco a la luz del ordenamiento comunitario», *Revista Española de Derecho Europeo*, n.º 28/2008, págs. 499-535.

⁹⁶ Si el causante no hubiera residido en una Comunidad o hubiera residido en el extranjero, el ciudadano residente tendría derecho a las reducciones estatales como he señalado al igual que el no residente, sin que haya diferencia de trato en este sentido.

casos *Van Hilten-van der Heijden*, apartado 44, y *Jäger*, apartado 31. En segundo lugar, para que haya restricción de capitales debe haber una disminución del valor de un bien que conforma una herencia de un residente de un Estado miembro (que somete a gravamen unos bienes) distinto de aquel en que se encuentran situados dichos bienes (asunto *Eckelkamp y otros*, apartado 43). Situación que no ocurre en este caso, ya que si los bienes están situados en el país donde es residente el causante (España), el mismo que los somete a gravamen, no puede haber tal restricción de capitales por el hecho de privar al no residente de los beneficios fiscales autonómicos. Para que haya tal restricción de capitales debería gravarse un bien en el extranjero adquirido por un heredero no residente, pero esta adquisición no está sujeta en España, de acuerdo con el artículo 7 de la Ley del Impuesto, por lo que no puede haber tal restricción de ninguna forma ⁹⁷. Ni tampoco se disuade la compra de bienes en el extranjero por el causante, ya que éstos van a generar el derecho a reducción si el sujeto pasivo es residente en España (no sujetos en caso contrario). No obstante podría alegarse que existe una diferencia de trato entre contribuyentes (herederos residentes y no residentes), cuando se encuentran en una misma situación objetiva, que la mayoría de los bienes se encuentren en territorio nacional. Por lo que en un futuro desarrollo de la jurisprudencia comunitaria, será necesario reconocer a los ciudadanos no residentes de los beneficios fiscales autonómicos, cuando se encuentren en una situación comparable a los residentes.

c) La inaplicación a los ciudadanos no residentes de las reducciones establecidas en los apartados 6 y 7 del artículo 20 de la Ley 29/1987 y en la normativa autonómica por actos ínter vivos.

Si el beneficiario de una donación es un no residente en España, de conformidad con el artículo 20.4 de la Ley 29/1987, éste no puede acceder a las reducciones por la transmisión de la empresa familiar o de bienes culturales, previstas en el citado artículo 20 de la misma ley, apartados 6 y 7, y en la normativa autonómica. En este caso no existiría una restricción de capitales, ni afectaría a la libertad de establecimiento del donante, en principio, ya que de acuerdo con la jurisprudencia derivada de la sentencia del asunto *Barbier*, antes citada, el valor de los bienes no depende de la residencia del donante o de donde estén situados, ya que las reducciones no se aplican por dicha circunstancia sino por la residencia del beneficiario en territorio nacional o en una Comunidad. Ni por idéntico motivo, se disuade la compra de bienes en España de un donante no residente o en un tercer Estado del que resida en España.

Sin embargo, existen cuatro casos de posible infracción clara de la legislación comunitaria en la *normativa estatal*, que también se ha trasladado a la *autonómica*. Primeramente, porque si el donante (al igual que el causante) es residente en España, podrá acceder su donación (o herencia) a la reducción por la transmisión de la empresa familiar individual al obtener rendimientos sujetos al Impuesto sobre la Renta, circunstancia que no cabe para el no residente, de acuerdo con el citado artículo 20 en relación con la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio ⁹⁸; ya que ésta exige al empresario que los rendimientos

⁹⁷ Ni se disuade a un no residente de comprar bienes en nuestro país.

⁹⁸ Ley 19/1991, de 6 de junio (LIP) exige que sea la principal fuente de renta del empresario. A estos efectos, se entenderá por principal fuente de renta aquella en la que al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de acuerdo con el artículo 3.1, párrafo segundo del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio.

sean su principal fuente de renta, que será aquélla en la que al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cualidad que sólo puede cumplir el donante (causante) residente en España; lo cual infringe su libertad de establecimiento al no asegurar esta normativa el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida al ciudadano no residente que ejerce su actividad en nuestro país, asunto *Geurts Vogten*, apartado 15. *Vid.* asimismo el caso *Baars* [STJCE de 13 de abril de 2000 (C-251/98, Rec. p. I-2787), apartados 28 y 29].

En segundo lugar, existirá restricción de capitales, cuando de conformidad con el artículo 20.7 de la Ley 29/1987, al igual que las transmisiones mortis causa, se restringe la reducción por la transmisión de bienes culturales a los *situados en España*, derivada de la remisión que hace dicha ley, sobre los bienes susceptibles de aplicar el beneficio fiscal a la Ley sobre el Patrimonio Histórico Español⁹⁹; de forma que la carga tributaria que soportan los bienes situados en nuestro país es menor que la de los situados en el extranjero (diferencia de trato que ha sido asumida también por la normativa autonómica), de manera que se disuade la compra de bienes en el exterior. En este sentido, el TJCE en el asunto *Jäger*, apartados 31 y 32, ha señalado claramente la existencia de una restricción de capitales por sujetar los bienes situados en otro Estado miembro a un impuesto superior al que se devengaría si los bienes estuvieran situados exclusivamente en el territorio del Estado que les somete a gravamen, así como las medidas que disuadan a los residentes de comprar bienes en otros Estados.

En tercer lugar, respecto a la transmisión de participaciones en entidades del donante (al igual que el causante), el artículo 4.8.dos c) de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio exige para la aplicación de exención (requisito para la posible reducción en su transmisión gratuita), que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, se entiende, sometidos al Impuesto sobre la Renta en España; por lo que el donante (causante) no residente tampoco en este caso, puede cumplir las condiciones para que sus herederos puedan aplicar la reducción fiscal en su adquisición, a diferencia del residente en España, con lo que se obstaculiza su acogida en nuestro país de nuevo. Además, esta sujeción al Impuesto sobre la Renta en España del causante o donante residente, determina que las entidades con sede en España puedan con mayor facilidad cumplir los requisitos para poder generar el beneficio fiscal, lo que constituiría una discriminación indirecta frente a las sociedades no establecidas, basada en el lugar donde ejercen su actividad (*vid.* en este sentido el caso *Geurts Vogten*, apartado 21). Cuando las normas de igualdad de trato prohíben las discriminaciones patentes por razón de la nacionalidad, o el domicilio social por lo que se refiere a las sociedades, además también cualquier forma encubierta de discriminación que, aplicando otros criterios de distinción, produzca, de hecho, el mismo resultado, de acuerdo con el contenido de la sentencia del caso *Commerzbank* [STJCE de 13 de julio de 1993 (C-330/91, Rec. p. I-4017), apartado 14].

Y, en cuarto lugar, en el supuesto de las adquisiciones *inter vivos* de la empresa familiar, el donatario debe mantener las condiciones de la exención durante un plazo de 10 años, es decir, tener su residencia en nuestro país por dicho plazo para estar sus rendimientos sometidos al Impuesto sobre la Renta, lo que infringiría la libertad de establecimiento comunitaria, al formalizarse un «impuesto de salida», así como la *libre circulación* de los ciudadanos de la Unión.

⁹⁹ Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

Además, como hemos señalado anteriormente, si en una primera etapa a partir del asunto *Barbier*, el TJCE hacía abstracción de la figura del heredero, de acuerdo con la citada jurisprudencia reciente, asuntos antes citados, *Jäger*, apartado 44, *Eckelkamp y otros*, apartado 46, y *Arens-Sikken*, apartado 57, el Tribunal es más explícito y procede a comparar la situación de los herederos de los causantes residentes con la de los herederos de los causantes no residentes. Entonces, ¿por qué no comparar su situación en el supuesto de donaciones, según si los sujetos pasivos (los donatarios) si son o no residentes?, ¿no existirá aquí otra restricción de capital o de la libertad de establecimiento?

En este hecho imponible, no se tiene en cuenta la residencia donante, sino que la situación a comparar es la de los dos grupos de ciudadanos, según si son o no residentes en España. En el caso de una donación de un inmueble (bien cultural) en España a favor de un no residente, no puede alegarse que únicamente el Estado miembro de residencia del donatario puede tener en cuenta, a la hora del cálculo del Impuesto sobre Donaciones, la totalidad de los elementos que integran una donación, integrados por activos y pasivos, bienes muebles e inmuebles, a que hace referencia el apartado 47 del caso *Eckelkamp y otros*, para determinar la auténtica capacidad económica, ya que ésta es igual para residentes y no residentes. Ni tampoco se tienen en cuenta para dicha determinación las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo en la normativa estatal, por lo que cabría señalar que los contribuyentes residentes y no residentes se encuentran en la misma situación objetiva.

No obstante, para que haya *restricción a la libre circulación de capitales* es necesario que el valor del bien varíe en función de donde esté situado o por la residencia del donante (circunstancias que no se tienen en cuenta por esta medida fiscal), así como en el supuesto de que se *disuada* la inversión de un no residente en nuestro país. Si entre las consideraciones fiscales que pueden ser tenidas en cuenta por el futuro donante se encuentran las derivadas del distinto trato otorgado por la legislación española en el caso de la adquisición de un bien (cultural u otro bonificado) para ser transmitido con posterioridad a un donatario no residente, de manera que se disuada una inversión, existiría tal restricción de capitales¹⁰⁰. Existe de hecho una diferencia de trato entre los ciudadanos residentes y no residentes, pero para que haya restricción de capitales o de establecimiento debe esta diferencia disuadir la inversión o el establecimiento en España de un donante no residente y que se consideren infringidos los citados artículos 56 y 43 del TCE. E igualmente aplicable respecto a las reducciones objetivas *autonómicas* por idénticas razones.

d) Restricción de capitales por la discriminación a los beneficiarios por la situación de los bienes.

En la normativa autonómica frecuentemente se limita el ámbito de aplicación de un beneficio fiscal a los bienes situados en el territorio nacional o en el de la propia Comunidad. Por ejemplo, que la vivienda del causante, o la explotación agrícola, forestal o ganadera que se adquiere por herencia se encuentre en dicho ámbito territorial. Ya he señalado que estos condicionamientos suponen una restricción a los movimientos de capitales, cuando no la de establecimiento (al discriminar los bienes situados en el extranjero), ya que pueden disuadir al ciudadano residente en España de adquirir bienes en otros Estados (*vid.* en este sentido, asuntos *Eckelkamp y otros*, apartado 43, *Van Hilten-van der*

¹⁰⁰ Existe restricción de capitales, apartado 39 del asunto *Persche*, por la no deducibilidad de las donaciones realizadas por un alemán a un organismo de utilidad pública situado en Portugal, ya que dicha circunstancia afecta a la disposición de los contribuyentes alemanes a efectuar donaciones en su favor.

Heijden, apartado 44, y *Jäger*, apartado 30). Los Estados son libres de definir qué intereses de la colectividad quieren promover, apartado 48 caso *Persche*, pero tienen al mismo tiempo la obligación de dar el mismo trato fiscal en aquellos casos en que se fomenten unos intereses colectivos idénticos en otro Estado miembro, es decir, con independencia del lugar de establecimiento del organismo beneficiado o de donde estén situados los bienes donados. *Vid. Centro de Musicología Walter Stauffer* [STJCE de 14 de septiembre de 2006 (C-386/04, Rec. p. I-8203), apartado 40], y *Schwarz y Goodjes-Schwarz* [STJCE de 11 de septiembre de 2007 (C-76/05, Rec. p. I-6849), apartado 81].

Por otra parte, desde la entrada en vigor del Tratado de la Unión Europea, el 1 de enero de 1993, se produce una desvinculación entre las libertades y el desarrollo de actividades económicas¹⁰¹; de manera que la noción de ciudadanía comunitaria y su consiguiente protección (arts. 17-22 TCE) han tenido una influencia importante en la jurisprudencia del TJCE, cuando no se ejerce una libertad fundamental, como por ejemplo un traslado que no obedezca a la realización de una actividad económica, asunto *Schwarz y Goodjes-Schwarz*, antes citado.

Por tanto además, al condicionarse un beneficio fiscal a que el dinero donado esté dirigido a la compra de la vivienda habitual en España, o a la constitución de una empresa en nuestro país, o a la compra de una explotación agrícola o forestal en territorio nacional, se infringe la *libre circulación de las personas*, como quedó reflejado en el asunto *Comisión/Portugal* [STJCE de 26 de octubre de 2006 (C-345/05, Rec. p. I-0000), apartado 25¹⁰²], o su *libre establecimiento*, asuntos *Geurts Vogten*¹⁰³, apartado 27, y *Laboratoires Fournier* [STJCE de 10 de marzo de 2005 (C-39/04, Rec. p. I-2057), apartado 23], al disuadir de su establecimiento en un tercer Estado, como ahora estudiaremos detenidamente. El TJCE ha señalado explícitamente en el asunto *Barbier*, apartado 75, que «los efectos de una normativa fiscal en materia de sucesiones están asimismo entre las consideraciones que un nacional de un Estado miembro puede válidamente tener en cuenta a la hora de decidir ejercer o no la libertad de circulación establecida por el Tratado». Además es necesario exponer la normativa autonómica y su compatibilidad con la libertad comunitaria de establecimiento, antes comparada con nuestro texto constitucional.

a) Ejercicio de una actividad económica en la propia Comunidad y su mantenimiento en la misma durante un plazo después de la transmisión.

Aquellas Comunidades que condicionan la aplicación de la reducción a que la empresa individual ejerza la actividad en su territorio¹⁰⁴ infringen la *libertad de establecimiento* del causante, ya que

¹⁰¹ GARCÍA PRATS, F.A.: «*Asscher*; o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*,..., cit, págs. 222 y 223.

¹⁰² Sentencia de 26 de octubre de 2006 (C-345/05), respecto de la obligación de la adquisición de un inmueble en Portugal para tener derecho a la exención por reinversión en vivienda.

¹⁰³ En la que en una sucesión donde la Región flamenca supeditaba la aplicación de la exención del Impuesto sobre Sucesiones prevista para las empresas familiares, el empleo de un determinado número de trabajadores en dicha región, de manera que existe un trato diferente según se emplee a los trabajadores en ese Estado o en otro Estado miembro. El Tribunal señala en dicha sentencia la prohibición de la discriminación directa o indirecta, por lo que el supuesto analizado realiza una distinción según la empresa está (que puede cumplir más fácilmente el requisito) o no establecida. Señala que constituye una discriminación indirecta del derecho de establecimiento del causante. Sin que sirva como argumento de justificación el objetivo de supervivencia de la pequeña y mediana empresa, ya que dicho objetivo puede ser conseguido con la contratación en otro Estado miembro.

¹⁰⁴ Asturias, Canarias, Extremadura, La Rioja y Murcia.

las consideraciones fiscales pueden ser tenidas en cuenta por éste a la hora de su ejercicio en otro Estado miembro. De manera que se infringiría el artículo 43 del TCE, al disuadir al causante de su establecimiento, una restricción de salida por tanto prohibida por el Derecho comunitario. Medida, además, no justificada con el objetivo pretendido, ya que la supervivencia de la pequeña y mediana empresa, se puede realizar ejerciendo la actividad en una Comunidad u otro Estado miembro, como señaló el TJCE en el caso *Geurts Vogten*, apartado 27. Igual consideración hay que realizar respecto a las Comunidades ¹⁰⁵ que exigen para disfrutar de la reducción por adquisición de participaciones en entidades, que éstas ejerzan su actividad en su territorio, lo cual infringe la libertad de establecimiento del causante de acuerdo con el contenido de la sentencia anterior; ya que la medida fiscal no puede discriminar según donde una entidad realice la actividad, en donde se contraten los trabajadores, apartado 19 del citado asunto *Geurts Vogten*, o el lugar de su sede. Desde el punto de vista comunitario, en este sentido, la libertad de establecimiento ampara a un nacional del Estado miembro de que se trate, que tiene una participación tal en el capital de una sociedad establecida en otro Estado miembro que le confiere una influencia real en las decisiones de dicha sociedad y le permite determinar las actividades de ésta. *Vid.* el asunto *Comisión/Alemania* [STJCE de 23 de octubre de 2007 (C-112/05, Rec. p. I-8995), apartado 13 ¹⁰⁶]. Por otra parte algunas Comunidades ¹⁰⁷, como hemos visto anteriormente, condicionan el beneficio fiscal al mantenimiento de la actividad económica durante un determinado plazo en su territorio. Dicha medida constituye una infracción de la libertad de establecimiento, *una restricción de salida*, que puede ser tenida en cuenta por el causante a la hora de realizar sus inversiones y disuadir a éste del ejercicio de una actividad económica en un tercer Estado, como recogió el TJCE en el caso *Geurts Vogten*, apartado 14. Si lo que se pretende es la supervivencia de la empresa, ésta puede realizarse igualmente ejerciendo una actividad en otro país comunitario, apartado 27 del mismo asunto ¹⁰⁸, incluso después de la transmisión. La libertad de establecimiento para el TJCE, no sólo comprende que los nacionales de un Estado miembro puedan establecerse en otro Estado miembro, con el propósito de asegurar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, sino que se opone, asimismo, a que el Estado miembro de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales, como veremos a continuación. *Vid.* en este sentido, asuntos *Geurts Vogten*, apartado 15, y *Baars*, apartados 28 y 29.

b) Que el domicilio fiscal de la empresa individual o el domicilio social y/o fiscal se encuentre en la propia Comunidad en el momento de la transmisión lucrativa.

Aquellas Comunidades ¹⁰⁹ que limitan la aplicación de los beneficios fiscales por la transmisión de «una empresa individual» a que ésta tenga su *domicilio fiscal* en su territorio, infringen la libertad de establecimiento del causante (donante), ya que constituye una medida que disuade de su establecimiento en un tercer Estado, mediante la creación de nuevas empresas o establecimientos.

¹⁰⁵ Aragón y Canarias.

¹⁰⁶ *Vid.* en particular, las Sentencias de 13 de abril de 2000, *Baars*, C-251/98, Rec. p. I-2787, apartado 22; de 12 de septiembre de 2006, *Cadbury Schweppes* y *Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Rec. p. I-7995, apartado 31, y de 13 de marzo de 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, Rec. p. I-0000, apartado 27.

¹⁰⁷ Canarias y Galicia para empresas individuales y entidades, Aragón para este último caso.

¹⁰⁸ Sentencia de 25 de octubre de 2007, *Geurts Vogten* C-464/05.

¹⁰⁹ La Rioja, Murcia y Canarias (dirección y control).

Además, dicha discriminación no está justificada por razones de interés general o por el cumplimiento de un objetivo comunitario, ya que la supervivencia de la pequeña y mediana empresa no depende de donde se realice la actividad, de donde se contraten trabajadores, como señaló el TJCE en el caso *Geurts Vogten*, apartado 27; en definitiva, de donde radique su domicilio fiscal. Además, el domicilio fiscal de las empresas individuales está muy relacionado con la residencia del titular, por lo que una medida de este tipo afecta a su libre circulación; en definitiva debe concluirse que este requisito adicional infringe claramente la libertad de establecimiento y la libre circulación del empresario residente. *Vid.* en este sentido, los casos *Barbier*, apartado 75, y *Geurts Vogten*, apartado 17.

Idéntico requisito se exige a las sociedades en varias Comunidades ¹¹⁰, que el *domicilio fiscal y/o social de la entidad* se encuentre dentro de la Comunidad para que la transmisión de sus participaciones goce del beneficio fiscal; esta diferencia de trato del causante según la sede de la sociedad afecta a su libertad de establecimiento, cuando su titular posee una influencia efectiva en las decisiones de una sociedad no residente y le permite determinar sus actividades, como señaló el TJCE en el caso *Geurts Vogten*, apartados 13 y 14. *Vid.* asimismo el asunto *N* [STJCE de 7 de septiembre de 2006 (C-470/04, Rec. p. I-7409), apartado 28].

Esta medida realmente establece una diferencia de trato entre el causante residente, y tras su fallecimiento a los herederos, titular de participaciones de una entidad residente, respecto a otro causante que sea titular de participaciones en una entidad no residente; una diferencia de trato entre sujetos pasivos basada en el criterio del domicilio de las sociedades de las que son accionistas los sujetos pasivos, como quedó reflejado en el caso *Baars*, antes citado, apartados 30 y 31. Ya que el domicilio en el sentido del artículo 48 del TCE sirve para determinar, a semejanza de la nacionalidad de las personas físicas, su sujeción al ordenamiento jurídico de un Estado, de acuerdo al asunto *Metallgesellschaft y otros* [STJCE de 8 de marzo de 2001 (C-397/98 y C-410/98, Rec. p. I-1727)].

Esta diferencia contraviene la libertad comunitaria de establecimiento, ya que las normas de igualdad de trato prohíben en esta materia, como es este supuesto, las discriminaciones patentes por razón de la nacionalidad, o en base a su domicilio social por lo que se refiere a las sociedades, cuyas participaciones se transmiten, doctrina establecida en *Commerzbank*, apartado 14, y confirmada en *Baxter y otros* [STJCE de 8 de julio de 1999 (C-254/97, Rec. p. I-4809), apartado 10].

Por otra parte, esta diferencia de trato no está justificada por el cumplimiento de un objetivo legítimo compatible con el Tratado ni por razones de interés general, asunto *Marks & Spencer*, apartado 35. En primer lugar, porque el objetivo de evitar que el gravamen que recae sobre las herencias y que pudiera poner en peligro la continuidad de las empresas familiares no puede restringirse a las empresas residentes, ya que las empresas que tienen el domicilio social en otro Estado miembro se encuentran en una situación comparable a la de las empresas establecidas en una Comunidad Autónoma, cuando además la supervivencia es aplicable a las entidades no residentes, como manifestó el TJCE en el caso *Geurts Vogten*, apartado 27; y, en idéntico sentido, *Jäger*, apartado 27. En segundo lugar, porque la posible necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales para asegurar la

¹¹⁰ Las Comunidades de Andalucía (domicilio social y fiscal), Aragón (dirección y control), Canarias (dirección y control), Castilla-La Mancha (domicilio fiscal), Extremadura, Galicia (centro de gestión de empresa o domicilio social), Murcia (domicilio fiscal y social), La Rioja (domicilio fiscal y social) y Murcia.

aplicación del beneficio fiscal no puede justificar la denegación absoluta de dicho beneficio a las entidades no residentes, ya que las Comunidades Autónomas podrían solicitar a los propios sujetos pasivos afectados para que justifiquen la aplicación de dichos beneficios mediante la aportación de las pruebas correspondientes, en este sentido *Geurts Vogten*, apartado 28 (como señalaré seguidamente). Finalmente, no puede aceptarse que la diferencia de trato sea la consecuencia del reparto de la potestad tributaria entre los Estados, porque de acuerdo a la sentencia del caso *Denkavit Internationaal* y *Denkavit Franceasunto* [STJCE de 14 de diciembre de 2006 (C-170/05, Rec. p. I-11949)], cuando se trata de un ciudadano residente que realiza inversión en una entidad no residente, existe un elemento transfronterizo que impide una discriminación por una medida fiscal del Estado de origen. *Vid.* en ese sentido el asunto *Jäger*, apartados 30 y 31.

c) Mantenimiento de domicilio social y fiscal en la propia Comunidad durante un plazo después de la transmisión.

Determinadas Comunidades condicionan el beneficio fiscal al mantenimiento del domicilio fiscal de la empresa o del domicilio fiscal y/o social de la entidad en la propia Comunidad durante un plazo después de la transmisión ¹¹¹, por lo que su traslado a otro Estado, como señala RUIZ ALMENDRAL, determina un auténtico *impuesto de salida* que contravendría el derecho comunitario ¹¹²; circunstancia, por otra parte, que podría tenerse en cuenta por el causante a la hora de ejercer su derecho de establecimiento. Ya que la libertad de establecimiento se opone, asimismo, a que el Estado miembro de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado de uno de sus nacionales, en este caso las personas y entidades domiciliadas en una Comunidad, como queda reflejado en los casos *Geurts Vogten*, apartado 15; y *Baars*, apartados 28 y 29 ¹¹³.

De manera que se produce una diferencia de trato entre dos tipos de empresas que se encuentran en la misma situación objetiva, las empresas residentes y las empresas que han trasladado su domicilio a otro Estado miembro, y con ello a sus titulares, *Geurts Vogten*, apartado 19.

Por otra parte, esta diferencia no está justificada por el cumplimiento de un «objetivo comunitario», ya que la finalidad de la medida, evitar que el impuesto que recae sobre las herencias pueda poner en peligro la supervivencia de las empresas familiares puede realizarse, aunque la entidad ejerza su actividad (*Jäger*, apartado 51), contrate trabajadores (*Geurts Vogten*, apartado 27) o se establezca en otro Estado, como en este caso, con el cambio de su domicilio fiscal. En segundo lugar, porque no existe una causa de interés general que justifique esta diferencia de trato. Según reiterada jurisprudencia, las medidas nacionales que puedan restringir o hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado pueden admitirse, siempre que persigan *un objetivo de interés general*, sean adecuadas para conseguir la consecución de éste y no vayan más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo que persiguen, doctrina reflejada en una abundante

¹¹¹ Andalucía, Aragón, Asturias, Canarias, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Extremadura, Galicia, Murcia y La Rioja.

¹¹² RUIZ ALMENDRAL, V.: «Entre la discriminación y armonización: el régimen fiscal del no residente en España a la luz del Derecho comunitario», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 307, octubre 2008, pág. 55.

¹¹³ Esta discriminación se suma a la anterior, es decir, que las entidades no residentes no pueden acceder al beneficio fiscal.

jurisprudencia, asuntos entre otros *Lasteyrie du Saillant* [STJCE de 11 de marzo de 2004 (C-9/02, Rec. p. I-2409), apartado 49] y, *N*, antes citado, apartado 40; como pueden ser la *coherencia del sistema fiscal* de que se trata, el *reparto de las potestades tributarias* entre los Estados miembros, el *temor a la evasión fiscal* y el *principio de territorialidad*, a que hacen referencia los casos *Marks & Spencer*, apartado 35, *Cadbury Schweppes* y *Cadbury Schweppes Overseas* [STJCE de 12 de septiembre de 2006 (C-196/04, Rec. p. I-7995), apartado 47], así como *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* [STJCE de 13 de marzo de 2007 (C-524/04, Rec. p. I-2107), apartado 64].

En este sentido, podría alegarse que con esta medida se trataría de evitar el abuso del derecho comunitario a través del simple cambio del domicilio fiscal en contra de las potestades tributarias de los Estados miembros¹¹⁴ o por la necesidad de establecer un control fiscal con posterioridad para el disfrute del beneficio tributario aplicado, ya que no estaría clara la naturaleza jurídica de esta medida dada la disparidad normativa entre las distintas Comunidades.

Sobre la primera causa de justificación se ha de señalar que el abuso del derecho es contrario al derecho comunitario, de manera que queda fuera de protección toda práctica de abuso de una libertad comunitaria¹¹⁵. Sin embargo, el ejercicio de una libertad como, en este caso, el establecimiento en otro Estado no puede considerarse como fraude¹¹⁶ con carácter general, en este sentido el asunto *Eurowings* [STJCE de 26 de octubre de 1999 (C-294/97), apartado 44]. Por ello el TJCE ha señalado que los Estados miembros pueden establecer *normas anti-abuso* y aplicarlas en el contexto comunitario, siempre que habiliten análisis sustantivo de la operación, así como que permitan al contribuyente contestarla. *Vid.* asuntos *X e Y* [STJCE de 21 de noviembre de 2002, (C-436/00, Rec. p. I-10829), apartado 51], *Elisa* [STJCE de 11 de octubre de 2007 (C-451/05, Rec. p. I-8251), apartado 98]. De manera que no se admiten las cláusulas generales que se aplican por el mero hecho de que un agente económico ejerce una libertad establecida en el Tratado, sin prueba en contrario¹¹⁷.

Aunque la medida autonómica podría tratar de evitar que las sociedades cambien de domicilio con el único objetivo de no cumplir con los requisitos a que está condicionado el beneficio fiscal, lo que pondría en peligro el equilibrio del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros y el derecho a ejercer sus competencias en su territorio; en este sentido la doctrina emitida en los casos *Rewe Zentralfinanz* [STJCE de 29 de marzo de 2007 (C-347/04, Rec. p. I-2647), apartado 42] y *Marks & Spencer*, antes citado, apartado 46. Sin embargo, no está justificada esta medida, ya que no puede decirse que exista tal abuso en el ejercicio de la libertad de establecimiento a través del traslado del domicilio fiscal por el mero hecho de que por dicho cambio no se pone en peligro la competencia tributaria de las propias Comunidades, como pudiera ser la creación de montajes pura-

¹¹⁴ CASCAREJO SÁNCHEZ, M.^a A.: *Las cláusulas anti-abuso en el ámbito de la recaudación*, IEF, Estudios Jurídicos, 2006, pág. 25.

¹¹⁵ SERRANO ANTÓN, F.; SOLER ROCH, M.T.: *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el derecho comunitario*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2002, págs. 169 y ss.

¹¹⁶ WEBER, D.: *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms. A Study of the Limitation under European Law to the Prevention of Tax Avoidance*, La Haya: Kluwer Law, págs. 11 y ss.

¹¹⁷ RUIZ ALMENDRAL, V.: «Entre la discriminación y armonización: el régimen fiscal del no residente en España a la luz del derecho comunitario», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, ..., cit., pág. 37.

mente artificiales, carentes de realidad económica, con el fin de eludir el impuesto normalmente adecuado sobre las actividades desarrolladas en su territorio, lo que pondría en peligro el derecho de los Estados a ejercer su competencia fiscal (asuntos, antes citados, *Cadbury Schweppes* y *Cadbury Schweppes Overseas*, apartados 55 y 56; y *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, apartados 74 y 75). Por lo que debería calificarse la medida fiscal estudiada como el establecimiento de un mero control fiscal y no como una cláusula anti-abuso. Además, la medida no admite prueba en contrario, y aunque no está limitada a un traslado intracomunitario del domicilio, una presunción absoluta de fraude constituye un instrumento inadecuado y que va más allá de lo necesario, por lo que contravendría la libertad de establecimiento comunitaria, según la jurisprudencia reiterada del TJCE a que se ha hecho referencia.

Podría alegarse la necesidad de controles fiscales para justificar la diferencia de trato. Sin embargo, las medidas de control fiscal son admisibles de manera particularmente restrictiva¹¹⁸, pues su *proporcionalidad* se examina a la luz de los establecidos en la Directiva de Asistencia Mutua, Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977¹¹⁹, de ahí la importancia de conocer la naturaleza de la norma nacional, si es una norma de control o se trata de una medida anti-abuso. En este sentido, el TJCE considera que no se cumple tal proporcionalidad, asunto *Papillon* [STJCE de 27 de noviembre de 2008 (C-418/07, Rec. p. I-0000), apartado 78¹²⁰], cuando el objetivo del control fiscal que se pretende alcanzar a través de la norma nacional cuestionada puede ser obtenido igualmente por medios menos restrictivos, como por ejemplo uniendo el intercambio de información con la exigencia del deber de colaboración del contribuyente para que aporte pruebas, documentos o justificantes que acrediten la concurrencia de los presupuestos para disfrutar de la ventaja fiscal que se pretende aplicar¹²¹.

Esta conclusión es plenamente aplicable al caso que nos ocupa, porque aunque la Directiva 77/799/CEE del Consejo, antes citada, no se aplica al Impuesto sobre Sucesiones; sin embargo como señala el TJCE en el caso *Geurts Vogten*, apartado 28, sobre la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales, «esta dificultad no puede justificar la denegación absoluta de las ventajas fiscales controvertidas, ya que las autoridades tributarias pueden solicitar a los propios sujetos pasivos afectados que presenten las pruebas que consideren necesarias para garantizar plenamente que dichas ventajas se conceden sólo...». De manera que ha de concluirse que la medida contraviene la libertad de establecimiento, ya que las Comunidades pueden solicitar de los contribuyentes la documentación que justifique el cumplimiento de los requisitos de los beneficios concedidos. *Vid.* asimismo *Elisa*, apartado 98; no siendo necesaria una verificación in situ (*Vid. Persche*, apartado 66).

¹¹⁸ CAAMAÑO ANIDO, M.A.; CALDERÓN CARRERO, J.M.: «La erosión de las medidas de control fiscal del estado de residencia: una reflexión al hilo de la jurisprudencia comunitaria en el caso ICI», *Quincena Fiscal*, n.º 18, 2002, pág. 30.

¹¹⁹ Directiva de Asistencia Mutua, Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94).

¹²⁰ RAVENTÓS CALVO, S.: «Papillón o Retorno a Marks & Spencer», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 310, enero 2009.

¹²¹ RUIZ ALMENDRAL, V.: «Entre la discriminación y armonización: el régimen fiscal del no residente en España a la luz del derecho comunitario», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF..., cit. pág. 37.

Por otra parte, el artículo 18 del TCE establece de manera general el derecho de todo ciudadano de la Unión a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros, teniendo una expresión específica en los artículos 43 del TCE, por lo que respecta a la libertad de establecimiento, y 39 del TCE, por lo que respecta a la libre circulación de los trabajadores, como señaló el TJCE en el caso *Comisión/Portugal*, apartado 13 (reinversión de la vivienda en Portugal), y en el mismo sentido *Comisión/Suecia* [STJCE de 18 de enero de 2007 (C-104/06, Rec. p. I-671), apartado 15], al condicionar la tributación diferida a la inversión en territorio sueco. Del conjunto de dichas disposiciones del Tratado CE relativas a la libre circulación de las personas, se desprende que dichas normas tienen por objeto facilitar a los nacionales comunitarios el ejercicio de cualquier tipo de actividad profesional en todo el territorio de la Comunidad y se oponen a las medidas que pudieran colocar a estos nacionales en una situación desfavorable en el supuesto de que desearan ejercer una actividad económica en el territorio de otro Estado miembro¹²². De manera que las disposiciones que impidan o *disuadan* a un nacional de un Estado miembro de abandonar su Estado de origen para ejercer su derecho a la libre circulación suponen, por consiguiente, obstáculos a dicha libertad¹²³.

VI. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS DE FUTURO

Primera: El desinterés del Estado por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ha determinado que este impuesto esté siendo eliminado de facto por las Comunidades Autónomas, cuando constituye un instrumento importante para la tributación de la riqueza personal. *Segunda:* Gran parte de los argumentos en contra del mantenimiento del impuesto han perdido su vigencia, sin que esté justificada la pretensión a favor de la supresión del tributo. Precisamente, la diversidad normativa entre Comunidades, amparada en su autonomía tributaria, no infringe el principio de igualdad tributaria. *Tercera:* No obstante, los principios de organización territorial del Estado (unidad, solidaridad e igualdad de los ciudadanos en todo el territorio nacional) han quedado seriamente comprometidos por la disparidad normativa y la competencia desleal entre Comunidades. *Cuarta:* La coordinación de la Hacienda del Estado con la de las Comunidades Autónomas, prevista en el artículo 156 de la CE, exige el establecimiento de unos límites claros y precisos a las competencias normativas cedidas por el Estado sobre el impuesto, de manera que se garanticen una igualdad básica en el cumplimiento del deber de contribuir de los ciudadanos en todo el territorio nacional, se evite la fragmentación del mercado nacional y la competencia entre Comunidades, que atenta contra el principio de solidaridad. *Quinta:* Las limitaciones establecidas por las Comunidades Autónomas para el disfrute de los beneficios fiscales a la transmisión de la empresa familiar contravienen la CE, al limitar el derecho a la libre circulación y establecimiento de las personas, así como al constituir obstáculos para el acceso al mercado. Estas medidas también infringen las libertades comunitarias de circulación y establecimiento. *Sexta:* La reducción a la transmisión de la empresa familiar debe modificarse en concordación con las recomendaciones comunitarias a la hora de facilitar la supervivencia de la pequeña y mediana empre-

¹²² Véase la Sentencia de 15 de septiembre de 2005, *Comisión/Dinamarca*, C-464/02, Rec. p. I-7929, apartado 34, y la jurisprudencia allí citada.

¹²³ Sentencias de 13 de noviembre de 2003, *Schilling y Fleck-Schilling*, C-209/01, Rec. p. I-13389, apartado 25, y *Comisión/Dinamarca*, antes citada, apartado 35.

sa. *Séptima*: Las reducciones de los apartados 6 y 7 del artículo 20 de la Ley del Impuesto, así como las autonómicas por actos ínter vivos, deben adaptarse a fin de permitir el acceso de los ciudadanos no residentes a dichas reducciones en concordancia con el principio constitucional de igualdad tributaria y las libertades de establecimiento (constitucional y comunitaria) y de circulación de personas y capitales, abriéndose además la posibilidad de aplicación cuando el donante (causante en las sucesiones) resida en un tercer Estado. *Octava*: La negación a los ciudadanos no residentes de los beneficios autonómicos cuando el causante sea residente en una Comunidad no infringe la libre circulación de capitales. *Novena*: Debería estudiarse la modificación del apartado 4 del artículo 20 de la Ley del Impuesto, para evitar que el valor de una herencia varíe en función de la residencia del causante, lo cual afectaría a la libre circulación de capitales, ya que cuando el causante es un no residente no se aplica la legislación autonómica. *Décima*: No puede restringirse un beneficio fiscal a los bienes situados en territorio nacional, lo cual infringe la libre circulación de capitales en función de dicha situación, así como la libre circulación y establecimiento de los ciudadanos comunitarios. *Undécima*: Asimismo debería posibilitarse el acceso a los beneficios fiscales autonómicos al ciudadano no residente, cuando todos los bienes en España del causante no residente estén situados en una Comunidad; así como, cuando el causante es residente en una Comunidad y la mayoría de los bienes se encuentran en territorio nacional, al igual que en Derecho foral. En estos casos, los sujetos pasivos residentes y no residentes se encontrarían en una situación equivalente, objetivamente considerada.

Bibliografía

- ALONSO GONZÁLEZ, L.M. [2001]: *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid.
- [2008]: *El futuro de la fiscalidad: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Instituto de Empresa Familiar.
- BARBERÁN LAHUERTA, M.A. [2003]: «El presente y futuro del Impuesto de Sucesiones y Donaciones», *Cuadernos de Información Económica*, n.º 173.
- BARTLETT, B. [1997]: *The End of State Tax?*, Special Report, Tax Notes.
- CAAMAÑO ANIDO, M.A.; CALDERÓN CARRERO, J.M. [2002]: «La erosión de las medidas de control fiscal del estado de residencia: una reflexión al hilo de la jurisprudencia comunitaria en el caso ICI», *Quincena Fiscal*, n.º 18.
- CALDERÓN CARRERO, J.M. [2006]: *La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI*, IEF, doc n.º 20.
- CALVO ORTEGA, R. [2003]: «Tributos cedidos: concepto, evolución y problemas actuales», *Revista de Derecho Financiero*, n.º 258.
- CARO ROBLES, V. [2001]: «La transmisión de la empresa familiar y de la vivienda habitual en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 223.
- CASCAREJO SÁNCHEZ, M.^a A. [2006]: *Las cláusulas anti-abuso en el ámbito de la recaudación*, IEF, Estudios Jurídicos.
- CHECA GONZÁLEZ, C. [1996]: *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Materiales para la reflexión*, Pons-Idelco, Madrid.
- DE PABLOS ESCOBAR, L. [2002]: *La imposición sobre la riqueza. Su papel en los sistemas tributarios actuales*, Investigación para el IEF, Mimeo.
- [2006]: *Incidencia y tipos efectivos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Papeles de Trabajo, IEF.
- GARCÍA CALVENTE, Y. [2005]: «¿Son competentes las Comunidades Autónomas para suprimir de facto el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, n.º 2.
- GARCÍA PRATS, F.A. [1998]: *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Tecnos, Madrid.
- [2001]: «Incidencia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del Derecho financiero (y III): Principios de justicia tributaria. Derecho tributario», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 261.
 - «Asscher; o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*.
- GUTTENTAG, J.H. [2001]: *Key Issues and Options in Internacional Taxation: Taxation in an Interdependent World*, BIFD, Nov.
- HERRERA MOLINA, P.M. [1998]: *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*, Ed. Marcial Pons.

- LETE ACHIRICA, C.: «La noción de empresa familiar y sus implicaciones fiscales», *QC*.
- MATA SIERRA, M.T. [1996]: *La armonización fiscal en la Unión Europea*, Valladolid, Lex Nova.
- MONCHÓN LÓPEZ, L. [2008]: «Panorama actual de la Imposición sobre las Sucesiones», *Tribuna Fiscal*, n.º 208, febrero.
- NAVARRO FAURE, A. [1994]: *El domicilio tributario*, Ed. Marcial Pons, Madrid.
- ORÓN MORATAL, G. [2007]: «Cuestiones problemáticas en la cesión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Tribuna Fiscal*, n.º 201.
- RAMOS PRIETO, J.: «Algunos aspectos problemáticos en la atribución del rendimiento de un impuesto cedido: las adquisiciones mortis causa gravadas por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», en *El debate sobre el sistema de financiación autonómica* (Dr. LASARTE ÁLVAREZ), Ed. Comares, Granada.
- RAVENTÓS CALVO, S. [2009]: «Papillón o retorno a Marks & Spencer», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 310, enero.
- RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2004.
- [2008]: «Entre la discriminación y armonización: el régimen fiscal del no residente en España a la luz del derecho comunitario», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 307.
 - [2008]: «¿Vuelta a la casilla de salida? El concierto económico vasco a la luz del Ordenamiento comunitario», *Revista Española de Derecho Europeo*, n.º 28.
- SERRANO ANTÓN, F. y SOLER ROCH, M.T. [2002]: *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el derecho comunitario*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- SLEMROD, J. [2000]: *Does Atlas Shrug? The Economic Consequences of Taxing Rich*, Harvard University Press and Russell Sage Foundation, Nueva York.
- STEINMO, S. [1993]: *Taxation and Democracy*, Yale University Press.
- TOVILLAS MORÁN, J.M. [2005]: «Las Comunidades Autónomas son competentes para suprimir jurídicamente el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, 10.
- WATTELL, P.-J.; TERRA, J.M. [2005]: *European Tax Law*, La Haya: Kluwer Law Internacional.
- WEBER, D.: *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms. A Study of the Limitation under European Law to the Prevention of Tax Avoidance*, La Haya: Kluwer Law.

ANEXO I

1. Imposición Patrimonial en España. Recaudación 1982-2007.

Ejercicio	Sucesiones y Donaciones	% Año anterior	I. sobre el Patrimonio	Transmisiones Patrimoniales	Actos Jurídicos Documentados	Total
1982	23.784		26.522	86.372		136.678
1983	26.300	10,58	25.873	70.432		122.616
1984	103.893	295,03	69.984	264.343		438.515
1985	129.584	24,73	85.660	332.226		547.495
1986	185.281	42,98	125.762	413.503		724.589
1987	244.976	32,22	170.163	531.859		947.030
1988	283.578	15,76	211.213	707.230	485.434	1.687.471
1989	317.281	11,88	300.150	947.394	645.612	2.210.437
1990	421.899	32,97	478.867	1.245.296	830.492	2.976.587
1991	460.804	9,22	302.368	1.248.167	820.036	2.831.384
1992	480.865	4,35	336.413	1.371.859	885.105	3.074.246
1993	533.781	11,00	369.455	1.312.435	865.549	3.081.231
1994	752.980	41,07	415.708	1.643.683	947.089	3.759.501
1995	708.520	-5,90	390.708	1.707.436	940.822	3.747.486
1996	746.647	5,38	413.904	1.743.172	945.585	3.849.313
1997	921.324	23,39	471.677	2.275.119	1.285.655	4.953.798
1998	981.016	6,48	545.395	2.821.095	1.419.487	5.766.999
1999	1.117.746	13,94	603.756	3.312.687	1.660.043	6.694.246
2000	1.224.703	9,57	700.070	3.810.442	1.847.426	7.582.641
2001	1.347.882	10,06	681.263	4.091.302	1.925.595	8.046.052
2002	1.405.367	4,26	690.779	4.675.639	2.879.205	9.650.994
2003	1.627.017	15,77	1.027.504	6.047.253	3.772.808	12.474.598
2004	1.889.337	16,12	1.057.261	7.171.841	5.282.772	15.401.227
2005	2.265.606	19,90	1.202.621	8.377.862	6.677.315	18.523.404
2006	2.565.523	13,24	1.440.188	10.085.458	8.073.460	22.164.629
2007	2.745.723	7,01	1.793.322	8.561.195	7.884.192	20.984.432

En miles de €.

FUENTE: Inspección General. Ministerio de Economía y Hacienda.

2. Ingresos por Comunidades: 2006 y 2007.

C. Autónomas	Ingresos aplicados		Diferencia		% sobre total	
	2007	2006	Absoluta	%	2007	2006
ANDALUCÍA	281.268	256.511	24.757	9,65	10,24	10,00
ARAGÓN	131.546	135.982	-4.436	-3,26	4,791	5,30
.../...						

.../...						
ASTURIAS	76.875	69.093	7.782	11,26	2,8	2,69
BALEARES	86.863	80.818	6.045	7,48	3,164	3,15
CANARIAS	54.413	50.729	3.684	7,26	1,982	1,98
CANTABRIA	34.943	24.634	10.309	41,85	1,273	0,96
CASTILLA-LA MANCHA	72.629	184.936	-112.307	-60,73	2,645	7,21
CASTILLA Y LEÓN	161.864	56.856	105.008	184,69	5,895	2,22
CATALUÑA	774.919	665.330	109.589	16,47	28,22	25,93
EXTREMADURA	37.709	31.554	6.155	19,51	1,373	1,23
GALICIA	236.705	190.916	45.789	23,98	8,621	7,44
MADRID	527.894	542.206	-14.312	-2,64	19,23	21,13
MURCIA	55.788	49.687	6.101	12,28	2,032	1,94
LA RIOJA	18.308	15.591	2.717	17,43	0,667	0,61
C. VALENCIANA	193.999	210.677	-16.678	-7,92	7,065	8,21
ESPAÑA	2.745.723	2.565.520	180.203	7,02	100	100,00

En miles de €

FUENTE: *Inspección General. Ministerio de Economía y Hacienda. 2008.*

ANEXO II

CASOS DEL TJCE CITADOS (POR ORDEN ALFABÉTICO)

Amurta [STJCE de 8 de noviembre de 2007 (C-379/05, Rec. p. I-9569)].*Arens-Sikken* [STJCE de 11 de septiembre de 2008 (C-47/07, Rec. p. I-0000)].*Baars* [STJCE de 13 de abril de 2000 (C-251/98, Rec. p. I-2787)].*Baxter y otros* [STJCE de 8 de julio de 1999 (C-254/97, Rec. p. I-4809)].*Barbier* [STJCE de 11 de diciembre de 2003 (C-364/01, Rec. p. I-15013)].*Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas* [STJCE de 12 de septiembre de 2006 (C-196/04, Rec. p. I-7995)].*Centro de Musicología Walter Stauffer* [STJCE de 14 de septiembre de 2006 (C-386/04, Rec. p. I-8203)].*Comisión/Portugal* [STJCE de 26 de octubre de 2006 (C-345/05, Rec. p. I-0000)].*Comisión/Suecia* [STJCE de 18 de enero de 2007 (C-104/06, Rec. p. I-671)].*Commerzbank* [STJCE de 13 de julio de 1993 (C-330/91, Rec. p. I-4017)].*Denkavit Internationaal y Denkavit Franceasunto* [STJCE de 14 de diciembre de 2006 (C-170/05, Rec. p. I-11949)].*Eckelkamp y otros* [STJCE de 11 de septiembre de 2008 (C-11/97, Rec. p. I-0000)].*Elisa* [STJCE de 11 de octubre de 2007 (C-451/05, Rec. p. I-8251)].*Eurowings* [STJCE de 26 de octubre de 1999 (C-294/97, Rec. p. I-7447)].*Florian W. Wallentin* [STJCE de 1 de julio de 2004 (C-169/03, Rec. p. I-6443)].

Gerritse [STJCE de 12 de junio de 2003 (C-234/01, Rec. p. I-5933)].

Geurts Vogten [STJCE de 25 de octubre de 2007 (C-464/05, Rec. p. I-2057)].

Jäger [STJCE 17 de enero de 2008 (C-256/06, Rec. p. I-0000)].

Laboratoires Fournier [STJCE de 10 de marzo de 2005 (C-39/04, Rec. p. I-2057)].

Lasteyrie du Saillant [STJCE de 11 de marzo de 2004 (C-9/02, Rec. p. I-2409)].

Manninen [STJCE de 7 de septiembre de 2004 (C-319/02, Rec. p. I-7477)].

Marks & Spencer [STJCE de 13 de diciembre de 2005 (C-446/03, Rec. p. I-10837)].

Metallgesellschaft y otros [STJCE de 8 de marzo de 2001 (C-397/98 y C-410/98, Rec. p. I-1727)].

N [STJCE de 7 de septiembre 2006 (C-470/04, Rec. p. I-7409)].

Papillon [STJCE de 27 de noviembre de 2008 (C-418/07)].

Persche [STJCE de 27 de enero de 2009 (C-318/07, Rec. p. I-0000)].

Rewe Zentralfinanz [STJCE de 29 de marzo de 2007 (C-347/04, Rec. p. I-2647)].

Schumacker [STJCE 14 de febrero de 1995 (C-279/93, Rec. p. I-225)].

Schwarz y Goodjes-Schwarz [STJCE de 11 de septiembre de 2007 (C-76/05, Rec. p. I-6849)].

Talotta [STJCE de 22 de marzo de 2007 (C-383/05, Rec. p. I-2555)].

Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation [STJCE de 13 de marzo de 2007 (C-524/04, Rec. p. I-2107)].

Van Hilten-van Heijden [STJCE de 23 de febrero de 2006 (C-513/03, Rec. p. I-1957)].

Verjooijen [STJCE de 6 de junio de 2000 (C-35/98, Rec. p. I-1071)].

Volkswagen [STJCE de 23 de octubre de 2007 (C-112/05, Rec. p. I-8995)].

X e Y [STJCE de 21 de noviembre de 2002 (C-436/00, Rec. p. I-10829)].

FISCALIDAD Y DESARROLLO. CÓMO LOS PAÍSES EN DESARROLLO NECESITAN DE UN SISTEMA TRIBUTARIO MODERNO Y EFICAZ, Y QUÉ PUEDEN HACER LOS PAÍSES DESARROLLADOS PARA APOYARLOS

UBALDO GONZÁLEZ DE FRUTOS

Inspector de Hacienda del Estado. AEAT

Extracto:

EN 2010 se celebra el Año Europeo contra la Pobreza y la Exclusión Social. Coincidiendo con este evento, la Presidencia Española de la UE promueve el cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo del Milenio, especialmente tras la crisis económica y financiera internacional. Para erradicar la pobreza, el Consenso de Monterrey de 2002, ratificado en Doha en 2008, fijó como mecanismo la movilización de los recursos internos de los países en vías de desarrollo (PVD), lo que exige dotarles de sistemas tributarios modernos y eficaces. Es un gran desafío porque las Haciendas de los PVD padecen todos los problemas que aquejan a las Haciendas desarrolladas, junto a otros que son específicos del subdesarrollo. Entre los problemas comunes destaca especialmente la falta de transparencia, lo que ha estimulado el interés para incrementar el diálogo político y la cooperación técnica.

La Presidencia Española quiere crear un marco europeo de Fiscalidad para el Desarrollo para promover el diálogo político internacional, apoyar las reformas fiscales y estrechar la cooperación técnica. En enero de 2010 se celebrará un seminario en Bruselas que anticipa el contenido de una Comunicación de la Comisión al Consejo sobre este asunto que se prevé para marzo. En este artículo se exponen las líneas maestras de esta política, que ha adquirido extraordinaria fuerza en el último año.

Palabras clave: impuestos, cooperación técnica, desarrollo, asistencia técnica, reforma fiscal, creación de capacidad y movilización de recursos internos.

TAXATION AND DEVELOPMENT. WHY DEVELOPING COUNTRIES NEED A MODERN AND EFFICIENT TAX SYSTEM AND WHAT DEVELOPED COUNTRIES CAN DO TO SUPPORT THEM

UBALDO GONZÁLEZ DE FRUTOS

Inspector de Hacienda del Estado. AEAT

Abstract:

IN 2010 we will be celebrating the European Year for Combating Poverty and Social Exclusion. In this framework, the Spanish Presidency of the EU will strive to fulfil the UN Millennium Development Goals, especially after the international economic and financial crisis. In order to eradicate poverty, the 2002 Monterrey Consensus, as ratified in Doha in 2008, set the goal of helping mobilise internal resources in the developing countries, which means providing them with modern and efficient tax systems. It is a huge challenge because their Treasuries face problems that are common to the ones affecting developed countries, aside of those that are specific to underdevelopment. Among the common problems stands out the lack of transparency, which has spurred interest on political dialogue and technical cooperation.

The Spanish Presidency of the EU wants to develop a common European framework to promote international political dialogue, support tax reform in developing countries and enhance technical cooperation. In January 2010 Brussels will host a seminar in order to pave the way for a communication from the Commission to the council in this matter. This paper analyses the events that have led the extraordinary momentum this policy has gained over the last year.

Keywords: taxes, technical cooperation, development, technical assistance, tax reform, capacity building and internal resources mobilizing.

Sumario

1. Los objetivos del milenio y la movilización de recursos internos.
2. Problemas de las Haciendas de los países en vías de desarrollo.
3. La reforma fiscal como instrumento de lucha contra la pobreza. El papel de las instituciones internacionales.
4. La UE en la reforma fiscal para el desarrollo.

1. LOS OBJETIVOS DEL MILENIO Y LA MOVILIZACIÓN DE RECURSOS INTERNOS

Sin democracia no hay respeto a los derechos humanos, pero para que haya gobiernos democráticos tienen que existir instituciones sólidas, y sólo puede crearse una estructura institucional robusta si existen recursos financieros suficientes. La suficiencia financiera es la condición básica, aunque no suficiente, del respeto a los derechos humanos. Disponer de un buen sistema fiscal es clave porque un país sólo será independiente de la ayuda exterior cuando genere suficientes recursos internos. Además, el ejercicio prudente de las potestades impositivas profundiza el contrato social, aumenta la cohesión y la legitimidad del Estado.

La Asamblea General de las Naciones Unidas se reunió en septiembre de 2000 para aprobar la ambiciosa declaración que se conoce como Objetivos de Desarrollo del Milenio (ODM) ¹ incorporando la novedad de señalar, junto a los grandes principios, objetivos concretos en un plazo determinado. Por ejemplo: «Reducir a la mitad, para el año 2015, el porcentaje de habitantes del planeta cuyos ingresos sean inferiores a un dólar por día y el de las personas que padezcan hambre; igualmente, para esa misma fecha, reducir a la mitad el porcentaje de personas que carezcan de acceso a agua potable o que no puedan costearlo».

Para lograr los ODM era fundamental revisar las fuentes financieras del desarrollo, planteamiento global que se realizó en la Conferencia de Monterrey en 2002. El acuerdo, conocido como el Consenso de Monterrey, se ha visto ratificado hace apenas un año en la Conferencia de Doha (Qatar). Antes de Monterrey se consideraba que la financiación al desarrollo era una cuestión principalmente de ayuda oficial al desarrollo (AOD) y de hecho, los partidos políticos y las ONG se centraron desde el comienzo en subrayar el objetivo de elevar la AOD hasta el 0,7% del PIB mundial. Sin embargo, financiar el desarrollo requiere una solución global que pasa, junto a la AOD, por la inversión exterior directa, las remesas y, sobre todo, la movilización de los recursos internos.

Equilibrar las fuentes financieras externas con la movilización de recursos internos es esencial porque la financiación exterior es menos fiable: según Intermón Oxfam su volatilidad es hasta seis veces superior, y evita el recurso al endeudamiento, que presenta problemas financieros de sostenibilidad a largo plazo. Movilizar recursos internos supone establecer sistemas tributarios modernos, servidos por Administraciones independientes y competentes, prevenir la fuga de capitales, ensanchar las bases tributarias recortando las exenciones, reducir el ámbito de la economía sumergida y gestionar eficazmente los recursos minerales para poder subvenir, en conjunto, a las necesidades financieras de los programas públicos de erradicación de la pobreza.

¹ <http://www.un.org/spanish/milenio/ares552.pdf>

La Conferencia de Monterrey originó primero un movimiento de reflexión, con estudios por parte de investigadores y de ONG como Tax Justice Networks, que han originado un corpus teórico sobre la buena gobernanza fiscal en los países en vías de desarrollo (PVD). Después, el contexto internacional ha facilitado la transición desde el ámbito académico a la escena política en ámbitos que van desde las Naciones Unidas a la UE, pasando por la OCDE, el G-20 y el G-8.

Efectivamente, ha sido la crisis económica la que, frenando el comercio mundial, reduciendo el precio de las materias primas a la exportación, recortando las asignaciones presupuestarias de los países desarrollados para la AOD, retrayendo la inversión directa y, sobre todo, desarrollando una conciencia clara de los efectos globales de los paraísos fiscales, ha llevado al centro de la acción política una idea tan poderosa como novedosa para la cooperación internacional. Recogiendo este interés, la Comisión y el Parlamento Europeo organizaron una conferencia conjunta el pasado 9 de diciembre bajo el lema «Imposición y desarrollo para luchar contra la pobreza»². El objeto era discutir las políticas necesarias para aumentar los ingresos fiscales en los PVD y desarrollar unas relaciones fiscales más justas y transparentes, y participaron tanto el comisario de Desarrollo y Ayuda Humanitaria, Karel de Gucht, como el de Imposición y Aduanas, László Kovács, la presidenta del Comité de Desarrollo del Parlamento Europeo, Eva Joly, y numerosos expertos académicos y ONG, con el acierto de incluir también ponentes provenientes de los Gobiernos de Mali y Zambia.

Pero la movilización de recursos internos no sólo se enfrenta al problema de Administraciones ineficientes. También es un reto la fuga de capitales desde los PVD. Lógicamente, no existen cifras exactas del flujo de dinero que sale de los PVD, pero la Comisión Noruega sobre Fuga de Capitales en PVD considera que la cifra más creíble está entre 641 y 979 millardos de dólares al año, mientras que el total de fondos que afluyen legalmente se limitó a 571 millardos –en 2006–, según el Banco Mundial. Es decir, incluso en la hipótesis más conservadora, el total de dinero que abandona los países ilegalmente es superior al que entra de manera legal. Los flujos ilegales suponen diez veces el total de la ayuda al desarrollo internacional. Más preocupante es constatar que el flujo de capitales que abandonan los PVD ha crecido entre 2002 y 2006 a un ritmo del 18%. La fuga de capitales tiene dos componentes fundamentales: transferencias por individuos de gran riqueza y envíos por multinacionales. La brecha fiscal que producen los envíos de capital realizadas por las élites de los PVD a paraísos fiscales asciende a 40 millardos de dólares, pero la mayor salida de fondos se debe a las manipulaciones de precios de transferencia realizadas por las multinacionales, según BAKER³. El conjunto de los flujos perdidos es muy superior al total de la ayuda internacional al desarrollo, y desde luego excede ampliamente los 35 o 40 millardos que el Banco Mundial estima serían suficientes para cumplir los ODM.

Podemos preguntarnos si la comunidad internacional puede realmente aumentar la movilización de recursos internos. Para contestar a la pregunta quizá sea bueno recordar la iniciativa para el alivio de la deuda a países pobres fuertemente endeudados. Durante los años noventa, muchos países pobres simplemente dejaron de pagar su deuda porque se encontraban prácticamente en quiebra. Las instituciones financieras internacionales decidieron actuar en 1996 y presentaron un programa que condonaba la deu-

² «Tax and development to fight against poverty» http://ec.europa.eu/development/services/events/tax_development/td_tax-development_en.htm

³ BAKER, RAYMOND (2006): *Capitalism's Achilles Heel: Dirty Money and How to Revive the Free-Market System*. London: John Wiley and Sons.

da a condición de que los gobiernos destinasen cantidades equivalentes a programas de reducción de la pobreza. Como resultado, los países que han llegado al punto de cumplimiento han visto cómo su participación de ingresos sobre el PIB ha subido del 15,75% en 1992 al 20% en 2006. En total, 29 países han obtenido 62 millardos de dólares de reducción y los pagos por intereses de la deuda han descendido, pasando aproximadamente del 4% del PIB en 1999 al 2% en 2005, a la vez que aumentaban los presupuestos nacionales para luchar contra la pobreza en la misma proporción, del 7 al 9% del PIB. Además, existen numerosos ejemplos de reformas fiscales con éxito, tanto en los países desarrollados (Irlanda) como en las economías en transición (Estonia, Georgia, República Checa) o incluso en países en desarrollo (Ghana o Mali, que entre 2002 y 2008 multiplicó por dos los ingresos fiscales).

2. PROBLEMAS DE LAS HACIENDAS DE LOS PAÍSES EN VÍAS DE DESARROLLO

En resumen, el problema hacendístico en los PVD es la baja presión fiscal. Frente a una media del 35,9% en la OCDE, la presión fiscal en el África subsahariana es justamente la mitad, el 18%. Es verdad que ha tenido una tendencia ligeramente ascendente, desde un 15% en 1980 al 18% en 2005, pero la subida se debe sobre todo a gravámenes sobre recursos naturales. El resto de tributos aumentó la ratio sobre el PIB en tan sólo un 1% en 25 años. No obstante, no existe homogeneidad entre estos países. Guinea tiene una presión fiscal inferior al 10% mientras Sudáfrica tiene un 25% y Namibia un 30,1%⁴. En Latinoamérica y el Caribe la presión fiscal es similar: el 18,5% del PIB, aunque el aumento en el último cuarto de siglo ha sido mayor, con un crecimiento de 6,5 puntos porcentuales sobre el PIB. También existen acusadas diferencias, con una horquilla que abarca desde Haití, con menos del 10%, a Brasil, que tiene más del 35%. Llamativo es el caso mejicano, donde la presión fiscal descendió en el periodo desde un 12,6% al 11%. Los países asiáticos también tienen una tasa de ingresos impositivos muy modesta, entre el 14 y el 18%, con las notorias excepciones de Japón y Corea del Sur.

En parte eso se debe a la mayor participación de la agricultura en el PIB y, sobre todo, a la «maldición de la abundancia de recursos», dinámica política descrita también como la «paradoja de la abundancia» que se refiere al hecho de que los países ricos en recursos extractivos, minerales o petrolíferos, tienden a registrar un menor crecimiento y desarrollo a largo plazo que otros menos afortunados. Las razones no están claras. Tal vez sea una mezcla del desincentivo a la productividad que sufren el resto de sectores económicos del país, acentuado por la cotización de sus monedas, la volatilidad de los recursos presupuestarios asociada a las fluctuaciones de precios en los mercados internacionales, el despilfarro gubernativo o la existencia de corrupción, instalada en las propias instituciones. Esta corrupción genera debilidad democrática acentuando el ciclo vicioso porque engendra rechazo al control público.

Entre las causas del bajo nivel impositivo en los PVD merecen también una mención los grupos de presión, sobre todo las multinacionales, que tienen suficiente capacidad económica para negociar con los gobiernos las condiciones en que realizar inversiones, asegurándose vacaciones fiscales,

⁴ Cifras presentadas en la Conferencia del Parlamento Europeo sobre Fiscalidad y Desarrollo el 9 de diciembre de 2009. Para referencias bibliográficas, véase la página web de la Conferencia. http://ec.europa.eu/development/services/events/tax_development/index.cfm

deducciones aceleradas, y toda una panoplia de mecanismos que resultan en una escasa tributación en la fuente. De ahí que la presión fiscal recaiga sobre los asalariados, quedando las élites económicas fuera del circuito impositivo en virtud del alto número de exenciones o directamente por la economía sumergida.

Especiales retos plantea el problema de los precios de transferencia, porque requiere una formación técnica especializada y herramientas de análisis que normalmente no son alcanzables por estas Administraciones. Raymond BAKER estima que la manipulación de precios asciende anualmente a no menos de 400 millardos de euros, de los cuales una parte importante proviene de los PVD. Especialmente preocupante es esta práctica cuando incide sobre la valoración de los recursos extractivos, pues es una de las fuentes financieras fundamentales de muchos PVD. Al respecto, destaca la Iniciativa de la Transparencia en la Industria Extractiva (EITI), que busca el compromiso con la transparencia en los propios gobiernos de los PVD aplicando estándares mundiales. Para formar parte, el gobierno tiene que formalizar una declaración, comprometerse a trabajar con otros interesados, nombrar un responsable para la puesta en práctica, y elaborar, aprobar y publicar un programa de trabajo con financiación suficiente. Cuando cumplen esos cuatro requisitos se convierten en países candidatos, de los cuales existen ya 29. Luego tienen dos años para ir cumpliendo 19 indicadores en cuatro fases: preparación, publicidad de la información (lo que las empresas pagan al gobierno, ingresos tributarios recibidos por el gobierno, conciliación de asientos y pagos), publicidad y seguimiento. Junto a ella, la iniciativa EITI++ fue adoptada por el Banco Mundial para crear capacidad en los países y canalizar los ingresos del *boom* de materias primas hacia la reducción de la pobreza, el hambre, la malnutrición, el analfabetismo y las enfermedades.

Por añadidura, los años 2000 han evidenciado una caída de los ingresos arancelarios debido a la liberalización del comercio preconizada por las instituciones internacionales, sin que el IVA, un impuesto de gran complejidad técnica y difícil administración, haya sido capaz de llenar la brecha dejada por los aranceles, que en muchas haciendas de los PVD suponían hasta el 40% de los ingresos totales.

3. LA REFORMA FISCAL COMO INSTRUMENTO DE LUCHA CONTRA LA POBREZA. EL PAPEL DE LAS INSTITUCIONES INTERNACIONALES

Entonces, ¿qué debe hacer la reforma fiscal en los PVD? En pocas palabras, ensanchar las bases, reducir las exenciones y crear un clima favorable a la inversión, aunque esto último depende en la misma medida de la existencia de instituciones fuertes. El reforzamiento institucional y la transparencia del proceso presupuestario son, por ende, condición *sine qua non* para asegurar el éxito de cualquier reforma, que en todo caso ha de ser complementada con mejoras en la capacitación de la Administración fiscal. Sólo así se conseguirá reducir la economía informal, desarrollar el sector privado y estimular el crecimiento económico.

Los instrumentos a disposición de la comunidad internacional son dos: el diálogo político y la cooperación técnica. El diálogo político es necesario porque, respetando la soberanía de cada país a la hora de fijar su política tributaria, introduce un elemento imprescindible en el mundo global: la

coordinación internacional, tanto en su acepción de mecanismos para evitar la doble imposición como en el más reciente de transparencia y cooperación contra los paraísos fiscales.

La cooperación técnica es, por su lado, necesaria porque la Administración tributaria es una maquinaria compleja. Para los PVD es imprescindible el apoyo para desarrollar plataformas tecnológicas, instrumentos de lucha contra los precios de transferencia, procedimientos aduaneros como reglas de origen o valoración, protección de derechos de propiedad intelectual, etc. Es simplemente más económico importar las soluciones de Administración tributaria que se han experimentado con éxito en los países desarrollados. Tradicionalmente esta cooperación se ha prestado en el modelo norte-sur mediante distintas modalidades (consultoría, proyectos llave en mano, hermanamientos, etc.), pero no pocas veces las reformas han resultado frustradas porque ha faltado el liderazgo del país asistido (*country ownership*). Desde el año 2009 tenemos una nueva iniciativa que quiere superar esto implantando un modelo de colaboración sur-sur. Se trata del Foro Africano de Administración Tributaria (ATAF), que nació fruto de la conferencia celebrada en Pretoria en agosto de 2008 bajo el título «Taxation, State Building and Capacity Development in Africa». Los responsables de las Administraciones tributarias de 39 países africanos decidieron crear este foro como una plataforma para compartir buenas prácticas, articular prioridades desde la óptica africana y construir capacidades en política y Administración. La institución se está construyendo con el apoyo de donantes internacionales (Banco Africano de Desarrollo, Foro de Administración Tributaria de la OCDE y GTZ, la Sociedad Alemana de Cooperación Técnica), pero su orientación sur-sur representa un paso más en la orientación que ya había adoptado el FMI cuando creó sus Centros Regionales de Asistencia Técnica PFTAC (Pacífico), METAC (Oriente Medio) AFRITACS (África) o CARTAC (Caribe).

La cooperación en política fiscal, por consiguiente, tiene que caminar por una línea delgada porque no hay una solución única, cada país necesita un estudio del sistema existente para proponer reformas que estimulen su potencial. No obstante, algunos denominadores comunes son:

- Mejorar el clima para la inversión empresarial y el comercio.
- Procurar más un ensanchamiento de bases que un incremento de tipos de gravamen.
- Amortiguar la influencia de las multinacionales sobre el proceso político.
- Desarrollar legislación para combatir la transferencia de beneficios mediante precios.
- Coordinación internacional para evitar la competencia *race to the bottom*.
- Aumentar la transparencia internacional del sistema.
- Reducir el número de exenciones personales.

En cuanto toca a la Administración, la prioridad es la creación de capacidad, pues nos encontramos con Administraciones débiles, con pocos recursos tecnológicos y escasa competencia técnica. Prácticamente no existen las Administraciones tributarias locales, menos aún en el medio rural. Las instituciones son frágiles y autoridades y funcionarios a menudo carecen de credibilidad, cuando no son considerados abiertamente corruptos.

Un punto donde los intereses de los países desarrollados y de los PVD confluyen es el problema de los paraísos fiscales. Pensemos simplemente que el 20% de los depósitos en paraísos fiscales realizados anualmente por sujetos de alto poder adquisitivo (unos 40 millardos) proviene de países en desarrollo.

Este fenómeno ha sido contemplado durante muchos años por la comunidad internacional de forma pasiva. Las únicas medidas que se han adoptado han sido de tipo interno: negar la deducibilidad de gastos por operaciones con paraísos fiscales y otras medidas que gravitan sobre los propios residentes. Este punto de vista empezó a cambiar en 1998 cuando la OCDE publicó su primer informe sobre Competencia Fiscal Perniciosa, y ha alcanzado un punto crítico en abril de 2009 cuando la Conferencia del G-20 ha declarado enfáticamente el fin de los paraísos fiscales. Entre medias, diversos organismos internacionales han adoptado políticas para reformar la arquitectura financiera internacional reduciendo la opacidad. Destaca el trabajo de la iniciativa «Centros Financieros Offshore» del FMI, las recomendaciones contra el blanqueo de dinero por el Financial Action Task Force, o más recientemente las del Foro de Estabilidad Financiera (FSF) que culpó de la crisis, al menos en parte, a la falta de transparencia del sistema financiero internacional. Pero es quizás el trabajo del Foro Global de la OCDE el que más ha allanado el camino para declarar extinto el régimen de los paraísos fiscales por parte del G-20. La OCDE empezó por listar los regímenes no cooperativos y poner presión política para que aceptasen los estándares de intercambio de información. Tras una década de trabajo, el Foro Global puede concluir ufano que todos los paraísos fiscales se han comprometido a respetar los estándares de intercambio de información, especialmente a lo largo del último año, porque, en palabras de Jeffrey OWENS, «se ha avanzado más en diez meses que en diez años». Pero el compromiso adquirido para respetar los principios de transparencia en el intercambio de información no es igual al cumplimiento. De entrada, los estándares de la OCDE se refieren sólo a información previo requerimiento, sin incluir los intercambios automáticos. En segundo lugar, el Foro Global entiende que una jurisdicción respeta esencialmente los estándares internacionales cuando ha suscrito 12 acuerdos internacionales con cláusula de intercambio de información. Esta cifra es realmente modesta, y ni siquiera requiere que los 12 países o jurisdicciones sean relevantes en el contexto del que suscribe los acuerdos, pero ha servido para crear un clima político donde otros actores están interviniendo añadiendo presión política.

El más notorio en los últimos meses ha sido el caso de Noruega. El país nórdico, afortunado con la abundancia de petróleo, ha sabido capitalizar su riqueza creando un fondo para el beneficio de los ciudadanos. Con 445 millardos de dólares en activo, el Fondo de Pensiones de Noruega es el segundo fondo soberano del mundo por tamaño. En este contexto, a los noruegos, que presumen de transparencia en la gestión de este fondo, se les planteó un dilema: ¿deberían renunciar al diferencial de rentabilidad que ofrecen los paraísos fiscales? Para resolver esta pregunta se constituyó una comisión que ha publicado un extenso informe en junio de 2009 sobre paraísos fiscales y desarrollo⁵. La respuesta del Gobierno noruego, como cabía esperar, se adhiere a los estándares internacionales de transparencia y recomienda al fondo de pensiones evitar las inversiones opacas.

Pero en materia de paraísos fiscales, el acontecimiento más importante del año 2009 ha sido el anuncio del G-20, que se atrevió a declarar que la era del secreto bancario se había acabado. Sucedió en la reunión de primavera en Londres con ocasión del referendo por el G-20 de los estándares OCDE

⁵ http://www.regjeringen.no/upload/UD/Vedlegg/Utvikling/tax_report.pdf

de transparencia financiera y económica. Desde el punto de vista del analítico la declaración del G-20 no añadió ninguna novedad, porque se limitó prácticamente a revisar el informe de la OCDE «Towards a Level Playing Field», pero la repercusión mediática fue muy importante. El G-20 reclamó el aumento de la transparencia incluyendo amenaza de sanciones: «Estamos preparados para adoptar acciones contra jurisdicciones no cooperativas, incluyendo los paraísos fiscales, y para desplegar sanciones para proteger las finanzas públicas y los sistemas tributario y financiero. La era del secreto bancario se ha acabado». Este mandato se ha reiterado recientemente en la reunión de Pittsburgh.

También ha influido el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en cuestiones de Tributación de las Naciones Unidas. Este órgano, constituido en 2005, reúne a 15 expertos de PVD más 10 de economías desarrolladas. Su principal aportación en este campo es el Código de Conducta para Cooperar en la Lucha contra la Evasión Fiscal Internacional, documento que todavía no se ha adoptado definitivamente, pero que ya ha tenido un borrador en 2008 y otro el 12 octubre de 2009 ⁶. El código de conducta es un compromiso político de los Estados miembros de la ONU para luchar contra la evasión fiscal internacional, incluyendo evasión, elusión y planificación fiscal abusiva. La propuesta reconoce los problemas que la evasión fiscal internacional causa a todas las economías, pero sobre todo a los PVD, porque la globalización ha extendido las herramientas de la evasión. El compromiso que se adopte finalmente ha de ser práctico y realista, y trasladar presión moral a los gobiernos que facilitan la evasión fiscal internacional, asegurar que todos se adhieren a estándares de transparencia e intercambio de información y se comprometen a adoptar aplicar el artículo 26 del Modelo de Convenio de las Naciones Unidas, evitar el fraude y cooperar para evitar la evasión fiscal internacional, e invitar a los Gobiernos a aprobar normas sobre transparencia respecto de la información bancaria y la titularidad de personas jurídicas.

4. LA UE EN LA REFORMA FISCAL PARA EL DESARROLLO

En la UE, el país más activo aplicando las conclusiones de la Conferencia de Doha ha sido Alemania, que en marzo de 2009 ha propuesto crear un *international tax compact*, una asociación donde participen conjuntamente gobiernos y sociedad civil, desarrollando propuestas y estándares para cooperar con los PVD en la lucha contra la evasión y elusión fiscal.

En el mismo sentido se pronunció el Consejo de Asuntos Generales y Relaciones Exteriores del 11 de noviembre de 2008: «La UE recuerda que la financiación del desarrollo depende fundamentalmente de la movilización de recursos internos, y se compromete a apoyar la capacitación de las Administraciones fiscales, aduaneras y judiciales». Un poco después, el 28 de abril de 2009, aprobó la declaración «Buena gobernanza en cuestiones fiscales» (COM-2009-201) que siembra las bases para un marco común en las políticas comunitarias basado en cinco principios: transparencia, cooperación interna, intercambio de información, respeto de estándares internacionales, y competencia fiscal constructiva. La declaración aboga por incorporar cláusulas de buena gobernanza fiscal en los tratados de cooperación que establezca la UE, abrir el diálogo político con terceros países sobre buena gobernanza, y negociar cláusulas sobre transparencia e intercambio de información.

⁶ <http://www.un.org/esa/ffd/tax/fifthsession/E-C18-2009-CRP2.pdf>

También propone avanzar en el código de conducta de fiscalidad empresarial dentro de las fronteras de la UE, para implantar una *fair tax competition* y cooperar con terceros para aislar a los que realicen malas prácticas. Respecto al exterior, propone estudiar la posibilidad de que la buena gobernanza fiscal sea un criterio de elegibilidad para futuras ayudas financieras. En el mismo sentido, la Comunicación de la Comisión sobre la Iniciativa de las Materias Primas (COM-2008-699) propone ayudar a desarrollar políticas efectivas y sostenibles sobre recursos naturales, evitando la corrupción y el reparto desigual de la riqueza, estimulando la creación de capacidad, y el apoyo a las iniciativas privadas como EITI, EITI++ y la certificación Kimberly. Por último, habría que tener también en cuenta la Comunicación sobre apoyo a los países en desarrollo para salir de la crisis (Conclusiones del Consejo de Relaciones Exteriores de 18 de mayo de 2009), que subraya los esfuerzos de la Comisión para impulsar la movilización de recursos internos. Esta política también está contemplada en el Programa de la Troika de presidencias española, belga y húngara ⁷: «La UE reconoce la necesidad de mantener todos los compromisos asumidos en las reuniones de Monterrey y de Doha. Para ello, la UE mantendrá un estrecho control del cumplimiento de los compromisos de AOD formulados en el consenso europeo sobre desarrollo, en especial el compromiso colectivo intermedio de la UE de un importe equivalente al 0,56% de la RNB para 2010. La UE prestará especial atención a las necesidades de los países menos adelantados, al tiempo que mantendrá su respaldo a todos los países en desarrollo, incluyendo tanto los de renta baja como los de renta media, para conseguir un desarrollo más equilibrado a escala mundial.

Así pues, las líneas maestras de la futura comunicación de marzo de 2010 por la Comisión Europea podrían ser éstas:

- 1.^a Mejora de la eficacia de la acción comunitaria en asistencia al desarrollo tributario, tanto en reforma fiscal como en creación de capacidad. No olvidemos que menos del 1% de los presupuestos de ayuda al desarrollo se destinan a reformas en la Administración fiscal.
- 2.^a Cooperación con las iniciativas regionales como ATAF, los centros regionales del FMI, y los países que individualmente demanden asistencia.
- 3.^a Mejor coordinación entre los Estados miembros de la UE y las instituciones financieras internacionales.
- 4.^a Atención especial al desarrollo de capacidades complejas como precios de transferencia, gravamen de industrias extractivas o tributos locales.
- 5.^a Apoyo a las iniciativas de los PVD para mejorar sus instituciones de análisis político civil (*think tanks*, ONG, etc.).
- 6.^a Lucha contra la corrupción a todos los niveles, desde la política nacional a la Administración fiscal. Hay que prestar apoyo financiero a los parlamentos y a las instituciones supremas de control.
- 7.^a Modernización de las Administraciones fiscales y aduaneras.

⁷ <http://eu2010.es/comun/descargas/ProyectoProgramaTrxo-16771.es09.pdf>

- 8.^a Abrir un diálogo con organizaciones internacionales como ITD (International Tax Dialogue), ECOSOC (Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas, Comité de expertos sobre coordinación internacional en materias fiscales) FATF, INTOSAI, etc.
- 9.^a Promover la inclusión de cláusulas de buena gobernanza en tratados de comercio y en instrumentos de ayuda comunitaria.
- 10.^a Incrementar la importancia de la gobernanza tributaria en los análisis estratégicos de los países que hace la Agencia Comunitaria de Ayuda Internacional (AIDCO).
- 11.^a Aumento de la transparencia internacional mediante el diálogo internacional, la cooperación, y el reconocimiento de estándares de transparencia, estándares de lucha contra evasión fiscal y prácticas tributarias desleales o perniciosas.
- 12.^a Solicitud al International Accounting Standards Board para que implante la exigencia de que las multinacionales incluyan en su memoria un informe «país por país», cualquiera que sea su campo de actividad.

En suma, la movilización de recursos internos como instrumento para superar la pobreza es una política que, como vemos, ha adquirido una fuerza extraordinaria en el último año, con una sucesión de acontecimientos en los principales foros internacionales. El Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación y el Ministerio de Economía y Hacienda trabajan en España en estrecha cooperación para lograr un resultado que no defraude las generosas expectativas que han depositado las organizaciones vinculadas al desarrollo, y la sociedad civil en general, sobre un proyecto de crucial importancia en la consecución de los Objetivos de Desarrollo del Milenio.

EL TRATAMIENTO DE LA MUJER EN EL IRPF. MEDIDAS DE DISCRIMINACIÓN POSITIVA Y MEDIDAS QUE FAVORECEN LA PROLONGACIÓN DEL ROL TRADICIONAL

ANTONIO CUBERO TRUYO

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

MARÍA DEL MAR JIMÉNEZ NAVAS

*Ayudante de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Sevilla*

Extracto:

LA Constitución prohíbe la discriminación por razón de sexo, pero ello es compatible con la adopción de medidas que favorezcan a las mujeres (discriminación positiva) al objeto de reequilibrar la situación social preexistente, promoviendo así las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva.

En la normativa del IRPF existen diversos beneficios fiscales dirigidos de manera preferente a las mujeres, como la deducción por maternidad, la deducción por nacimiento o adopción y las deducciones que algunas comunidades autónomas ofrecen a las mujeres emprendedoras.

También merecen destacarse otras disposiciones que, sin aludir de manera expresa a mujeres u hombres, tienden por razones sociológicas o estadísticas a favorecer en mayor medida a las mujeres (discriminación positiva indirecta), como las ventajas fiscales relacionadas con las guarderías, el tratamiento de las unidades familiares monoparentales o la exención de las anualidades por alimentos a los hijos.

Por último, analizamos con espíritu crítico aquellas medidas de apoyo a las familias en las que sólo trabaja uno de los cónyuges, en cuanto que pueden avalar la prolongación de un modelo tradicional de familia, en el que la mujer no trabaja fuera del hogar. Es el caso del régimen opcional de tributación conjunta, cuyo mantenimiento nos parece en la actualidad cuestionable, máxime cuando su principal característica práctica (la reducción en la base imponible de 3.400 euros) no guarda coherencia con el tratamiento del mínimo personal y familiar que, como es sabido, dejó de aplicarse como reducción en la base imponible por el efecto regresivo que conllevaba.

Palabras clave: género, discriminación, IRPF y familia.

PERSONAL INCOME TAX IN SPAIN AND WOMEN. MEASURES OF POSITIVE DISCRIMINATION VERSUS MEASURES ENCOURAGING THE EXTENSION OF THE TRADITIONAL ROLE

ANTONIO CUBERO TRUYO

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

MARÍA DEL MAR JIMÉNEZ NAVAS

*Ayudante de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Sevilla*

Abstract:

THE Spanish Constitution forbids gender discrimination against women, but that is compatible with the adoption of measures in favour of women (positive discrimination) in order to redress the preexistent social situation, promoting the conditions to make equality real and effective.

There are several tax benefits specifically established for women, in the regulation of the Personal Income Tax in Spain such as the tax credit for maternity, the tax credit for birth or adoption, and the tax credits that some Autonomous Communities (the Spanish self-governed regions) offer to self-employed women.

It is important to emphasize the existence of other regulations which, because of social or statistical reasons, tend to treat women favourably despite the fact that those regulations were not created expressly with that purpose (indirect positive discrimination). For instance, tax advantages related to nurseries, single-parent families or the exemption of children alimonies.

Finally, we analyse from a critical point of view those measures which support families with only one breadwinner. We consider that they may prolong the existence of the traditional family, where the woman does not work. It is the case of the possibility of submitting a joint tax return, whose main characteristic (diminishing the taxable base in 3,400€) is not coherent with the treatment given to the personal and family minimums which, as everybody knows, do not diminish the taxable base any longer, since that method has a regressive effect.

Keywords: gender, discrimination, personal income tax and family.

Sumario

- I. Introducción. Principio de igualdad. La discriminación por razón de sexo.
- II. Beneficios fiscales destinados de manera expresa a la mujer (discriminación positiva directa).
 - 1. La deducción por maternidad.
 - 2. La deducción por nacimiento o adopción.
 - 3. Las deducciones autonómicas para el fomento del autoempleo de mujeres emprendedoras (Andalucía, Asturias, Castilla y León y Galicia).
- III. Beneficios fiscales de alcance general establecidos para favorecer principalmente a la mujer (discriminación positiva indirecta).
 - 1. Los incentivos fiscales a las guarderías y a la ayuda doméstica.
 - 2. El tratamiento de las unidades familiares monoparentales.
- IV. Visión crítica de los incentivos fiscales al modelo tradicional de familia.
 - 1. Ventajas otorgadas a las unidades familiares en las que sólo obtiene rentas uno de los cónyuges.
 - 2. Dudas sobre la pertinencia de la opción por la tributación conjunta.

Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN. PRINCIPIO DE IGUALDAD. LA DISCRIMINACIÓN POR RAZÓN DE SEXO

La Constitución Española está plagada de alusiones al principio de igualdad. Así, la igualdad se halla entre los valores superiores de nuestro ordenamiento jurídico, consagrados en el artículo 1. Por su parte, el artículo 9 ordena a los poderes públicos promover las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva. En virtud del artículo 14, norma esencial, los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social. Y en el ámbito específico del deber de contribuir, el artículo 31 incluye el principio de igualdad entre los principios inspiradores del sistema tributario justo.

Una de las facetas principales de la igualdad (aludida expresamente en el art. 14) es la igualdad entre hombres y mujeres. En este punto, la búsqueda de la igualdad efectiva acaso exija todavía un comportamiento activo a favor de la mujer. Es decir, no cabe aceptar discriminación alguna en contra de la mujer, pero sí son concebibles las acciones positivas que impliquen, más allá de la escrupulosa igualdad entre hombres y mujeres, un tratamiento más favorable para éstas. Como ha señalado el Tribunal Constitucional, la interdicción de la discriminación implica también, en conexión con el artículo 9.2 de la Carta Magna, la posibilidad de adoptar medidas que traten de asegurar la igualdad efectiva de oportunidades y de trato entre hombres y mujeres; medidas reequilibradoras de las situaciones sociales discriminatorias preexistentes al objeto de lograr una sustancial y efectiva equiparación entre las mujeres, socialmente desfavorecidas, y los hombres ¹. En definitiva, la consecución del objetivo de la igualdad entre hombres y mujeres permite el establecimiento de un «derecho desigual igualatorio» (con carácter transitorio, como es lógico, mientras sea necesario porque la situación de discriminación fáctica persista ²). Puede citarse un ejemplo reciente de ratificación jurisprudencial de la discriminación positiva: la Sentencia 13/2009, de 19 de enero, en la que el Tribunal Constitucional ha admitido la validez del criterio empleado en la Ley del Parlamento Vasco 4/2005, en cuya virtud las candidaturas presentadas a las elecciones al Parlamento Vasco y a las Juntas Generales «estarán integradas por al menos un 50 por 100 de mujeres», debiendo mantenerse «esa proporción en el conjunto de la lista de candidatos y candidatas y en cada tramo de seis nombres». Es decir, más allá de la medida de paridad electoral vigente a nivel estatal (que si bien está ideada a favor de la mujer, se limita a establecer indiscriminadamente un límite mínimo de presencia del 40% para cada uno de los sexos ³), en el caso vasco las proporciones ya no establecen por igual para los candidatos

¹ Véanse en particular las Sentencias del Tribunal Constitucional 128/1987, de 16 de julio, y 19/1989, de 31 de enero.

² «Obviamente esta medida en concreto (como con carácter general todas las dirigidas a la promoción activa de un colectivo discriminado) sólo se justifica en la realidad de las circunstancias sociales del momento en que se adopta, de manera que su misma eficacia habrá de redundar en la progresiva desaparición del fundamento constitucional del que ahora disfruta. Se trata, en definitiva, de una medida sólo constitucionalmente aceptable en tanto que coyuntural, en cuanto responde a la apreciación por el legislador de una situación determinada» (Sentencia 13/2009, de 19 de enero, FJ 11).

³ Canon estatal que también había recibido el plácet del Tribunal Constitucional a través de la Sentencia 12/2008, de 29 de junio, que acreditó la constitucionalidad material de las medidas de paridad incorporadas a la Ley Orgánica del Régimen Electoral General por la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres.

de uno y otro sexo, sino que las mujeres han de tener en las listas una presencia mínima del 50 por 100, mientras que los hombres sólo tienen garantizado el 40 por 100.

También en el contexto de la Unión Europea la legitimidad de la discriminación positiva a favor de la mujer está perfectamente reconocida. De hecho, el flamante Tratado de Lisboa (pendiente todavía de que concluya el proceso de ratificación para su entrada en vigor ⁴) asume con el mismo valor jurídico que los Tratados la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea ⁵, Carta en cuyo artículo 23 se hace una proclamación tajante de la discriminación positiva: «La igualdad entre mujeres y hombres deberá garantizarse en todos los ámbitos, inclusive en materia de empleo, trabajo y retribución. El principio de igualdad no impide el mantenimiento o la adopción de medidas que supongan ventajas concretas en favor del sexo menos representado» ⁶.

En este trabajo ⁷ vamos a analizar la actitud que la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) muestra en cuanto a la promoción de la igualdad efectiva entre hombres y mujeres, porque nos parece evidente que un tributo tan importante para los ciudadanos, pieza central del sistema tributario ⁸, no puede quedar al margen de las cuestiones de «género» ⁹.

⁴ Ley Orgánica 1/2008, de 30 de julio, por la que se autoriza la ratificación por España del Tratado de Lisboa, por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, firmado en la capital portuguesa el 13 de diciembre de 2007 (BOE de 31 de julio de 2008; corrección de errores en BOE de 22 de abril de 2009).

⁵ Recordemos que a tenor de lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 10 de la Constitución Española, «las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las materias ratificados por España», lo cual engloba la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

⁶ Especialmente significativas son las nuevas redacciones dadas a ciertos artículos del Tratado de la Unión Europea, el reenumerado artículo 2 («La Unión se fundamenta en los valores de respeto de la dignidad humana, libertad, democracia, igualdad, Estado de Derecho y respeto de los derechos humanos, incluidos los derechos de las personas pertenecientes a minorías. Estos valores son comunes a los Estados miembros en una sociedad caracterizada por el pluralismo, la no discriminación, la tolerancia, la justicia, la solidaridad y la **igualdad entre mujeres y hombres**»; la negrita es nuestra) y el artículo 6 («La Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000, tal como fue adaptada el 12 de diciembre de 2007 en Estrasburgo, la cual tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados»).

⁷ Este trabajo se inscribe en el Proyecto de Investigación DER2008-04900/JUR1. «La técnica normativa en los ámbitos estatal, autonómico y comunitario. Análisis crítico de la legislación tributaria». Plan Nacional de Investigación Científica, Desarrollo e Innovación Tecnológica 2008-2011. Investigador principal: Antonio CUBERO TRUYO.

⁸ La Sentencia del Tribunal Constitucional 182/1997, de 28 de octubre, FJ 9, describe el IRPF como uno de los pilares estructurales de nuestro sistema tributario. «Es sobre todo a través del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el artículo 31.1 de la CE, dada su estructura y su hecho imponible (STC 134/1996, fundamento jurídico 6). Es innegable que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por su carácter general y personal, y figura central de la imposición directa, constituye una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario. Se trata, indudablemente, de un tributo en el que el principio de capacidad económica y su correlato, el de igualdad y progresividad tributarias, encuentran una más cabal proyección, de manera que es, tal vez, el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 C.E.) y de solidaridad (art. 138.1 C.E.) que la Constitución española propugna (STC 19/1987, fundamento jurídico 4) y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE)».

⁹ ALARCÓN GARCÍA, G., QUIÑONES VIDAL, E. y MARTÍNEZ SERRANO, A. [2008]: «Mujer y conciencia fiscal». *Crónica tributaria*, núm. 127, págs. 9-26.

II. BENEFICIOS FISCALES DESTINADOS DE MANERA EXPRESA A LA MUJER (DISCRIMINACIÓN POSITIVA DIRECTA)

En la regulación vigente del IRPF pueden observarse algunas manifestaciones de apoyo hacia la mujer, mediante la introducción de ciertos beneficios fiscales que las eligen como destinatarias exclusivas o prioritarias. Como ya hemos apuntado, las medidas en favor de la mujer destinadas a remover obstáculos que de hecho impidan la realización de la igualdad de oportunidades entre hombres y mujeres están justificadas constitucionalmente (por todas, Sentencia del Tribunal Constitucional 229/1992, de 14 de diciembre, FJ 2).

1. La deducción por maternidad.

La deducción por maternidad es, sin duda, el exponente más significativo de atención específica a las mujeres por parte de la Ley del IRPF ¹⁰. Se establece una deducción destinada a aquellas mujeres que tengan hijos menores de tres años y realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o Mutualidad, deducción que asciende a 1.200 euros anuales por cada hijo menor de tres años ¹¹. Las notas dominantes de esta deducción son las siguientes:

- La principal singularidad del beneficio fiscal, o al menos la que procede resaltar en este trabajo, consiste en su concesión privativa a las mujeres, en una manifestación –poco habitual en el ordenamiento tributario– de discriminación positiva explícita. Los 1.200 euros tienen «la finalidad de compensar los costes sociales y laborales derivados de la maternidad», según se declaraba en la Exposición de Motivos de la Ley 46/2002, que fue la que introdujo esta figura ¹². Los hombres (los padres) sólo podrán disfrutar de la deducción de manera excepcional y subsidiaria, en caso de fallecimiento de la madre o cuando la guarda y custodia se les atribuya de forma exclusiva.
- Además, la deducción está reservada a las mujeres activas laboral o profesionalmente. Como ya se ha apuntado, se trata con ello de «estimular la incorporación de la mujer al mercado de trabajo» ¹³, dado que sus tasas de desempleo son superiores a las de los hombres. La cantidad que puede deducirse (en principio, 1.200 euros por hijo) tiene como límite máximo precisamente el importe de las cotizaciones o cuotas a la Seguridad Social o Mutualidad devengadas durante el periodo ¹⁴. Este tope cuantitativo perjudica, desde la

¹⁰ Véase HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. [2005]: «La maternidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». *La familia ante el Derecho Tributario*. Comares, págs. 189-224.

¹¹ Artículo 81 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

¹² Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes (BOE de 19 de diciembre).

¹³ Así se pronuncia también la ya citada Exposición de Motivos de la Ley 46/2002.

¹⁴ «A efectos del cálculo de este límite se computarán las cotizaciones y cuotas por sus importes íntegros, sin tomar en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder» (párrafo segundo del art. 81.2). El límite se aplica en relación

perspectiva del principio de progresividad, a aquellas mujeres cuya contribución social sea baja (aspecto ligado a unos niveles de renta inferiores), que verán reducida la magnitud de la deducción. Si bien el reparo formulado queda en cierto modo desactivado o compensado por el hecho de que el beneficio fiscal consista en una deducción sobre la cuota y no en una reducción sobre la base, que tendría un efecto creciente a medida que se elevara la capacidad económica ¹⁵. En ese sentido, hay que dejar constancia de que la deducción por maternidad es compatible con el incremento de 2.244 euros del mínimo por descendientes cuando el descendiente sea menor de tres años (ahora bien, para aplicar este aumento del mínimo por descendientes ya no es necesario ni ser mujer ni trabajar fuera del hogar ¹⁶), mínimo por descendientes que antes de la Ley 35/2006 sí se aplicaba como reducción en la base y ahora, como es sabido, se descuenta de la cuota mediante una aplicación por separado de la escala del impuesto.

- Otra de las características peculiares de la deducción por maternidad es que se aplica sobre la «cuota diferencial», y se aplica en todo caso, incluso cuando la mujer ya tuviera de suyo derecho a la devolución de la totalidad de las retenciones soportadas (retenciones y demás pagos a cuenta ¹⁷). De manera que la mujer que cumple los requisitos para gozar de la deducción no la desaprovecha bajo ningún concepto. Precisamente por esta característica, que conlleva que la deducción no dependa de la existencia de suficientes pagos a cuenta, no tiene por qué practicarse necesariamente al tiempo de efectuar la autoliquidación del impuesto, sino que las mujeres pueden solicitar a la Agencia Tributaria su abono anticipado (en «pagas» mensuales de 100 euros por hijo), de acuerdo con el procedimiento previsto en el artículo 60.5 del Reglamento del IRPF. Se convierte por tanto en una deducción fiscal heterodoxa, más cercana a la figura de las subvenciones o subsidios. Aunque se haya utilizado el ropaje tributario, se trata de una subvención directa a las mujeres trabajadoras durante los tres primeros años de vida de sus hijos ¹⁸.

con la deducción que corresponde a cada hijo por separado; es decir, si las cotizaciones sociales de una mujer que tiene dos hijos menores de tres años ascienden a 1.200 euros, tendrá derecho a una deducción de 2.400 euros, 1.200 euros por cada hijo, ya que en cada uno de los dos casos se respeta el límite máximo; aunque en un análisis global dicho límite máximo se supere, ello no obsta a la deducción, según se desprende del párrafo primero del artículo 81.2 (la deducción «tendrá como límite para cada hijo...»).

- ¹⁵ PAZOS MORÁN, M. [2005]: «Género e Impuesto sobre la Renta (IRPF) en España. Propuestas para la Reforma». *Política Fiscal y Género*. Instituto de Estudios Fiscales, destaca que «está planteada como una deducción en cuota, lo que la hace más progresiva que las reducciones de la base imponible, que son la mayoría en el nuevo IRPF desde 1999, pues al contrario que estas últimas, la "deducción por maternidad" es igual para todo el mundo», e insiste en que se trata de «una prestación universal (en el sentido de que es independiente del nivel de renta)».
- ¹⁶ Artículo 58.2 de la Ley del IRPF.
- ¹⁷ «Con ello se hace posible la hipótesis de un impuesto negativo o inverso, figura desconocida en nuestro ordenamiento tributario hasta la introducción de la deducción por maternidad, aplicable desde el periodo impositivo 2003». GARCÍA BERRO, F. [2008]: «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*. Tecnos, pág. 271.
- ¹⁸ GARCÍA BERRO, F. [2008]: «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», la califica como una «ayuda o subsidio a las madres» y PAZOS MORÁN, M. [2005]: «Género e Impuesto sobre la Renta (IRPF) en España. Propuestas para la Reforma», habla de «una desgravación reembolsable». Véase también JIMÉNEZ NAVAS, M. [2005]: «La Constitución Europea y el principio de no discriminación en materia fiscal». *Crónica Jurídica Hispalense*, número monográfico, págs. 162 y 163: «La deducción es ejercitable en todo caso, al margen de la obligación o no de declarar, al margen incluso de que la cuota diferencial fuera negativa y no hubiera más retenciones que devolver. Tan inexorable resulta la práctica de la deducción que cabe solicitar su abono anticipado (la archifamosa paga de 100 euros mensuales) y por eso la calificamos de subvención».

En la Comunidad Valenciana se prolonga la vigencia de este trato de favor a las mujeres trabajadoras, al otorgarles una deducción en la cuota autonómica del IRPF «por conciliación del trabajo con la vida familiar» de 418 euros por cada hijo mayor de tres y menor de cinco años ¹⁹.

2. La deducción por nacimiento o adopción.

Una mecánica similar a la deducción por maternidad sigue la deducción por nacimiento o adopción de 2.500 euros, introducida en la regulación del IRPF ²⁰ por la Ley 35/2007, de 15 de noviembre ²¹, con la diferencia de que esta deducción se aplica una sola vez («pago único»), al tiempo del nacimiento o adopción, sin prolongarse de manera periódica durante los primeros años de vida de los hijos, como ocurre con la deducción por maternidad. Por lo demás, el paralelismo es bastante acusado:

- La deducción se concede fundamentalmente a las mujeres. Aunque la Ley del IRPF, a nuestro modo de ver de manera desafortunada, define como beneficiarios a «los contribuyentes a los que se refiere el artículo 2 de la Ley 35/2007 (¿por qué no sustituir esa remisión en blanco por una regulación directa más descriptiva? ²²), la lectura del artículo citado desvela que las destinatarias esenciales o prioritarias de la deducción son las mujeres. En principio, las situaciones en las que los hombres pueden ser los beneficiarios no difieren sensiblemente de las previstas en la deducción por maternidad (así, el fallecimiento de la mujer), aunque con algunas lógicas adaptaciones. Por un lado, no se regulan los casos de atribución exclusiva de la guarda y custodia al padre porque, tratándose de un pago único conectado al nacimiento, no hay razón para atender a las incidencias que puedan afectar al posterior desarrollo de las relaciones paterno-filiales. Por otro lado, sí está prevista la deducción a hombres en casos de adopción de hijos por hombres, ya sea en pareja o individualmente. Al margen de estos casos, la deducción corresponde a las mujeres, y lo que sí nos parece reseñable es que la norma predispone en este caso la posibilidad –a nuestro juicio, prescindible– de que la mujer ceda al otro progenitor o adoptante el derecho al cobro anticipado de la deducción, una vez reconocido tal derecho. Así lo establece el apartado 2 del artículo 81 bis de la Ley del IRPF, desarrollándose el procedimiento a través de la Orden EHA/3352/2007, de 19 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 140 y 141 que deben emplearse en la tramitación de estas dos deducciones (maternidad y nacimiento o adopción ²³).

¹⁹ Artículo 4.1 f) de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre. La deducción fue introducida por la Ley 10/2006, de 26 de diciembre (BOE de 23 de enero de 2007) y la cuantía ha sido modificada por la Ley 16/2008, de 22 de diciembre (BOE de 31 de enero de 2009).

²⁰ Artículo 81 bis de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

²¹ Ley 35/2007, de 15 de noviembre, por la que se establece la deducción por nacimiento o adopción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la prestación económica de pago único de la Seguridad Social por nacimiento o adopción (BOE de 16 de noviembre).

²² A nuestro juicio, la Ley 35/2007 no tendría que efectuar una regulación del beneficio fiscal en su articulado (el citado art. 2). Hubiera sido mejor que el nuevo precepto de la Ley del IRPF (art. 81 bis), introducido por la disposición final primera de la Ley 35/2007, abarcara la regulación completa y autosuficiente de la deducción, en lugar de una regulación parcial, necesitada del apoyo de la Ley 35/2007.

²³ Véase el artículo 8 de la Orden EHA/3352/2007, de 19 de noviembre, por la que se aprueban el modelo 140, de solicitud del abono anticipado de las deducciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por maternidad y por nacimiento

- La deducción por nacimiento o adopción va igualmente dirigida a aquellas mujeres que sean trabajadoras. Aunque en este caso hay que reconocer que los efectos de estímulo a la actividad laboral de las mujeres propios de este requisito se diluyen, puesto que si las mujeres no son trabajadoras, en lugar de una deducción del IRPF tendrán derecho a una prestación no contributiva por el mismo importe. A propósito de esta prestación, no es ocioso recordar las exenciones de los apartados h) ²⁴ y z) ²⁵ del artículo 7 de la Ley del IRPF, dirigidas a las prestaciones familiares percibidas de las Administraciones públicas, entre ellas las prestaciones por nacimiento o adopción. Precisamente el apartado z) del artículo 7 fue añadido por la Ley 35/2007, que implantó la deducción por nacimiento o adopción, y hubiera sido preferible que en lugar de añadir un apartado nuevo se hubiera refundido con el apartado h), con el que guarda identidad de sentido.
- Por último, esta deducción, del mismo modo que la deducción por maternidad, se practica sobre la cuota diferencial, o más bien se practicaría en caso de que no se hubiera hecho uso de la posibilidad de solicitar el pago anticipado. Pago anticipado que cabe trasladar al padre (insistimos en este dato, a nuestro juicio revisable, ya que no vemos suficientemente justificada la previsión de la renuncia voluntaria de la madre).

3. Las deducciones autonómicas para el fomento del autoempleo de mujeres emprendedoras (Andalucía, Asturias, Castilla y León y Galicia).

Como es sabido, las comunidades autónomas tienen competencias normativas para establecer deducciones en la cuota autonómica del IRPF por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta ²⁶ (ya hemos visto en un apartado anterior cierta deducción establecida por la Comunidad Valenciana). En uso de tal potestad, varias comunidades han creado deducciones para el fomento del autoempleo de mujeres emprendedoras, deducciones que se aplicarán si las mujeres causan alta por vez primera en el censo de empresarios, profesionales y rete-

o adopción, y el modelo 141, de solicitud del pago único por nacimiento o adopción de hijo, se determina el lugar, forma y plazo de presentación de los mismos y se modifica la Orden de 27 de diciembre de 1991, por la que se dictan instrucciones acerca del régimen económico financiero de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (BOE de 20 de noviembre).

²⁴ «h) Las prestaciones familiares reguladas en el Capítulo IX del Título II del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas. Asimismo, las prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas en el párrafo anterior por la Seguridad Social para los profesionales integrados en dicho régimen especial. La cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributaría como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades antes citadas, en las prestaciones de estas últimas. Igualmente estarán exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad. También estarán exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las Comunidades Autónomas o entidades locales».

²⁵ «z) Las prestaciones y ayudas familiares percibidas de cualquiera de las Administraciones Públicas, ya sean vinculadas a nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos menores».

²⁶ Artículo 38.1 b) de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre (BOE de 31 de diciembre).

nedores previsto en la normativa estatal y mantienen dicha situación durante un año natural desarrollando la actividad económica en el territorio de la comunidad autónoma correspondiente ²⁷.

- Castilla y León. Es la comunidad que ofrece una deducción más elevada: 510 euros; cantidad que se duplica (1.020 euros) si la mujer tiene su domicilio fiscal en un municipio situado en un núcleo rural, entendiéndose por tal cualquier municipio que no tenga más de 10.000 habitantes (3.000 habitantes cuando nos encontremos a una distancia inferior a 30 kilómetros de una capital de provincia ²⁸).
- Andalucía. En esta comunidad las mujeres emprendedoras tienen derecho a una deducción de 300 euros en la cuota íntegra autonómica por darse de alta como empresarias o profesionales ²⁹.
- Galicia. La deducción del IRPF es igualmente de 300 euros ³⁰.
- Asturias. Por último, las Comunidad Autónoma del Principado de Asturias concede una «deducción para el fomento del autoempleo de las mujeres» de 170 euros ³¹.

No obstante, hay que dejar constancia de que los hombres también pueden disfrutar de deducciones similares (la cuantía es la misma salvo en el caso de Andalucía, donde la deducción para los hombres emprendedores es de 150 euros frente a los 300 de las mujeres), pero de manera más restrictiva: sólo se aplican a los jóvenes emprendedores, requisito de la edad que está ausente en el caso de las mujeres. Por tanto, el ámbito exacto de la discriminación positiva se refiere a las mujeres *no jóvenes*, si empleamos a sensu contrario la terminología legal. Las mujeres sólo gozan de una ventaja fiscal exclusiva o vedada a los hombres a partir de los 30 años en el caso de Asturias ³²; de los 35 años en el caso de Andalucía ³³ y Galicia; o de los 36 años en el caso de Castilla y León.

III. BENEFICIOS FISCALES DE ALCANCE GENERAL ESTABLECIDOS PARA FAVORECER PRINCIPALMENTE A LA MUJER (DISCRIMINACIÓN POSITIVA INDIRECTA)

El rechazo a la discriminación por razón de sexo se extiende asimismo a la discriminación indirecta, esto es, la situación en que una disposición, criterio o práctica aparentemente neutros sitúan a

²⁷ Los epígrafes de este trabajo en los que se analiza el ejercicio por parte de las comunidades autónomas de sus competencias normativas en el IRPF se inscriben en el Proyecto SEJ-4078. «Estudio de las reformas estatutarias: los nuevos derechos estatutarios, Estado social de las autonomías y financiación autonómica». Proyectos de investigación de excelencia. Junta de Andalucía. Investigador principal: Antonio José SÁNCHEZ PINO.

²⁸ Artículo 8 del Texto Refundido aprobado por Decreto Legislativo 1/2008, de 25 de septiembre (BOCL de 1 de octubre).

²⁹ Artículo 9 del Texto Refundido aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre (BOE de 22 de septiembre).

³⁰ Artículo 52.1 de la Ley 14/2006, de 28 de diciembre (BOE de 6 de febrero de 2007).

³¹ Artículo 3.Sexta de la Ley 6/2008, de 30 de diciembre (BOE de 20 de marzo de 2009).

³² En Asturias los hombres emprendedores *no jóvenes* también pueden tener derecho a una deducción para el fomento del autoempleo, pero de menor cantidad (66 euros en lugar de 165) y condicionada a que sus rentas no excedan de 24.040 euros en tributación individual o 33.875 euros en tributación conjunta.

³³ En el caso particular de Andalucía, insistimos, la discriminación positiva también se produce cuando los emprendedores o emprendedoras son jóvenes menores de 35 años (150 euros y 300 euros respectivamente).

personas de un sexo determinado en desventaja particular con respecto a personas del otro sexo. Así lo ha reconocido nuestro Tribunal Constitucional ³⁴, fundamentalmente en temas laborales ³⁵, donde es fácil que normas en principio asépticas que no distinguen en función del sexo (por ejemplo, las referidas a los trabajadores a tiempo parcial) afecten predominantemente a las mujeres, según revelan los datos estadísticos ³⁶. El Tribunal Constitucional no hace con ello sino seguir una reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, pues «el Derecho Comunitario se opone a la aplicación de una medida nacional que, aunque esté formulada de manera neutra, perjudique a un porcentaje muy superior de mujeres que de hombres, a menos que la medida controvertida esté justificada por factores objetivos ajenos a cualquier discriminación por razón de sexo» ³⁷.

Pero si la discriminación indirecta se asimila a la discriminación directa prohibida, también cabe formular la misma asimilación en relación con la discriminación positiva. Siendo posible que las normas favorezcan expresamente a la mujer, en aras de reducir el déficit de igualdad efectiva, también es posible que lo hagan de modo tácito o indirecto. En ese sentido, está prohibida la discriminación indirecta de la mujer, pero sí es posible la discriminación positiva indirecta (de la misma manera, si se nos

³⁴ Según la Sentencia 240/1999, de 20 de diciembre, FJ 6, la específica prohibición de discriminación por razón de sexo consagrada en el artículo 14 de la CE, que contiene un derecho y un mandato antidiscriminatorio, comprende no sólo la discriminación directa, es decir, el tratamiento jurídico diferenciado y desfavorable de una persona por razón de su sexo, sino también la indirecta, esto es, aquel tratamiento formalmente neutro o no discriminatorio del que se deriva, por las diversas condiciones fácticas que se dan entre trabajadores de uno y otro sexo, un impacto adverso sobre los miembros de un determinado sexo (con cita de las Sentencias 145/1991, de 1 de julio; 286/1994, de 27 de octubre; 147/1995, de 16 de octubre; y 198/1996, de 3 de diciembre).

³⁵ La prohibición de la discriminación indirecta, así como las medidas de acción positiva que favorezcan el acceso de las mujeres a todas las profesiones, ya están expresamente consagradas en el artículo 17 del Estatuto de los Trabajadores.

³⁶ Puede destacarse la Sentencia 253/2004, de 22 de diciembre, que declaró la inconstitucionalidad de cierta normativa que dificultaba el acceso a la protección de la Seguridad Social de los trabajadores contratados a tiempo parcial, situación esta que afecta predominantemente a las mujeres trabajadoras, como revelan los datos estadísticos: «En las actuaciones que se acompañan al Auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad consta una publicación del Instituto de la Mujer, titulada "Las mujeres en cifras, 1997", en la cual figura una información estadística elaborada por dicho Instituto a partir de los datos de la encuesta de población activa, tercer trimestre de 1996 (Instituto Nacional de Estadística), conforme a la cual del total de la población ocupada en España en el referido trimestre a jornada completa (11.580.200 personas), las mujeres representaban el 31,50 por 100; y del total de la población ocupada a tiempo parcial en ese mismo trimestre (938.900 personas), las mujeres constituían el 75,16 por 100. Asimismo, consultada la publicación "Mujeres en cifras" del Instituto de la Mujer correspondiente al año en curso (2004), resulta que, según la estadística elaborada a partir de datos de la encuesta de población activa correspondiente al primer trimestre del año 2004 (Instituto Nacional de Estadística), del total de la población ocupada asalariada a tiempo parcial en dicho trimestre (1.242.300 personas), las mujeres representan el 81,94 por 100. Estos datos permiten concluir que, en efecto, el contrato a tiempo parcial es una institución que afecta de hecho predominantemente al sexo femenino, lo que obliga, a la luz de la doctrina antes expuesta, a examinar con mayor cautela el impacto de la regla sobre cómputo de periodos de carencia contenida en la norma cuestionada, pues, acreditada estadísticamente la realidad sociológica indicada, esto es, que la medida afecta a una proporción mucho mayor de mujeres que de hombres (*disparate effect*), para descartar la existencia de una discriminación indirecta prohibida por el artículo 14 de la CE, habría que constatar que esa medida se explica por razones objetivamente justificadas de política social sin carácter discriminatorio». Los Autos del Tribunal Constitucional 200/2007, de 27 de marzo, y 30/2009, de 27 de enero, en cambio, decidieron la inadmisión a trámite de sendos recursos en los que se alegaba «discriminación indirecta por razón de sexo femenino, al no computarse como trabajo a tiempo completo los periodos en que la mujer trabajaba a tiempo parcial por haberse acogido al derecho de reducir su jornada por razones de guarda legal (para el cuidado de menores o de personas con discapacidad o de familiares)», lo cual suscitó en ambos casos el voto particular de la Presidenta doña María Emilia Casas Baamonde y la Magistrada doña Elisa Pérez Vera (al que se adhirieron en el Auto más reciente los Magistrados don Eugeni Gay Montalvo y don Pablo Pérez Tremps).

³⁷ Véase, por todas, la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 9 de febrero de 1999, Seymour-Smith y Pérez, C-167/97, Rec. p. I-623.

permite el paralelismo, que se prohíbe la retroactividad de las disposiciones sancionadoras a la vez que se prescribe la retroactividad en esa materia cuando implica un resultado más favorable ³⁸).

Pues bien, junto a las medidas, ya reseñadas, que se dirigen de una manera explícita a las mujeres (deducciones por maternidad, por nacimiento o adopción), podemos detectar en la regulación del IRPF otras disposiciones que, sin reservar su ámbito de aplicación a ellas, sí tienen una palpable intención de favorecerlas, puesto que afectan a situaciones en las que la presencia de la mujer o bien resulta minoritaria y necesitada de potenciación (el acceso al trabajo) o bien resulta de hecho predominante (las familias monoparentales están compuestas por lo general de una mujer y sus hijos). Podemos hablar por tanto de medidas tácitas de discriminación positiva o medidas de discriminación positiva indirecta.

1. Los incentivos fiscales a las guarderías y a la ayuda doméstica.

Uno de los aspectos que más condiciona el normal desenvolvimiento de la actividad profesional de las mujeres es el relativo a las dificultades de compatibilizar el trabajo fuera de casa con el cuidado de los hijos, responsabilidad esta que todavía en nuestros días recae esencialmente sobre la mujer ³⁹.

A. La no consideración de retribuciones en especie para las guarderías de empresas.

El ordenamiento tributario muestra cierto interés por facilitar la conciliación de la vida laboral y la vida familiar, al incorporar alguna regla que incentiva la disposición por las empresas de guarderías para los hijos de sus empleados (o empleadas, a los efectos que nos interesan).

En concreto, no se considerará retribución en especie el hecho de que las empresas se hagan cargo de la educación infantil de los hijos de los trabajadores, bien sea de manera directa (organizando guarderías en el propio centro de trabajo) o indirecta (mediante la contratación con guarderías terceras). Cuando el artículo 42.2 d) de la Ley del IRPF establece que no será calificada como renta en especie la utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado, se añade que tendrán esta consideración «los espacios y locales, debidamente homologados por la Administración pública competente, destinados por la empresa o empleadores a prestar el primer ciclo de educación infantil a los hijos de sus trabajadores, así como la contratación, directa o indirectamente, de este servicio con terceros debidamente autorizados».

Esta norma se acompaña de una deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades (o del IRPF si el empleador fuera una persona física) del 10 por 100 de las inversiones y gastos en los locales donde se vaya a «prestar el servicio de primer ciclo de educación infantil a los hijos de los trabajadores de la entidad», o bien del 10 por 100 de «los gastos derivados de la contratación de este servicio con un tercero debidamente autorizado» (art. 38.6 del Texto Refundido de la Ley del

³⁸ Artículo 10.2 de la Ley General Tributaria.

³⁹ Véase BORRA MARCOS, C. y PALMA MARTOS, L. [2005]: «Las políticas familiares: entre la conciliación laboral y la fecundidad». *La familia ante el Derecho Tributario*. Comares, págs. 139-157.

Impuesto sobre Sociedades), beneficio este del que se ha establecido su eliminación a partir de 1 de enero de 2011 ⁴⁰.

B. Las deducciones autonómicas por gastos de guarderías (Canarias, Murcia y Comunidad Valenciana).

En este mismo campo, diversas comunidades autónomas han tratado de favorecer la conciliación del trabajo y la familia mediante la introducción de deducciones de la cuota que compensen parcialmente el desembolso realizado en guarderías.

- Canarias. Se establece una «deducción por gastos de guardería» del 15 por 100 de las cantidades satisfechas en el periodo impositivo por este concepto, con un máximo de 400 euros anuales por cada niño; deducción aplicable mientras los niños sean menores de tres años y siempre que no se sobrepasen determinados umbrales de renta: 60.000 euros (o 72.000 euros en tributación conjunta; ampliación del límite económico que representa una ventaja para las unidades familiares monoparentales). En este caso, al igual que ocurre con la deducción estatal por maternidad, el requisito de la edad no va referido a la fecha del devengo del impuesto, sino que se aplicará de forma proporcional al número de meses en que se cumpla tal requisito ⁴¹.
- Región de Murcia. La «deducción por gastos de guardería para hijos menores de tres años» es también del 15 por 100, aunque varían los datos relativos al máximo anual y al umbral de renta. El máximo es de 300 euros por cada hijo, que pasan a ser 600 euros por cada hijo en caso de unidades familiares monoparentales (o en general, declaraciones conjuntas). Y en cuanto a las rentas, la base imponible general ⁴² tiene que ser inferior a 17.600 euros (30.800 euros para la tributación conjunta, salvo que sean unidades monoparentales, a las que se aplica el mismo límite de las declaraciones individuales, 17.600 euros ⁴³) y la base imponible del ahorro no puede exceder de 1.202,02 euros ⁴⁴.
- Comunidad Valenciana. La deducción sigue pautas similares; coincide en el porcentaje aplicable (15% de las cantidades destinadas «a la custodia no ocasional en guarderías y centros de primer ciclo de educación infantil») y difiere en el límite máximo (270 euros) y en el requisito relativo a la capacidad económica (27.790 euros en tributación individual y 44.955 en tributación conjunta ⁴⁵).

⁴⁰ Como es sabido, la Ley 35/2006 reformó el Impuesto sobre Sociedades mediante la reducción del tipo de gravamen, reducción del tipo que venía acompañada de una eliminación –graduada en el tiempo– de la mayoría de las bonificaciones y deducciones que, según la exposición de motivos, «provocan efectos distorsionadores».

⁴¹ Artículo 12 del Texto Refundido aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril (BOCA de 23 de abril).

⁴² Descontado el mínimo personal y familiar.

⁴³ En todo caso, si se trata de familias numerosas, el límite se amplía a 40.000 euros.

⁴⁴ Artículo 1.3 de la Ley 15/2002, de 23 de diciembre, en la redacción dada por la Ley 11/2007, de 27 de diciembre (BOE de 23 de julio de 2008).

⁴⁵ Artículo 4.1 e) de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre. La deducción fue introducida por la Ley 12/2004, de 27 de diciembre (BOE de 14 de febrero de 2005) y las cuantías han sido modificadas por la Ley 16/2008, de 22 de diciembre (BOE de 31 de enero de 2009).

Siendo consecuentes con su clara finalidad (contribuir a la conciliación del aspecto laboral y familiar), las tres deducciones están lógicamente condicionadas a que los dos progenitores (o el progenitor conviviente en caso de familias monoparentales) trabajen fuera de casa.

Su ámbito subjetivo no queda circunscrito a las mujeres, pero la práctica demuestra que este colectivo es el que más depende para su desarrollo profesional del recurso a las guarderías y cabe deducir que el legislador estaba pensando en ellas al configurar esta norma.

Otras comunidades autónomas, conviene advertirlo, también conceden desgravaciones por el gasto en guarderías, pero serán tratadas en el próximo epígrafe, porque reciben un tratamiento conjunto con las deducciones por empleados de hogar.

C. Las deducciones autonómicas por cuidado de hijos menores (Castilla y León y Galicia) y ayuda doméstica (Andalucía).

Las deducciones en la cuota «por ayuda doméstica» han sido incorporadas por algunas comunidades autónomas, bien sea junto a las deducciones por los gastos en centros educativos, bien sea con carácter autónomo.

- Castilla y León. La deducción se denomina «deducción por cuidado de hijos menores» (menores de cuatro años en este caso) y engloba tanto el gasto en guarderías o centros escolares como el gasto derivado de la contratación de una persona como «empleada de hogar» (que habrá de estar dada de alta en el Régimen Especial de Empleados de Hogar de la Seguridad Social). Se puede deducir el 30 por 100 de las cantidades satisfechas por tales conceptos con el límite máximo de 322 euros. El recurso a las guarderías o a los empleados de hogar tiene que estar justificado «por motivos de trabajo», por lo que la deducción se condiciona a «que ambos padres realicen una actividad por cuenta propia o ajena». La fórmula empleada no es muy correcta porque no existe matiz alguno para el caso de las unidades monoparentales (puesto que el requisito se refiere a ambos padres, en una interpretación literal, una mujer trabajadora con un hijo a su cargo y separada judicialmente, divorciada o soltera, no podría practicar la deducción si el padre de su hijo no trabaja, lo cual es absurdo y debe ser objeto de interpretación correctora). La deducción, por último, no será posible cuando la base imponible de los contribuyentes (descontado el mínimo personal y familiar) supere los 18.900 euros en tributación individual y los 31.500 euros en tributación conjunta ⁴⁶.
- Galicia. La «deducción por cuidado de hijos menores» en esta comunidad se regula de manera coincidente a la que ya hemos descrito de Castilla y León, con alguna salvedad (el límite máximo de la deducción es de 200 euros y los límites máximos de la base imponible son 22.000 euros en declaraciones individuales y 31.000 euros en declaraciones conjuntas ⁴⁷). Por lo demás, también alcanza al doble concepto de guarderías y empleados de hogar. En cuanto a la edad de los hijos, una primera lectura podría conducir al error de considerar que

⁴⁶ Artículo 6 del Texto Refundido aprobado por Decreto Legislativo 1/2008, de 25 de septiembre (BOCL de 1 de octubre).

⁴⁷ Artículo 1.1.3 de la Ley 14/2004, de 29 de diciembre (BOE de 3 de febrero de 2005).

los requisitos son diferentes, al aludir en un caso a cuatro años y en otro a tres años, mas en realidad no existe tal diferencia, dado que en Castilla y León la deducción se aplica cuando los hijos son menores de cuatro años a la fecha del devengo del impuesto, mientras que en Galicia la deducción se practica siempre que los hijos tengan tres o menos años de edad en la fecha del devengo, con lo cual el resultado es el mismo.

- Andalucía. La comunidad autónoma andaluza es la única que opta por regular la faceta de la ayuda doméstica por sí misma o en solitario, sin incluir la faceta de los gastos en guarderías. Se permite deducir el 15 por 100 del importe satisfecho a la Seguridad Social correspondiente a la cotización anual de un empleado o empleada de hogar, en concepto de la cuota fija que sea por cuenta del empleador o empleadora⁴⁸, siempre que ambos cónyuges o integrantes de una pareja de hecho o la madre (o el padre) de la familia monoparental perciban rendimientos del trabajo o de actividades económicas⁴⁹. Obsérvese que aquí sí se toma en consideración la posible existencia de unidades familiares monoparentales, así como las uniones de hecho. Y el rasgo más destacado de la deducción es que no se establece límite de renta alguno, considerando tal vez que el objeto declarado de la medida («promover la conciliación de la vida familiar y laboral») es una finalidad perseguible en todas las capas sociales.

2. El tratamiento de las unidades familiares monoparentales.

La preponderancia femenina es claramente perceptible en las unidades familiares monoparentales y todos los análisis estadísticos lo ratifican. Aunque la definición legal de esta modalidad de familias se plantea de manera indiferenciada («en los casos de separación legal, o cuando no existiera vínculo matrimonial, la formada por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro y que reúnan los requisitos a que se refiere la regla 1.ª de este artículo»⁵⁰), es evidente que en la actualidad la mayoría de las separaciones conducen a la convivencia de los hijos con las madres; como es aún más evidente que existen más madres –muchas más– que tienen hijos a su cargo sin relación de convivencia con el padre que lo contrario. De ahí que la protección fiscal a esta clase de familias pueda entenderse como una señal de discriminación positiva. Aunque, eso sí, beneficiará igualmente al eventual padre soltero, al padre viudo o al padre divorciado que obtiene la custodia de los hijos.

A. La reducción en la base imponible de 2.150 euros (que no se tiene en cuenta en el cálculo de las retenciones sobre los rendimientos del trabajo, ilegalidad manifiesta).

El beneficio derivado de la existencia de una unidad familiar monoparental consiste en que podrá presentarse la declaración conjunta con derecho a una reducción de la base imponible de

⁴⁸ La normativa autonómica exige que el trabajador esté dado de alta en el régimen especial de la Seguridad Social de empleados de hogar de trabajadores fijos. Téngase en cuenta por otro lado que los trabajadores parciales o discontinuos están obligados a soportar el total de las obligaciones con la Seguridad Social por lo que, no recayendo obligación alguna sobre el empleador, éste no tendrá derecho a la deducción.

⁴⁹ Artículo 15 del Texto Refundido aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre (BOE de 22 de septiembre).

⁵⁰ Artículo 82.1.2.ª de la Ley 35/2006.

2.150 euros anuales⁵¹. Con lo cual la medida tiene un efecto práctico variable, mayor cuanto más elevada sea la renta de la madre, aspecto que pudiera tildarse de regresivo o cuando menos incongruente con la filosofía que justifica el actual método de aplicación del mínimo personal y familiar⁵².

En estos casos, además, el mínimo por descendientes se lo podrá aplicar como es lógico en su totalidad la madre, que es la única que cumple el requisito de convivencia previsto en el artículo 58.1 de la Ley del IRPF⁵³.

Sí nos parece conveniente denunciar que el Reglamento del IRPF, al establecer los tipos de retención de los rendimientos del trabajo, ha venido manteniendo de manera sistemática una actitud de dejadez en relación con las unidades familiares monoparentales. Primero no permitía que se aplicara la cuantía total del mínimo por descendientes como en verdad corresponde, teniendo que computarse en todo caso por mitad, lo cual provocó el pronunciamiento contrario del Tribunal Supremo, en la Sentencia de 19 de mayo de 2000. Ahora el reglamento ya consiente el cómputo completo del mínimo por descendientes «cuando el contribuyente tenga derecho, de forma exclusiva, a la aplicación de la totalidad del mínimo familiar por este concepto»⁵⁴. Sin embargo, todavía sigue sin tomarse en consideración la reducción en la base imponible de 2.150 euros característica de las unidades familiares monoparentales⁵⁵, de modo que la mujer trabajadora en este tipo de familias tendrá que soportar a lo largo del año retenciones excesivas que conducirán inexorablemente a una autoliquidación con derecho a devolución de lo indebidamente adelantado.

El artículo 101 de la Ley del IRPF establece que para determinar el porcentaje de retención sobre los rendimientos del trabajo se podrán tener en consideración las circunstancias personales y familiares en los términos que reglamentariamente se establezcan. Mas la remisión al reglamento no significa que éste goce de libertad para desvincularse de las reglas que influyen en la cuantificación del gravamen definitivo. El Tribunal Supremo, en la ya citada Sentencia de 19 de mayo de 2000, consideró que aquellos elementos que influyen en la determinación de la verdadera cuota del impuesto según las prescripciones de la ley deben ser tenidos en cuenta igualmente a los efectos del cálculo de la retención en las prescripciones del reglamento, salvo que razones de peso conduzcan a una solución distinta a la natural (así, se declaró la nulidad del precepto reglamentario por el que se omitía a los ascendientes con derecho a la aplicación del mínimo familiar en el cálculo del tipo de retención). Si la cuantía derivada de la retención supera la cuantía de la cuota impositiva, ello significa o puede significar que se ha ido más lejos de la capacidad económica del contribuyente,

⁵¹ Artículo 84.2.4.º de la Ley 35/2006.

⁵² Aspecto en el que insistiremos en un próximo epígrafe dedicado a la tributación conjunta.

⁵³ Ahora bien, el padre no conviviente que satisfaga anualidades por alimentos a favor de los hijos no tendrá derecho al mínimo por descendientes, pero sí verá incrementado el importe de su mínimo personal y familiar en 1.600 euros anuales, lo cual supone una suerte de compensación por la inaplicabilidad del mínimo por descendientes (que de este modo puede decirse que se ve *duplicado*).

⁵⁴ Artículo 84.2.º del Reglamento del IRPF.

⁵⁵ Lo más sorprendente es que esta reducción sí es tenida en cuenta por el artículo 81 del Reglamento a la hora de fijar el cuadro de límites cuantitativos excluyentes de la obligación de retener (la situación 1.ª del cuadro reglamentario va referida justamente a los contribuyentes solteros, viudos, divorciados o separados legalmente que tengan hijos); pero una vez que sí existe obligación de retener se prescinde del mismo dato que acaba de ser tomado en consideración.

alcanzando efectos confiscatorios que no quedarían desmentidos por el hecho de su devolución. Para el Tribunal Supremo, no es sólo un problema de legalidad, sino de constitucionalidad: la inconstitucionalidad de la norma reglamentaria es indiscutible si la estructura y funcionamiento de cualquiera de las modalidades que integran el sistema de retenciones produce como efecto normal que se soporten inevitablemente retenciones superiores a la cuota correspondiente del IRPF, que es lo que ocurre como consecuencia de la inaplicación arbitraria de la reducción de 2.150 euros propia de la monoparentalidad.

B. Los riesgos de utilización fraudulenta.

El Tribunal Constitucional ha tenido que ocuparse en varias ocasiones del tratamiento de las unidades familiares monoparentales, dado que otro tipo de unidades familiares «biparentales» que no tienen derecho a las ventajas inherentes a aquella condición han presentado recursos de amparo considerándose discriminadas, hipótesis discriminatoria que fue planteada en la Sentencia 47/2001, de 15 de febrero (un matrimonio constante pretendía presentar dos declaraciones conjuntas «monoparentales»: el padre con un hijo por un lado, la madre con el segundo hijo por otro) y en la Sentencia 212/2001, de 29 de octubre (un matrimonio igualmente constante pretendía presentar, por un lado, una declaración conjunta «monoparental» del recurrente con sus dos hijos y, por otro lado, una declaración individual del cónyuge ⁵⁶).

El Tribunal Constitucional descartó en ambos casos que se produjera vulneración del principio de igualdad del artículo 14 de la Constitución, en relación con el artículo 31.1 (para poder apreciar que existe discriminación es preciso, como condición sine qua non, que los términos de comparación que se aporten para ilustrar la desigualdad sean homogéneos, homogeneidad que no concurre en las situaciones invocadas en estas sentencias). Si bien el Tribunal reconoce los riesgos de una utilización ilegítima de las ventajas de la tributación monoparental:

- En la Sentencia 47/2001, de 15 de febrero, donde se alegaba fundamentalmente discriminación entre los matrimonios y las uniones de hecho, el Tribunal Constitucional admitía la posibilidad de que detrás de alguna de las relaciones monoparentales a que se refería la antigua normativa existiera una unión *more uxorio*: «Es posible, en efecto, que el padre o la madre que constituye una unidad familiar con sus hijos conviva establemente con el progenitor de los mismos. Y tampoco es imaginable que, debido al escaso nivel de renta de los miembros de la familia y a que la ley no obliga a acumular las rentas de quienes no están unidos por el vínculo matrimonial, el sujeto pasivo tribute en estos casos por una cantidad inferior a la que le correspondería si, estando casado, optara por la declaración conjunta». Sin embargo, la admisión de esta hipótesis anómala no era suficiente para declarar la discriminación, dado que las leyes en su pretensión de racionalidad se proyectan sobre la normalidad de los casos, sin que baste la aparición de un supuesto no previsto para determinar su inconstitucionalidad. «Para que el artículo 14 CE resulte vulnerado por el legislador, no

⁵⁶ Véase CUBERO TRUYO, A. y GARCÍA BERRO, F. [2005]: *Recopilación sistematizada de la doctrina constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*. Mergablum.

basta con que en situaciones puntuales, al margen de los objetivos perseguidos por la ley, determinados sujetos pasivos, con un determinado nivel de renta, puedan verse ocasionalmente beneficiados en su declaración del IRPF por el hecho de no mantener una relación matrimonial». En cualquier caso, el legislador reaccionó ante esta posibilidad que la normativa anterior no descartaba, declarando que no se aplicará la reducción de la base imponible «cuando el contribuyente conviva con el padre o la madre de alguno de los hijos que forman parte de su unidad familiar»⁵⁷.

- En la Sentencia 212/2001, de 29 de octubre, donde se alegaba fundamentalmente discriminación entre los matrimonios y los contribuyentes separados legalmente, el Tribunal Constitucional reconocía que «es posible que quienes están casados, aun manteniendo la convivencia, decidan "por razones de exclusiva conveniencia tributaria" o cualesquiera otras separarse legalmente. Y tampoco es inimaginable que, debido a la escasa cuantía de las rentas de los miembros de una familia, y a que la ley no obliga a acumular las de quienes no están unidos por el vínculo matrimonial, el sujeto pasivo pueda tributar en estos casos por una cifra inferior a la que correspondería si, estando casado, optara por efectuar la declaración conjunta». El Tribunal vuelve a hacer uso de la regla de la normalidad de los casos para subrayar que la inconstitucionalidad por discriminación no puede basarse en situaciones puntuales u ocasionales. Para nosotros está claro que las anomalías invocadas no dejan de ser una eventualidad ajena al juicio objetivo que merece el régimen legal previsto para las verdaderas familias monoparentales, régimen legal que como ya hemos dicho excluye de sus ventajas los casos en los que existe convivencia. De manera que cualquier intento de invocar la monoparentalidad por parte de a quien no le corresponde sería fraudulento y se trataría, no de un problema de justicia ni de igualdad tributaria, sino de puro control de las actuaciones elusivas.

C. Las deducciones autonómicas para familias monoparentales (Andalucía, Asturias y Cataluña).

En la misma línea de preocupación por las unidades familiares monoparentales, algunas comunidades autónomas les ofrecen deducciones adicionales:

- Andalucía⁵⁸ concede una deducción en la cuota íntegra autonómica de 100 euros a los contribuyentes que sean padre o madre de familia monoparental, en los mismos términos definidos en la Ley del IRPF. La deducción se incrementará en 100 euros adicionales por cada ascendiente que genere el derecho a la aplicación del mínimo familiar por ascendientes regulado en el artículo 59 de la Ley del IRPF.
- Asturias⁵⁹ también introduce una deducción para familias monoparentales de mayor cuantía (300 euros), pero condicionada a que la base imponible del contribuyente no resulte

⁵⁷ Párrafo segundo del artículo 84.2.4.º de la Ley del IRPF.

⁵⁸ Artículo 13 del Texto Refundido aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre (BOE de 22 de septiembre).

⁵⁹ Artículo 3.Duodécima de la Ley 6/2008, de 30 de diciembre (BOE de 20 de marzo de 2009).

superior a 34.891 euros (añadiendo a los efectos de este requisito cuantitativo las anualidades por alimentos exentas que percibiera el descendiente ⁶⁰).

- Cataluña ⁶¹, en fin, ha variado el campo de los beneficiados al establecer una «deducción para los contribuyentes que queden viudos», esto es, se ciñe a una de las subespecies de la monoparentalidad. La deducción se aplicará durante el ejercicio en el que se produzca el fallecimiento del cónyuge (en ese caso, la tributación en función de las reglas sobre devengo en casos de fallecimiento podría determinar que no fuera una unidad familiar monoparental) y en los dos ejercicios inmediatos posteriores; y su cuantía será de 150 euros (300 si la persona que quede viuda tiene a su cargo uno o más descendientes que den derecho a la aplicación del mínimo por descendientes).

D. La exención de las anualidades por alimentos a los hijos. Postura del Tribunal Constitucional sobre la discriminación indirecta por razón de sexo.

Como cuestión estrechamente conectada a la de las familias monoparentales, la normativa fiscal ha de resolver el tratamiento adecuado de las prestaciones establecidas judicialmente a favor de los hijos ⁶². Pues bien, por parte de quien las recibe, el artículo 7 k) de la Ley del IRPF declara exentas «las anualidades por alimentos percibidas de los padres en virtud de decisión judicial». Y por parte de quien las satisface, el artículo 55 de la Ley del IRPF señala que las anualidades por alimentos satisfechas por decisión judicial podrán ser objeto de reducción en la base imponible, «con excepción de las fijadas a favor de los hijos del contribuyente».

Dado que en la mayoría de los casos es la madre la que convive con los hijos beneficiarios de la anualidad, su exención puede considerarse una medida beneficiosa para las mujeres. Es cierto que el tratamiento favorable va dirigido a los hijos y no a las madres (de hecho, si la madre recibe –ella misma– una pensión compensatoria de su ex cónyuge, sí tendría que tributar por ella y, correlativamente, el obligado al pago sí podrá reducir su base imponible en el importe de la pensión satisfecha). Pero ha de tenerse en cuenta que la principal ventaja de las unidades familiares monoparentales está ligada a la tributación conjunta, en la que resulta necesaria la acumulación de las rentas de todos y cada uno de los integrantes de la unidad familiar ⁶³, por lo que de no existir esta exención la anualidad percibida por el hijo tendría que ser incluida en la declaración de la madre (la declaración conjunta de la unidad familiar), a no ser que se optara por presentar sendas declaraciones individuales con la consiguiente pérdida de la reducción de las familias monoparentales; con lo cual, la madre conviviente se convierte en el fondo en la beneficiaria indirecta de la exención.

⁶⁰ La normativa asturiana también exige, por un lado, que la madre (o padre de la familia monoparental) no conviva con cualquier otra persona ajena a los descendientes, salvo que se trate de ascendientes que generen el derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes establecido en el artículo 59 de la Ley del IRPF; y por otro lado, que los descendientes no obtengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros (el mismo requisito previsto en la Ley del IRPF para la aplicación del mínimo por descendientes).

⁶¹ Artículo 1 de la Ley 7/2004, de 16 de julio (BOE de 29 de septiembre).

⁶² Véase LASARTE LÓPEZ, R. [2005]: «Pensiones compensatorias y anualidades por alimentos en el IRPF». *La familia ante el Derecho Tributario*. Comares, págs. 225-245.

⁶³ «Las rentas de cualquier tipo obtenidas por las personas físicas integradas en una unidad familiar que hayan optado por la tributación conjunta serán gravadas acumuladamente» (art. 84.5 de la Ley del IRPF).

El Tribunal Constitucional ha rechazado todos los recursos en los que se ha alegado la hipotética discriminación que sufren los pagadores de anualidades por alimentos a los hijos, en relación con los hijos perceptores exentos o en relación con los pagadores de otras pensiones satisfechas a cónyuges o a familiares distintos de los hijos, que sí dan derecho a la reducción en la base imponible (Sentencias 1/2001, de 15 de enero, y 57/2005, de 14 de marzo).

Pero ha sido en la Sentencia 33/2006, de 13 de febrero, en la que se ha tenido que pronunciar sobre una supuesta discriminación indirecta por sexo en perjuicio de los hombres. El recurrente en amparo alegaba un trato discriminatorio por razón de sexo, discriminación que atribuía al hecho de que la práctica totalidad de los pagadores de pensiones compensatorias y de alimentos tras un proceso de separación o divorcio son hombres, administrando la mujeres las rentas que perciben los hijos sin soportar carga tributaria alguna.

El Tribunal Constitucional desestimó el recurso, aunque desaprovechó la oportunidad para subrayar la legitimidad de un tratamiento de favor –indirecto– hacia las mujeres. En lugar de defender una posible política de apoyo fiscal a las mujeres, beneficiarias mayoritarias de la norma (reivindicación de la discriminación indirecta positiva), el Tribunal prefirió argumentar que la diferencia de tratamiento entre las anualidades a los hijos no desgravables y otras pensiones que sí se reducen en la base imponible estaba justificada, porque suponía tratar por igual al padre, que contribuye al mantenimiento de los hijos mediante una pensión fijada judicialmente, y a la madre, que también soporta gastos de mantenimiento de los hijos aunque sea de manera «informal» (negación de la discriminación indirecta negativa). Para el Tribunal Constitucional, el recurrente partía de dos premisas erróneas:

- En primer lugar, considerar que únicamente el pagador de las anualidades por alimentos –en este caso, el padre– es quien asume el coste de mantenimiento de los hijos. «También la esposa del recurrente está obligada a contribuir con sus bienes e ingresos a los gastos precisos para el sustento, habitación, vestido, asistencia médica y educación de la hija, elementos todos ellos que, conforme al artículo 142 del CC, se integran en el concepto "alimentos". Como señala la legislación civil, en efecto, es el convenio regulador aprobado judicialmente el que establece la contribución a los alimentos de cada padre [art. 90 c) CC]; concretamente, el artículo 93 del CC establece que el Juez "en todo caso, determinará la contribución de cada progenitor para satisfacer los alimentos y adoptará las medidas convenientes para asegurar la efectividad y acomodación de las prestaciones a las circunstancias económicas y necesidades de los hijos en cada momento", contribución que, de conformidad con el artículo 146 del CC, deberá ser "proporcionada al caudal o medios de quien los da y a las necesidades de quien los recibe" (art. 146 CC). En definitiva, por imperativo legal, tanto quien nos demanda amparo como su ex esposa tienen el deber de mantener a la hija de ambos, obligación que debe concretarse en el convenio de separación matrimonial aprobado por el Juez, quien, por exigencia legal, ha de tener en consideración tanto las necesidades del alimentista como los medios de que disponen cada uno de los obligados a dar alimentos (STC 1/2001, de 15 de enero, FJ 3)».
- En segundo lugar, considerar que la ex esposa del recurrente recibe el importe de la pensión alimenticia de los hijos y no soporta gravamen alguno sobre dicha renta. «No es la ex esposa del recurrente, sino los hijos de ambos, los que perciben la pensión por alimentos, con independencia de que sea aquella la que administre dicha pensión en tanto que es quien está al

cuidado de los hijos [arts. 90 a), 92 y 103.1 del CC]. Obviamente, siendo los hijos del recurrente los últimos destinatarios de la pensión alimenticia, pensión que la Ley 18/1991 califica como rendimiento del trabajo personal [art. 25 q)] exento de tributación [art. 9 k)], "la pretensión de que sea la persona encargada de su custodia por convenio aprobado judicialmente (la ex esposa del recurrente) la que tribute por la misma no se acomoda en absoluto al principio de capacidad económica constitucionalmente establecido en el artículo 31.1 CE" (STC 1/2001, de 15 de enero, FJ 3)».

Hechas las anteriores precisiones, el Tribunal concluyó que «no se puede apreciar la pretendida discriminación por razón de sexo, pues conforme a nuestra doctrina relativa a la "discriminación indirecta" (SSTC 41/1999, de 22 de marzo, FJ 4; 240/1999, de 20 de diciembre, FJ 6; y 253/2004, de 22 de diciembre, FJ 7) –que es la que el recurrente viene a invocar–, para que ésta tenga lugar es necesario que exista una norma o una interpretación o aplicación de la misma que produzca efectos desfavorables para los integrantes de uno y otro sexo, circunstancia que no se produce en este caso, dado que, como hemos señalado anteriormente, el artículo 71.2 de la Ley 18/1991, al excluir la posibilidad de que los padres que deben satisfacer pensiones de alimentos a favor de sus hijos por resolución judicial puedan reducir su base imponible en la cuantía de las mismas, "no hace otra cosa que equiparar la situación de aquéllos a la de todos los padres que –por imperativo constitucional (art. 39.3 CE) y legal (arts. 110, 111 y 143 CC)– han de sufragar los gastos que ocasiona la manutención y educación de sus hijos sin que exista una decisión judicial que se lo imponga" (STC 1/2001, de 15 de enero, FJ 3)».

En cualquier caso, la normativa vigente sí ha procurado suavizar las consecuencias fiscales que la no desgravación de la pensión satisfecha a los hijos acarrea a los padres obligados a satisfacerla:

- La tarifa del IRPF se aplica de manera desdoblada (separando, por un lado, el importe de la anualidad por alimentos y, por otro, el resto de la base liquidable general ⁶⁴), para paliar así el efecto de la progresividad (de tal manera que tributen en la práctica como si fueran dos contribuyentes diferenciados, el padre y el hijo, aunque corriendo ambas deudas por cuenta del padre).
- El mínimo personal y familiar se incrementa en 1.600 euros anuales (lo cual compensa la inaplicación del mínimo por descendientes que corresponde en su totalidad a quien convive con el hijo ⁶⁵).

Ello supone en definitiva hacer una especie de declaración independiente del hijo, incluida en la declaración del padre o madre pagador (el padre en la mayor parte de los casos) al que se endosa la carga tributaria, permitiendo simultáneamente que el padre o madre que convive con el hijo (la madre en la mayor parte de los casos) efectúe una declaración conjunta ventajosa.

⁶⁴ Artículos 64 y 75 de la Ley del IRPF.

⁶⁵ Sobre la inaplicación del mínimo por descendientes, véanse las críticas vertidas por GARCÍA BERRO, F. [2008]: «El Derecho Tributario ante el fenómeno de las crisis familiares». Civitas, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 140, pág. 893 (que propone «aplicar las cuantías establecidas con carácter general en concepto de mínimo por descendientes, con el límite del importe de la pensión satisfecha de modo efectivo») y por PARRA BAUTISTA, J. R. [2002]: «Pensiones compensatorias y alimenticias. Tratamiento en el IRPF». *Gaceta Fiscal*, núm. 202, pág. 58 (que defiende la equiparación de estos padres con aquellos a los que sí se reconoce la posibilidad de aplicar el mínimo por descendientes incluso sin convivencia, por ejemplo, cuando los hijos están internados en centros especializados).

Obsérvese que el miramiento hacia las anualidades satisfechas por los padres (aplicación ventajosa de la tarifa y mínimo incrementado) no sólo no es una exigencia constitucional sino que, justamente al contrario, parece una estrategia legislativa difícilmente compatible con la doctrina del Alto Tribunal. Por eso señalábamos antes que hubiéramos preferido que el Tribunal Constitucional defendiera la discriminación indirecta a favor de la mujer en lugar de pretender demostrar que existía uniformidad de trato, uniformidad que estamos comprobado que dista de ser real. En efecto, cuando la Sentencia 33/2006, ratificando lo sostenido en la Sentencia 1/2001, negó que la no desgravación de estas anualidades implicara discriminación, lo hizo alegando que el dinero destinado por los padres a los hijos debía seguir el mismo tratamiento que el dinero que destinan las madres, es decir, ninguno («la norma legal cuestionada no establece diferencia alguna que permita sostener una discriminación por razón de sexo, sino, antes al contrario, introduce una medida destinada precisamente a impedir la discriminación entre los progenitores, con independencia de su sexo y de la forma en que concurren al cumplimiento del deber constitucional establecido en el art. 39.3 CE»), de donde pudiera desprenderse que la norma actual por la que se conceden ciertas ventajas a las anualidades resulta discriminatoria porque a las madres convivientes no se les concede la posibilidad de aplicar separadamente la tarifa a las rentas que apliquen al mantenimiento de los hijos. Hacemos la comparación con las madres convivientes por estar tratando ahora de las unidades familiares monoparentales, pero la misma prevención podría formularse en relación con las familias biparentales, en relación con cualesquiera progenitores que no satisfacen alimentos por decisión judicial pero que sí emplean parte de sus rentas en el mantenimiento de los hijos, rentas que tributan a los tipos marginales al no poder emplear el desdoblamiento de la tarifa reservado a las anualidades⁶⁶. Si bien hay que reconocer que esta otra diferencia de trato que ha aflorado podría excusarse en el dato de la necesaria fijación judicial, que resulta coherente con la no consideración de las uniones de hecho a los efectos de la tributación conjunta.

IV. VISIÓN CRÍTICA DE LOS INCENTIVOS FISCALES AL MODELO TRADICIONAL DE FAMILIA

Las medidas de protección fiscal de las mujeres encierran un peligro, y es que se basen en una estimación sociológica de la realidad vigente (la realidad digna de apoyo), que no tiene por qué ser la realidad deseable, de modo que el apoyo bienintencionado a las mujeres, en su situación actual constatada, se puede convertir en un acicate latente a la continuidad de la discriminación.

1. Ventajas otorgadas a las unidades familiares en las que sólo obtiene rentas uno de los cónyuges.

La preocupación que acabamos de manifestar nos lleva a observar con cierto recelo aquellas disposiciones que en el contexto del IRPF benefician a las familias en las que sólo trabaja uno de los cónyuges, por lo que pudieran representar de apoyo indirecto a un modelo familiar determinado, en el que la mujer resulta relegada, ajena al marco laboral o profesional. En la actualidad, en la inmensa mayoría de los casos en los que sólo hay una fuente de ingresos familiares, se trata de una fuente

⁶⁶ Véase SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A. [2000]: «La familia en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Lex Nova, pág. 188.

masculina; de ahí que las normas fiscales que benefician a tales familias funcionan en alguna medida como normas de respaldo a una situación que consideramos debiera ser superada ⁶⁷.

Es el caso del artículo 51.7 de la Ley del IRPF, que concede la posibilidad de aplicar una reducción adicional en la base imponible de 2.000 euros por aportaciones a sistemas de previsión social a los contribuyentes cuyo cónyuge no obtenga rendimientos del trabajo ni de actividades económicas (o los obtenga en cuantía inferior a 8.000 euros anuales).

También en el ámbito autonómico pueden encontrarse ejemplos de esta potenciación o protección fiscal de las unidades familiares en los que uno de los cónyuges no obtiene rentas (presumiblemente, la mujer). Así, en la Comunidad Valenciana existe una deducción de 153 euros por la realización de labores no remuneradas en el hogar, siempre que haya dos o más descendientes en la unidad familiar ⁶⁸. Según la norma autonómica, se presumirá la realización de estas labores por uno de los cónyuges cuando no estando separados legalmente sólo uno de ellos perciba rendimientos del trabajo o de actividades económicas. Existen además determinados requisitos de carácter económico: la suma de las bases liquidables de la unidad familiar no podrá ser superior a 27.245 euros; ninguno de los miembros de la unidad familiar podrá obtener ganancias patrimoniales, rendimientos íntegros del capital mobiliario o inmobiliario, que, en conjunto, superen los 350 euros; ni les podrán ser imputadas rentas inmobiliarias.

Además, es habitual que beneficios fiscales establecidos en el IRPF (especialmente deducciones de la cuota introducidas por las comunidades autónomas en el ejercicio de sus competencias normativas) ofrezcan unas mejores condiciones de acceso a las unidades familiares acogidas a la tributación conjunta (asignándoles sobre todo umbrales limitativos más amplios). Con ello enlazamos con el debate sobre la discutible conveniencia de mantener el régimen opcional de tributación conjunta.

2. Dudas sobre la pertinencia de la opción por la tributación conjunta.

La acumulación de rentas en la misma liquidación implica que el tipo de gravamen al que se someten va ascendiendo a medida que se van cubriendo cada uno de los tramos de renta de la escala. Ello es así en un impuesto progresivo como el IRPF (al menos parcialmente progresivo ⁶⁹). Ante semejante perjuicio ligado a la acumulación, las declaraciones individuales resultan más convenientes que la declaración conjunta, salvo en ausencia de rentas susceptibles de adición porque no exista una pluralidad de perceptores de renta. De ahí que la tributación conjunta interese (a grandes rasgos) a las unidades familiares en las que uno de sus miembros sea el único realizador del hecho imponible.

⁶⁷ Es cierto también que hay algunos criterios en la dirección opuesta, que «perjudicarían» a las unidades familiares con un único perceptor de rentas. Estamos pensando en los criterios de individualización de rentas del artículo 11 de la Ley del IRPF; para los matrimonios en régimen de gananciales los que sólo trabaje uno de los cónyuges, lo favorable sería respetar el criterio civil de titularidad de las rentas en lugar de atender, como hace la normativa fiscal, a la fuente de la renta (lo cual ha sido admitido por el Tribunal Constitucional en varias sentencias, entre otras, la Sentencia 146/1994, de 12 de mayo, FJ 5C).

⁶⁸ Artículo 4.1 i) de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre. La deducción fue introducida por la Ley 9/1999, de 30 de diciembre (BOE de 1 de febrero de 2000) y la cuantía ha sido modificada por la Ley 16/2008, de 22 de diciembre (BOE de 31 de enero de 2009).

⁶⁹ Si uno de los cónyuges sólo obtiene rentas del ahorro, al no estar sometidas a una escala progresiva, la acumulación resulta como tal irrelevante, y el eventual perjuicio de la declaración conjunta vendría determinado por otros factores (inaplicación de dos mínimos personales, fundamentalmente).

De manera esquemática puede decirse que el análisis sobre la conveniencia o no de la declaración conjunta viene determinado por los siguientes factores:

- Los importes y límites cuantitativos establecidos a efectos de la tributación individual se aplicarán en idéntica cuantía en la tributación conjunta, sin que proceda su elevación o multiplicación en función del número de miembros de la unidad familiar. Lo cual conlleva, por ejemplo, que el límite aplicable a la base de la deducción por adquisición de vivienda siga siendo de 9.015 euros, igual que en la declaración individual, de manera que un matrimonio que esté pagando 18.030 euros de hipoteca en relación con una vivienda común, sólo puede aplicar 9.015 euros a la deducción si opta por la tributación conjunta, mientras que en dos declaraciones individuales sí podrían hacer valer los 18.030 euros al completo (cada uno 9.015 euros).
- El mínimo personal será en todo caso 5.151 euros anuales, con independencia del número de miembros integrantes de la unidad familiar. En las declaraciones individuales, cada cónyuge aplicaría su mínimo personal, mientras que en la declaración conjunta sólo cabe aplicar uno, su importe no se duplica (aunque sí se puede aplicar por cada uno de los cónyuges el incremento del mínimo por edad). A propósito del mínimo personal, conviene dejar reseña del grave error técnico que se produjo en la Ley 51/2007, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008, que actualizó el importe del mínimo personal de las declaraciones individuales (de 5.050 euros a 5.151), pero olvidó hacerlo para las declaraciones conjuntas, error que fue subsanado con efecto retroactivo (retroactividad impropia) por la Ley 2/2008, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009, que con buen criterio ha sustituido la mención de una cantidad concreta en el artículo 84.2.2.º de la Ley del IRPF por una remisión abstracta al mínimo personal establecido con carácter general en el artículo 57⁷⁰. En cuanto al mínimo familiar, no hay especialidades significativas, pero sí conviene tener en cuenta que en las declaraciones conjuntas las cantidades a las que se tenga derecho ya no se aplican por mitad como ocurre con las declaraciones individuales (se aplican por mitad cuando ambos cónyuges cumplen las condiciones requeridas incluso en el caso de que uno de ellos no pudiera aprovechar en su declaración individual las cantidades correspondientes al mínimo familiar).
- La base imponible se reducirá en 3.400 euros (con lo cual si uno de los cónyuges obtiene rentas escasas, inferiores a esta cantidad, no habrá obstáculo para la opción por la tributación conjunta, puesto que la reducción absorbería por completo el efecto de la acumulación). Esta reducción representa el aliciente fundamental de la tributación conjunta, que de manera sorprendente no sigue el criterio ardorosamente defendido en relación con la reforma en el tratamiento del mínimo personal y familiar⁷¹. En una manifestación de absoluta incohe-

⁷⁰ Ya en la doctrina se había defendido la aplicabilidad, vía interpretativa, del mínimo personal actualizado al no existir «motivo alguno que justifique la diferencia sobrevenida, salvo un olvido del legislador». GARCÍA BERRO, F. [2008]: «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*. Tecnos, pág. 277.

⁷¹ Así se defienden en el Preámbulo de la Ley 35/2006 los valores de la nueva metodología en contraste con los indeseables efectos del anterior sistema, que –no se sabe por qué– se mantienen en la tributación conjunta: «Con idéntica finalidad de mejora de la equidad, [...] se recupera la igualdad en el tratamiento de las circunstancias personales y familiares. Hasta 1998, el tratamiento de las mismas se llevaba a cabo mediante deducciones en la cuota del impuesto. Desde 1999 fueron sustituidas por un mínimo personal y familiar, deducible de la base imponible, cuya función era cuantificar aquella parte de la renta que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, se consideraba que no debería tributar por el impuesto. La consecuencia de este esquema de reducción en la base imponible, cuando se vincula a un impuesto con tarifa progresiva, es que el beneficio para el contribuyente es directamente proporcional a su

rencia, esta cantidad, en lugar de gravarse a tipo cero, va a generar a una desgravación variable en función del tipo marginal del contribuyente, incurriendo así en los síntomas de regresividad que se decían querer evitar con la reforma de la Ley 35/2006.

Llegados a este punto, nos parece necesario resaltar como evidencia absoluta que en la regulación de la tributación conjunta hay implícita una cuestión de sexo, en el sentido de que viene directamente influida por la participación de uno o de ambos cónyuges en las actividades laborales y, por ende, puede influir en los criterios de distribución del trabajo entre el hombre y la mujer en el seno del matrimonio. Ya tempranamente el Tribunal Constitucional, en la conocidísima Sentencia 45/1989, de 20 de febrero (FJ 7), se mostraba percatado de ello y lo hacía de manera explícita al ocuparse de contradecir a quienes defendían la constitucionalidad de la tributación conjunta obligatoria argumentando «que la tributación separada de los cónyuges se traduciría en una grave "despersecuación" desfavorable para aquellas familias (la mayoría en nuestro país) en las que es uno sólo de los cónyuges el que obtiene toda la renta». Para el Tribunal era evidente que detrás de la reivindicación de la validez de la tributación conjunta se escondía una concepción de la familia y de la mujer históricamente rebasada e impropia de nuestro actual sistema constitucional: «Al margen de su nula eficacia suasoria, el argumento tiene interés como testimonio de la pervivencia de una concepción del impuesto sobre la renta que no se adecua en absoluto a la realidad jurídica presente. En el fondo de esta comparación entre familias parece estar latente, en efecto, la idea de que el sujeto pasivo del impuesto no es el individuo, sino la familia, o, dicho de otro modo, que se trata de un "impuesto de grupo"; sólo a partir de tal idea puede aceptarse como pertinente la comparación entre distintas familias para apreciar la existencia de desigualdades. Esta idea es, como indicamos, históricamente correcta. La "tributación familiar" ha existido entre nosotros, de una u otra forma, al menos desde la Contribución Extraordinaria de Guerra de 1810 y todavía en la última regulación anterior a la de la Ley 44/1978, la del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas (texto refundido aprobado por Decreto 3358/1967), todas las rentas de la familias se acumulaban en la persona que tuviese la administración legal de la sociedad conyugal (art. 14), esto es, generalmente del marido, en tanto que no había deducción alguna por razón de matrimonio, sino "por esposa" (art. 36). Esta "tributación por grupo" a la que el sistema de acumulación pura parece responder efectivamente no cuadra, sin embargo, ni con los propios presupuestos de los que arranca la Ley 44/1978, para la cual, como antes destacamos, el único sujeto pasivo posible de un impuesto sobre la renta de las personas físicas es la persona misma, el individuo (una proclamación formal que encubre una realidad bien distinta), ni con las exigencias que se derivan de nuestra Constitución. No sólo con las que derivan de los principios de igualdad y capacidad económica, referibles sólo a las personas físicas o jurídicas, sino también con los que se deducen del concepto de familia y matrimonio que alienta en los artículos 39 y 32 y que es incompatible con una concepción de grupo en la que sólo es *sui iuris* la cabeza y *alieni iuris* todo el resto de sus integrantes, siquiera sea únicamente a efectos fiscales». El Tribunal Constitucional considera que la igualdad entre los cónyuges puede verse alterada cuando la libertad a la hora de decidir si se trabaja o no

nivel de renta (a mayor renta, mayor beneficio) ya que el mínimo personal y familiar opera a través del tipo marginal de cada contribuyente. Implica, por tanto, aceptar que una misma necesidad, como pudiera ser la manutención de un hijo, tenga una distinta consideración en el impuesto en función del nivel de renta de la familia. Para asegurar una misma disminución de la carga tributaria para todos los contribuyentes con igual situación familiar, con independencia de su nivel de renta, se configura un extenso y flexible primer tramo, en el que se computan los mínimos destinados a reconocer las circunstancias personales y familiares. Por tanto, estos mínimos, técnicamente, se gravan a tipo cero. Esta estructura supone que los contribuyentes no tributan por las primeras unidades monetarias que obtienen y que destinan a cubrir las necesidades vitales, de forma que contribuyentes con iguales circunstancias personales y familiares logran el mismo ahorro, con lo que se mejora la progresividad del impuesto. La introducción de una cuantía a la que es de aplicación un tipo cero permite alcanzar el mismo efecto de equidad que se produce con la aplicación de las deducciones en la cuota».

fuera del hogar se ve condicionada por las consecuencias económicas que, en razón de la norma tributaria, se seguirán de la elección, resultando poco dudoso que el sistema de tributación conjunta «desestimula, por decir lo menos, el trabajo fuera del hogar del posible perceptor de la segunda renta que es, en la mayor parte de los casos, la esposa. El uso que de la acumulación de rentas se ha hecho en otros países con la finalidad expresa de "devolver la mujer al hogar" avala claramente esta deducción. También desde este punto de vista, pues, el precepto que ahora analizamos se concilia difícilmente con el artículo 39.1, en relación con el 32, ambos de la CE, cuyo respeto exige, en primer lugar, la neutralidad del sistema tributario respecto de la situación recíproca de los cónyuges».

Desde entonces, el propio legislador ha reconocido que lo consecuente sería eliminar o replantearse este régimen fiscal familiar, sin ir más lejos en el mismo Preámbulo de la Ley vigente del IRPF. «En esta consideración de las circunstancias personales y familiares cabe efectuar una mención a la opción por la tributación conjunta. La política de no discriminación por razón de género y razones de simplificación de la gestión del impuesto podrían justificar su revisión. No obstante, se mantiene su tratamiento actual en el impuesto para evitar numerosos perjudicados en los matrimonios en los que alguno de sus miembros no puede acceder al mercado laboral, y por tanto obtiene rendimientos sólo uno de los cónyuges, como podrían ser los casos de determinados pensionistas con rentas de cuantía reducida, o de determinadas familias numerosas».

Al parecer, la regulación de la tributación conjunta se consiente como una norma transitoria, con clara conciencia de su déficit de justificación objetiva. Pero en una transitoriedad de las que se enquistan en la regulación del IRPF sin visos de extinción (como ocurre con los todavía no desaparecidos coeficientes reductores para el cálculo de las ganancias patrimoniales).

El ya citado Preámbulo de la Ley 35/2006 insinúa que las ventajas de la tributación conjunta podrían pasar a reservarse a determinadas unidades familiares. Esta hipotética estrategia de discriminar entre los destinatarios del beneficio (en función del nivel de rentas, de la clase de rentas o del número de hijos) nos sugiere algunas reflexiones.

- Curiosamente, las familias de inferior capacidad económica por las que se manifiesta una especial preocupación son las menos beneficiadas por la regulación vigente (que no habría por tanto razón para mantener), dado el carácter de reducción en la base imponible del principal incentivo ligado a la tributación conjunta (la reducción de 3.400 euros), que funciona de manera inversa a los propósitos pregonados.
- Las discriminaciones en función de los niveles de renta, consustanciales al principal impuesto de un sistema tributario que opta constitucionalmente por el principio de progresividad, son, sin embargo, delicadas cuando se combinan con la atención al fenómeno familiar. Recordemos, *mutatis mutandis*, que el Tribunal Constitucional en la Sentencia 45/1989 rechazó que pudiera haber perjudicados por la tributación conjunta obligatoria, aunque éstos pertenecieran a los niveles superiores de la capacidad económica: «El sistema deja también fuera a las rentas procedentes de la actividad personal cuando exceden de un límite que ha variado en el tiempo, pero que no ha desaparecido, pues en todas sus formulaciones la deducción variable limita sus efectos a determinados niveles de renta, más allá de los cuales juega ya libremente el incremento de progresividad resultante de la acumulación. Esta limitación de efectos per-

judica, aparentemente, a un porcentaje pequeño de las unidades familiares existentes en el país, pero por pequeño que este porcentaje sea y por grande que sea la renta de las unidades familiares afectadas por el perjuicio, no se nos ha ofrecido otra razón para justificarlo que la de que la reforma del sistema impositivo indispensable para evitarlo acarrearía una mayor complejidad y, por consiguiente, mayores costos de gestión y de cumplimiento. Cabe, en lo posible, que ello sea efectivamente así, pero aun aceptándolo, tampoco se percibe la razón por la cual el precio de la simplificación deba ser satisfecho por los perceptores de rentas elevadas sólo si, además de ello, están casados. Como a efectos del principio de igualdad la comparación debe establecerse entre personas con el mismo nivel de rentas, la diferencia de gravamen entre contribuyentes aislados o integrados en una unidad familiar es incompatible con dicho principio, con absoluta independencia de cuál sea el número o el nivel de rentas de los afectados, cuando tal diferencia es una consecuencia necesaria del sistema y no un caso aislado producido por circunstancias que el legislador no pudo tener en cuenta».

- Obsérvese que los dos colectivos mencionados en el Preámbulo de la Ley del IRPF (pensionistas y familias numerosas) son precisamente los mismos que aparecen en las normas reglamentarias de determinación del tipo de retención sobre las rentas del trabajo con derecho a una reducción de 600 euros ⁷², absurda reducción que sirve para disfrutar temporalmente de una menor retención que al hacer después la liquidación habrá que restituir. Salvo que se trate de sujetos no obligados a declarar (para los que se convierte en un beneficio fiscal flagrantemente ilegal). O salvo que se trate de sujetos que optan por la tributación conjunta, que tienen derecho a la reducción de 3.400 euros, reducción que a pesar de sí estar legalmente establecida, no se tiene en cuenta para el cálculo del tipo de retención sobre las rentas del trabajo, con lo cual esta reducción ignorada compensará el efecto de la reducción ficticia que sí aplica la norma reglamentaria. Nos hallamos pues ante la paradójica circunstancia de que el reglamento se desentiende de aquellas reducciones legales que sí habrán de ser computadas al tiempo de la liquidación del verdadero impuesto, mientras que se arroga la capacidad de introducir reducciones sin base legal que no pueden consolidarse al tiempo de autoliquidar el IRPF.

Por todo ello, creemos que es mejor que el sistema de tributación conjunta no evolucione hacia un sistema de bonificación selectiva con espíritu progresivo, sino que desaparezca de manera radical. El esfuerzo fiscal invertido en este instituto (1.856,28 millones de euros, según la Memoria del presupuesto de beneficios fiscales para el año 2009, un 3% del total de dicho presupuesto) merece tener destinos más eficientes y que no incurran en el aplauso indirecto a los matrimonios en los que un cónyuge (seguramente, la mujer) no trabaja ⁷³. En todo caso, los objetivos que han salido a relucir

⁷² Artículo 83.3 d) del Reglamento del IRPF.

⁷³ Tampoco aceptamos que el régimen opcional de tributación conjunta pueda entenderse como una compensación por los criterios de individualización de rentas adoptados (que en el caso de matrimonios en régimen de gananciales en los que sólo trabaja uno de los cónyuges resultan perjudiciales respecto de un eventual criterio alternativo que atendiera al titular civil de la capacidad económica), puesto que la norma ni siquiera distingue en función del régimen económico-matrimonial y se aplicaría exactamente igual a un matrimonio en régimen de gananciales que a otro en régimen de separación de bienes en el que sólo obtuviera rentas uno de los cónyuges, lo cual no deja de ser paradójico (el cónyuge perceptor de rentas de este matrimonio con economías separadas se «aprovecharía» de una reducción adicional en su base imponible por hacer la declaración conjunta con el cónyuge no perceptor de rentas; lo cual demuestra a la vez que la reducción de 3.400 euros no supone una «retribución pública» por el trabajo en el hogar, puesto que la «retribución» no iría a la persona que trabaja en el hogar, sino al cónyuge que sí trabaja).

(ayudar a las familias numerosas con una única fuente de ingresos o a los matrimonios que subsisten con una sola pensión) podrían quedar cubiertos a través del sistema de deducciones de la cuota de las comunidades autónomas, pues encajan en la línea de actuación que tales entes vienen siguiendo al hacer uso de sus competencias normativas en este impuesto cedido. Precisamente con ello se resolvería otro de los defectos que hemos achacado al régimen vigente de tributación conjunta, que se articula mediante una reducción en la base, de carácter directamente proporcional a la capacidad económica de los sujetos y, por tanto, en línea opuesta al principio de progresividad.

Bibliografía

- ALARCÓN GARCÍA, G., QUIÑONES VIDAL, E. y MARTÍNEZ SERRANO, A. [2008]: «Mujer y conciencia fiscal». *Crónica tributaria*, núm. 127, págs. 9-26.
- BORRA MARCOS, C. y PALMA MARTOS, L. [2005]: «Las políticas familiares: entre la conciliación laboral y la fecundidad». *La familia ante el Derecho Tributario*. Comares.
- CUBERO TRUYO, A. y GARCÍA BERRO, F. [2005]: *Recopilación sistematizada de la doctrina constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*. Mergablum.
- GARCÍA BERRO, F. [2008]: «El Derecho Tributario ante el fenómeno de las crisis familiares». Civitas, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 140, págs. 855-900.
- [2008]: «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*. Tecnos.
- GUERRA REGUERA, M. [2005]: «La familia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». *La familia ante el Derecho Tributario*. Comares.
- HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. [2005]: «La maternidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». *La familia ante el Derecho Tributario*. Comares.
- JIMÉNEZ NAVAS, M. [2005]: «La Constitución Europea y el principio de no discriminación en materia fiscal». *Crónica Jurídica Hispalense*, número monográfico, págs. 161-164.
- LASARTE LÓPEZ, R. [2005]: «Pensiones compensatorias y anualidades por alimentos en el IRPF». *La familia ante el Derecho Tributario*. Comares.
- PARRA BAUTISTA, J.R. [2002]: «Pensiones compensatorias y alimenticias. Tratamiento en el IRPF». *Gaceta Fiscal*, núm. 202, págs. 58-60.
- PAZOS MORÁN, M. [2005]: «Género e Impuesto sobre la Renta (IRPF) en España. Propuestas para la Reforma». *Política Fiscal y Género*. Instituto de Estudios Fiscales.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A. [2000]: «La familia en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Lex Nova.

SUPUESTO PRÁCTICO PROFESIONAL (EJERCICIO PROPUESTO PARA EL INGRESO AL CUERPO SUPERIOR DE INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO)

JOSÉ BARRIO BONDÍA

*Jefe de Servicio Especial.
Departamento de Aduanas de la AEAT*

ALFONSO GARCÍA TAVARES

EVA MARTÍN DÍAZ

FERNANDO SALAZAR

MANUEL MENCHERO FABIÁN

Inspectores de Hacienda del Estado

[Primera parte del tercer ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado. Convocatoria de 14 de noviembre de 2008. Resolución de 16 de junio de 2008 (BOE de 1 de julio)].

Extracto:

DESARROLLAMOS a continuación el supuesto práctico profesional correspondiente a la primera parte del tercer ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado [Resolución de 16 de junio de 2008 (BOE de 1 de julio)].

A lo largo del dictamen, estructurado en ocho partes, se plantean diferentes supuestos relativos a aspectos de IRPF, IS, IVA, ITP y AJD, Aduanas e Impuestos Especiales y Procedimientos de Gestión Tributaria, Inspección de los Tributos y Recaudación.

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

EXERCISE OF PROFESSIONAL PRACTICE (PROPOSED TO ENTER THE CORPS OF REVENUE AGENTS IN SPAIN)

JOSÉ BARRIO BONDÍA

*Jefe de Servicio Especial.
Departamento de Aduanas de la AEAT*

ALFONSO GARCÍA TAVARES

EVA MARTÍN DÍAZ

FERNANDO SALAZAR

MANUEL MENCHERO FABIÁN

Inspectores de Hacienda del Estado

[First part of the third exercise from the Admission Test for the Corps of Revenue Agents. Official Announcement of 14 November 2008. Resolution of 16 June 2008 (Spanish Official Journal of 1 July)].

Abstract:

WE develop herein a professional practice belonging to the first part of the third exercise from the admission test for the Corps of Revenue Agents in Spain (Resolution of 16 June 2008, Spanish Official Journal of 1 July).

Throughout the report, organized in eight sections, several cases on the Personal Income Tax, Corporate Tax, VAT, Transfer Tax and Stamp Duty, Customs Duty and Excise Taxes and Tax Procedures, Tax Inspection and Tax Collection are presented.

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

A partir de la información que se recoge en las páginas siguientes, deberá Vd. elaborar un dictamen que aborde los aspectos tributarios, civiles y mercantiles que puedan derivarse de la misma.

El dictamen se estructurará en las siguientes partes que se citan a continuación, para lo cual tendrá en cuenta la información de carácter general contenida en el epígrafe III y la contenida en cada una de dichas partes:

- **Parte 1.^a** Aspectos jurídicos civiles y mercantiles y aquellos otros de índole tributaria no expresamente contemplados en las otras partes del informe.
- **Parte 2.^a** Aspectos relacionados con los procedimientos de Inspección de los Tributos.
- **Parte 3.^a** Aspectos relativos al Impuesto sobre Sociedades.
- **Parte 4.^a** Aspectos relativos a los Impuestos sobre el Valor Añadido y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- **Parte 5.^a** Aspectos relativos a Aduanas e Impuestos Especiales.
- **Parte 6.^a** Aspectos relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- **Parte 7.^a** Aspectos relacionados con los procedimientos de Gestión Tributaria.
- **Parte 8.^a** Aspectos relacionados con los procedimientos de Recaudación.

II. NOTAS

Para la redacción del dictamen, se tendrán en cuenta los siguientes criterios y consideraciones:

- Los años a los que se refiere el ejercicio comprenden desde el año X hasta el año X8.
- La fecha del dictamen es la de hoy: día 14 de noviembre del año X8.
- Se considerará que la normativa sustantiva y procedimental que ha estado vigente en todos esos ejercicios X a X8 ha sido la misma y es la que está vigente a fecha de hoy.

- Cada apartado del dictamen es independiente de los restantes.
- En cada apartado del dictamen se expresan las cuestiones a las que debe responder el opositor, sin perjuicio de que pueda abordar también cualquier otra cuestión que considere relevante.

III. INFORMACIÓN BÁSICA COMÚN A TODOS LOS APARTADOS

«AUTOS, S.A.» es una entidad cuyo domicilio social se encuentra en Madrid.

La actividad principal es la comercialización de vehículos automóviles.

Parte 1.^a

La sociedad «AUTOS, S.A.» fue objeto de unas actuaciones de comprobación e investigación iniciadas mediante comunicación notificada el día 15 de febrero del año X6.

El alcance de las actuaciones fue de carácter general sobre los siguientes conceptos y periodos:

Impuesto sobre Sociedades	X001 a X004
Retenciones a cuenta rendimientos del trabajo personal	X002 a X005
Impuesto sobre el Valor Añadido	X002 a X005

Al tiempo de iniciarse esas actuaciones de comprobación e investigación y como consecuencia de apreciarse que en el futuro pudieran existir graves dificultades para el cobro de la deuda que pudiera resultar de esas actuaciones de comprobación, el día 3 de marzo de ese año X6 se acordaron las siguientes medidas cautelares sobre activos que pertenecen a la sociedad:

- a) El embargo preventivo de un bien inmueble cuyo valor ascendía a 1.000.000 de euros.
- b) La prohibición de disponer sobre las participaciones sociales de «ABC, S.L.» que figuran entre las inversiones financieras de la sociedad.

De la información obtenida del Registro de la Propiedad, la Inspección llega a conocer que, dos semanas antes de anotarse el embargo, se había inscrito un derecho de opción de compra sobre la finca. La opción se concedía a favor de la sociedad «SOCIOS, S.A.» perteneciente a los mismos socios que «AUTOS, S.A.». El precio satisfecho por la concesión de la opción de compra fueron 1.000 euros y el precio estipulado para la adquisición de la finca fue de 500.000 euros, a ejercer antes del año X9.

Desde el acuerdo de adopción, la Inspección no ha vuelto a realizar ninguna actuación en relación con esos bienes.

Emita opinión razonada sobre las siguientes cuestiones:

Primera. Si la sociedad «SOCIOS, S.A.» titular del derecho de opción de compra, decidiera ejercitar su derecho:

- a) ¿Puede decirse que el derecho de la Administración tributaria a cobrarse sobre ese bien está garantizado con el embargo preventivo o bien puede decirse que éste no tendría virtualidad para impedir el ejercicio del derecho de opción de compra? Razone su respuesta.
- b) En el caso de que el embargo preventivo no fuese obstáculo para el ejercicio del derecho de opción de compra: ¿qué acciones o medidas podría la Administración tributaria ejercer o adoptar para que el ejercicio de ese derecho de opción no perjudicase sus posibilidades recaudatorias? Razone su respuesta.

Segunda. ¿Dónde podría anotarse la prohibición de disponer de las participaciones sociales de «ABC, S.L.»? Razone su respuesta.

Parte 2.^a

Como antes se expuso, la sociedad «AUTOS, S.A.» está siendo objeto de unas actuaciones de comprobación e investigación iniciadas mediante comunicación notificada el día 15 de febrero del año X6.

El alcance de las actuaciones fue de carácter general sobre los siguientes conceptos y periodos:

Impuesto sobre Sociedades	X001 a X004
Retenciones a cuenta rendimientos del trabajo personal	X002 a X005
Impuesto sobre el Valor Añadido	X002 a X005

En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación se han producido los siguientes hechos:

- En representación de la entidad compareció don Juan Español Español con NIF 11111111 W, apoderado de la entidad según documento de otorgamiento de poder ante notario.
- Por diligencia de 13 de julio del año X6 se hizo constar la solicitud de aplazamiento de las actuaciones señaladas para el 27 de julio de ese mismo año hasta el 1 de septiembre, por el cierre de la entidad por vacaciones.

- Con fecha 16 de diciembre del año X6 se realizó una petición de información a la Administración tributaria de Luxemburgo que fue notificada el 30 de diciembre de ese año, referida al Impuesto sobre Sociedades del año X2. Con fecha 27 de junio del año X7 la Administración tributaria de Luxemburgo remitió la información, que tuvo entrada en la Administración tributaria española el 8 de julio del año X7.
- Por acuerdo de 28 de diciembre del año X6, notificado el 10 de enero del año X7, se amplió el plazo del procedimiento a 24 meses.
- Por diligencia de 24 de abril del año X7 el obligado tributario solicitó el aplazamiento de las actuaciones señaladas para el día 30 de abril hasta el 12 de mayo de ese mismo año.
- Por diligencia de 6 de noviembre del año X7 se solicitó al obligado tributario determinada información y documentación con relación al Impuesto sobre Sociedades para su aportación el 25 de noviembre de ese mismo año. Parte de la información se aportó el 15 de diciembre del año X7 y el resto el 10 de enero del año X8.

El resultado de las actuaciones fue el siguiente:

1.º Impuesto sobre el Valor Añadido

El obligado tributario manifestó su conformidad con la propuesta de liquidación, de la que resultó una cuota a ingresar por importe de 20.000 euros.

Las actas por dicho concepto se formalizaron el 25 de julio del año X7.

Con fecha 30 de septiembre del año X7 se notificó el inicio del procedimiento sancionador con relación a esta liquidación.

2.º Retenciones del trabajo personal

Con relación a las retenciones del trabajo personal el obligado tributario manifestó su disconformidad con la propuesta de liquidación, de la que resultó una cuota a ingresar por 150.000 euros. Las actas por dicho concepto se formalizaron el 14 de marzo del año X8.

3.º Impuesto sobre Sociedades

Respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio X1, el obligado había ingresado el último día del plazo voluntario de pago 1.000.000 de euros. De la regularización resultó una cuota a devolver de 1.200.000. El obligado tributario manifestó su conformidad.

Respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio X2, el obligado tributario había ingresado el último día del plazo voluntario 500.000 euros; prestó conformidad a una parte de la regularización, de la que resultaba una cuota a devolver de 200.000 euros, y disconformidad con el resto

de la regularización, de la que resultaba una cuota a ingresar de 1.300.000 euros. El acuerdo de liquidación se dictó el 30 de octubre del año X8, notificado el 4 de noviembre del mismo año.

Respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio X3, el obligado había solicitado devolución por importe de 50.000 euros. Se devolvieron el 1 de enero del año X5. De la regularización resultó una cuota a ingresar de 100.000 euros. El obligado prestó su conformidad.

Respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio X4, el obligado ingresó el último día del plazo 200.000 euros; manifestó su conformidad respecto a parte de la regularización, de la que resultaba una cuota a ingresar de 150.000 euros, y disconformidad con el resto de la propuesta, de la que resultaba una cuota a ingresar de 2.600.000 euros. El acuerdo de liquidación con relación a la regularización en disconformidad se dictó el 12 de noviembre del año X8, notificado el 18 del mismo mes.

Las actas del año X1 y X3 se firmaron el 25 de mayo del año X8, y las del año X2 y X4, el 15 de julio del año X8.

Con posterioridad a la firma de las actas se produjeron los siguientes hechos:

- En las alegaciones posteriores al acta de retenciones del trabajo personal, el obligado tributario alegó prescripción del derecho a liquidar por haber estado interrumpido el procedimiento sin causa justificada por este concepto durante más de seis meses, ya que desde el 1 de noviembre del año X7 hasta la firma de las actas no se han realizado actuaciones con relación a dicho concepto.
- Con relación al Impuesto sobre Sociedades del año X3, el obligado presentó, el 2 de agosto del año X8, recurso de reposición alegando que en el importe de la deuda resultante de la liquidación se ha duplicado la cuantía de los intereses de demora, por lo que solicita que se anule la liquidación.
- Con relación a las actas de Impuesto sobre Sociedades de los años X2 y X4, el obligado solicita ampliación del plazo para efectuar alegaciones por periodo de siete días. La Administración le concede dicho plazo. El obligado presentó las alegaciones el 11 de agosto del año X8.
- El día 24 de julio del año X8 se le notificó el inicio y la propuesta de resolución del procedimiento sancionador, con relación al Impuesto sobre Sociedades de los periodos X2 y X4, así como la propuesta de resolución del procedimiento sancionador, previamente iniciado, con relación al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En relación con estos hechos se pide que se exponga su opinión razonada sobre las siguientes cuestiones:

Primera. Carácter de la representación.

Segunda. Clases de actas que deben formalizarse por cada concepto y carácter de las liquidaciones.

Tercera. Determinación de las dilaciones no imputables a la Administración tributaria y de las interrupciones justificadas, y su incidencia en el plazo del procedimiento. Plazo máximo para la terminación del procedimiento.

Cuarta. Respecto al Impuesto sobre Sociedades: fecha de inicio y de finalización del devengo de los intereses de demora que deban liquidarse y base de cálculo de dichos intereses.

Quinta. Resolución motivada del recurso de reposición. Contestación a las alegaciones relativas al acta de retenciones del trabajo personal. Procedencia del inicio del procedimiento sancionador y plazo de resolución.

Parte 3.^a

En las actuaciones de comprobación e investigación en materia de Impuesto sobre Sociedades de esos años fueron varias las cuestiones que tuvieron que analizarse. Algunas de ellas son las que se analizan en esta parte 3.^a, divididas en cinco apartados:

3.1. La sociedad «AUTOS, S.A.» es la dominante del grupo número 53/00, que está integrado por otras dos entidades, «Y-AUTOS, S.A.» y «Z-AUTOS, S.A.», y tributan en régimen de consolidación fiscal. La entidad, en el año X4, declaró una base imponible del grupo por importe de 4.000.000 de euros, resultado de la suma de las siguientes bases imponibles de cada una de las sociedades que integran el grupo, tras la aplicación de las eliminaciones e incorporaciones correspondientes:

Sociedad	BI
Sociedad «AUTOS, S.A.»	5.000.000
Sociedad «Y-AUTOS, S.A.»	- 2.000.000
Sociedad «Z-AUTOS, S.A.»	1.000.000
BI Grupo antes compensación BIN	4.000.000

Como bases imponibles negativas (BIN) pendientes de compensar al inicio del periodo X4 procedente de las sociedades antes de su incorporación al grupo, la entidad declaró un importe de - 6.000.000 de euros, correspondientes en su totalidad a la sociedad «Y-AUTOS, S.A.» y con origen en periodos impositivos anteriores a la constitución del grupo fiscal.

Por otra parte, la entidad ha declarado una BIN del grupo pendiente de compensar al inicio del periodo X4 de - 500.000 euros, con origen en periodos impositivos anteriores.

En relación con este apartado se pide:

- Primero. Razone la compensación de BIN que puede realizar el grupo fiscal en su declaración consolidada y en qué importe.

- Segundo. Exponga razonadamente su opinión acerca de si la Inspección podría comprobar la BIN del grupo pendiente de compensar al inicio del periodo X4, teniendo en cuenta que procede de un periodo impositivo ya prescrito.

3.2. A requerimiento de la inspección, la entidad «AUTOS, S.A.» aportó la documentación justificativa de la deducción por gastos de formación profesional por importe de 20.000 euros, correspondientes a su declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades ejercicio X4, que se aplicó en la declaración-liquidación del grupo fiscal. Las entidades «Y-AUTOS, S.A.» y «Z-AUTOS, S.A.» no han declarado nunca deducción por este concepto.

La media de los gastos en formación profesional de «AUTOS, S.A.» en los dos ejercicios anteriores fue de 300.000 euros y el importe de gastos por este concepto en el ejercicio X4 ascendió a 350.000 euros. De las facturas y documentación justificativa aportada, la Inspección entiende que los siguientes importes no darían derecho a la citada deducción:

- 6.000 euros que –según factura– se corresponden con el pago del Máster IESE a nombre de don Javier Ruiz López, que resulta ser empleado de la empresa «Y-AUTOS, S.A.».
- 2.000 euros que –según facturas– corresponden con «ayuda escolarización» y que –a preguntas de la inspección– el representante de la entidad contestó que se trataba de ayuda de pagos del curso escolar de los hijos del empleado de la entidad don Ramón Pérez Pérez.
- 10.000 euros son facturas de alquiler de sala en el Hotel NT y gastos de material publicitario (pines, llaveros, ...) utilizados como obsequio a los clientes asistentes a la jornada anual que la entidad «AUTOS, S.A.» organiza con sus clientes, donde se resume la actividad de la empresa y los nuevos productos y otras informaciones de interés.

En relación con este apartado se pide calcular correctamente la deducción por gastos de formación profesional aplicable, razonando la procedencia o no de los importes anteriores en su cálculo, así como valorar, en todo caso, la deducibilidad fiscal de los gastos anteriores.

3.3. La entidad «AUTOS, S.A.» contabilizó como otros tributos los pagos realizados en el ejercicio X4, entre otros, por los siguientes conceptos:

- Multa tráfico: 1.000 euros.
- Recargo por retraso en el pago Junta Municipal: 450 euros.
- Recargo apremio deuda aduanera correspondiente a un DUA de importación: 1.100 euros.
- Sanción por falta de ingreso en la declaración-liquidación del IVA del periodo 02 del ejercicio X1, derivada de la liquidación tributaria realizada por la Administración en el procedimiento de verificación de datos relativo al periodo, ejercicio y concepto citado.

En relación con este apartado se pide que explique de forma razonada la forma en que debería actuar la inspección en este supuesto.

3.4. La entidad «AUTOS, S.A.» aportó como documentación justificativa de la deducción para evitar la doble imposición internacional correspondiente a su declaración-liquidación del ejercicio X4, por importe de 15.500 euros, que se aplicó en la declaración-liquidación consolidada, la siguiente relación, donde se detalla el origen de las rentas extranjeras, correspondientes a dividendos, con identificación del valor, entidad emisora, entidad financiera que ha intermediado en la operación, retención existente según convenio para evitar la doble imposición (CDI), importe del dividendo bruto abonado en origen, retención o impuesto soportado en el extranjero e importe deducido. Asimismo, ha aportado los documentos justificativos de los impuestos pagados en el extranjero:

Valor	Emisor	Ent. intermed.	% CDI	Dvdo. bruto	Impto. extranjero	Deducción
Accs. VDF	Sociedad U.K.	BSCH	15%	100.000	0	0
Accs. FORT	Sociedad belga	BBVA	15%	15.000	3.750	3.750
Accs. F. Teleco	Sociedad francesa	CAJA M	15%	35.000	8.750	8.750
Accs. G.E.	Sociedad USA	CAJA M	15%	20.000	3.000	3.000
			Total	170.000	15.500	15.500

En relación con este apartado se pide que explique de forma razonada la forma en que debería actuar la inspección en este supuesto.

3.5. La entidad «AUTOS, S.A.» participa en un 30 por 100 en la Comunidad de Propietarios CC, siendo el resto de copropietarios otras dos entidades, B y C, residentes y sujetas a tributación por el Impuesto sobre Sociedades en España.

La comunidad de propietarios fue objeto de una actuación de comprobación inspectora de carácter general, por el ejercicio X4, a resultas de la cual la inspección emitió un informe de fecha 10 de noviembre de X5 donde concluía que la mencionada comunidad de propietarios había deducido e imputado a los comuneros-propietarios, como gastos del ejercicio, partidas que tenían que activarse, por tratarse de elementos de inmovilizado. Asimismo, acompañaba diligencia de dicha fecha, donde el representante de la comunidad de propietarios mostraba su conformidad con las conclusiones alcanzadas por la inspección.

En concreto, en el ejercicio X4, la comunidad de propietarios contabilizó como gasto un importe de 2.000.000 de euros, que posteriormente imputó a los comuneros-propietarios, cuando según el informe de la inspección sólo le correspondía contabilizar un gasto de 500.000 euros, en concepto de gasto de amortización, correspondiente a los elementos de inmovilizado tras su activación.

En relación con este apartado se pide que explique de forma razonada la forma en que debería actuar la inspección en este supuesto.

Parte 4.^a

En las actuaciones de comprobación e investigación en materia de IVA fueron varias las cuestiones que tuvieron que analizarse. Algunas de ellas son las que se analizan en esta parte 4, divididas en tres apartados:

4.1. La sociedad «AUTOS, S.A.» era propietaria de un local comercial en Madrid que utilizaba para la exposición y venta de los vehículos. Dicho local comercial fue adquirido a un promotor, por importe de 200.000 euros, en el mes de julio del año X. La sociedad nunca ha estado sometida a la regla de prorrata.

En el año X5, el señor PAM, un particular especialmente interesado en aquel local de «AUTOS, S.A.», propuso la permuta por otro local de su propiedad que el señor PAM había adquirido el año anterior por herencia. Aunque se encuentra algo más alejado del centro, era mucho más amplio.

La operación se realizó en julio del año X5 en las siguientes condiciones:

- El señor PAM entregó su local, cuyo valor de mercado era de 500.000 euros.
- En pago del mismo, «AUTOS, S.A.» entregó el local que ocupaba, cuyo valor de mercado ascendía a 400.000 euros, y una cantidad en metálico de 50.000 euros, compensando así, en parte, el coste fiscal de la operación para «AUTOS, S.A.».

En el curso de las actuaciones de comprobación se constató que las valoraciones de ambos bienes se ajustaban a la realidad del mercado en aquel momento. Asimismo, se deducía que la sociedad no había practicado anotación contable alguna en las cuentas relacionadas con el IVA como consecuencia de estas operaciones, ni las mismas habían tenido reflejo en las autoliquidaciones presentadas por la sociedad.

4.2. De acuerdo con la política de incentivos de la empresa, en julio del año X5, «AUTOS, S.A.» hizo entrega de cinco vehículos turismo de sus existencias a diversos trabajadores para su uso particular y en unas condiciones muy ventajosas:

- A dos directivos de forma totalmente gratuita, dando los vehículos de baja de la cuenta de mercaderías sin ingresar cantidad alguna por ellos.
- A los tres mejores vendedores del año anterior, a la mitad del coste de adquisición de los vehículos para la empresa. Por cada uno se ingresaron 8.000 euros y el correspondiente IVA (repercutido, 1.280 €), dando la mercancía de baja de las cuentas. La empresa aplica habitualmente en sus ventas un margen del 10 por 100 sobre su coste.

4.3. En septiembre del año X5 «AUTOS, S.A.» abonó 25.000 euros a un bufete colombiano no establecido en España por un estudio sobre los requisitos legales para la realización de inversiones en la República de Colombia para una posible expansión del negocio. Los gestores de la empresa estimaron que, al tratarse de una operación fuera del territorio de aplicación del tributo, no tiene ninguna incidencia con respecto al IVA.

En relación con lo anteriormente expuesto se pide:

Primero. En relación con el apartado 4.1: exponer y razonar las consecuencias que de los hechos se deducen en relación con el IVA y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales

y Actos Jurídicos Documentados, exclusivamente respecto de la sociedad objeto de comprobación «AUTOS, S.A.».

Segundo. En relación con el apartado 4.2: exponer y razonar las consecuencias que de los hechos se deducen en relación con el IVA.

Tercero. En relación con el apartado 4.3: ¿es correcta la apreciación de los gestores de la empresa?

Parte 5.ª

Las actuaciones de comprobación e investigación en materia de Impuestos Especiales se iniciaron por la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales el 1 de septiembre del año X8.

En el procedimiento de inspección de la empresa por los hechos imponible, derechos de importación, IVA importación e Impuestos Especiales, se han comprobado los siguientes hechos:

- 1.º Entre el 1 de junio y el 31 de diciembre del año X7, la sociedad inspeccionada importó 10.000 vehículos automóviles de un mismo modelo con un valor en aduanas declarado de 100.000 euros por unidad.
- 2.º Las condiciones de entrega de las importaciones declaradas en la aduana fueron siempre CIF.
- 3.º Según la memoria de la sociedad inspeccionada, en el año X7 la sociedad «L CORPORATION» –con domicilio en USA y dedicada a fabricación de coches de lujo– adquirió un 20 por 100 de su capital el 20 de mayo de ese año.
- 4.º Las importaciones de los vehículos automóviles se realizaban de un país de Asia, siendo el exportador la sociedad «CAR LIMITED».
- 5.º La inspección, a través de bases de datos internacionales, ha conocido que la sociedad «L CORPORATION» participa en un 15 por 100 en el capital de la sociedad «CAR LIMITED». Este hecho, en relación con el año X7, ha sido confirmado por la empresa inspeccionada en una diligencia del procedimiento inspector.
- 6.º La inspección ha constatado, a través de los datos de la AEAT, que, entre el 1 de enero y el 30 de mayo del año X7, la sociedad «IMPORTACIONES DE LUJO, S.A.» había importado 9.800 vehículos automóviles del mismo modelo y proveedor, con un valor en aduanas por unidad de 150.000 euros.
- 7.º La inspección ha constatado que, según la contabilidad de la sociedad objeto de la comprobación y su documentación comercial justificativa, como coste de los vehículos importados se registra un importe de 5.500.000 euros por los siguientes gastos:
 - 5.000.000 de euros como gastos de transporte marítimo entre el puerto de salida de Asia y el puerto español de presentación ante la aduana de los vehículos automóviles importados.

- 300.000 euros como gastos de transporte desde la aduana de presentación y despacho hasta sus instalaciones.
 - 150.000 euros por gastos del seguro del transporte marítimo.
 - 50.000 euros por gastos de manipulación y servicios en el puerto español hasta la presentación de la declaración de importación.
- 8.º Según la documentación de la sociedad inspeccionada se ha comprobado que durante el ejercicio X7 ha adquirido 400.000 litros de gasóleo a tipo bonificado (gasóleo del epígrafe 1.4 del art. 50 de la Ley de Impuestos Especiales), siendo su uso por la empresa el siguiente:
- 300.000 litros como combustible para la calefacción de sus instalaciones.
 - 100.000 litros como carburante para la prueba de los vehículos importados que realiza en las carreteras y calles cercanos a sus instalaciones antes de la entrega a sus clientes.

En relación con lo expuesto se pide que:

Primero. Describa las contingencias tributarias que pueden deducirse en relación con las bases imponibles declaradas de derechos de importación e IVA importación.

Segundo. Describa las contingencias tributarias que pudieran deducirse de la adquisición del gasóleo a tipo bonificado en el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.

Parte 6.ª

Como antes se expuso, en las actuaciones de comprobación e investigación realizadas cerca de la sociedad «AUTOS, S.A.» se levantó un acta al comprobarse que la sociedad no practicaba correctamente las retenciones debidas respecto de las retribuciones que abonaba a sus empleados.

A la vista de esa circunstancia, la Inspección decidió comprobar la situación de algunos de los empleados más relevantes de la sociedad.

Tal fue el caso de doña Flor, responsable del Departamento de Contabilidad de la sociedad «AUTOS, S.A.».

Doña Flor tiene 47 años. Está casada y tiene una hija de 17 años, que la ha convertido en abuela de un precioso niño que ahora tiene cinco meses. Todos viven en una hermosa casa en una urbanización de Madrid. Allí vive también la madre de doña Flor, de 70 años, que sufre una minusvalía superior al 65 por 100.

El marido de doña Flor fue despedido el 1 de enero del año X8 de la empresa en la que había trabajado durante los últimos 10 años y un mes. Recurrió judicialmente y obtuvo cuatro meses des-

pués una sentencia favorable a sus intereses, en la que se declaraba el despido improcedente y se reconocía su derecho a recibir 16.000 euros de ingresos íntegros y 40.000 euros de indemnización.

La hija estudia y cubre sus gastos con una beca de 600 euros al mes que le paga una fundación privada dedicada a la promoción del estudio y la investigación.

Doña Flor contribuye al sostenimiento de la economía familiar de la siguiente manera:

- Percibe 42.000 euros íntegros al año por su trabajo como responsable del Departamento de Contabilidad en la sociedad «AUTOS, S.A.». Sus retenciones de IRPF han sido de 500 euros y sus cotizaciones a la Seguridad Social de 1.500 euros.
- Las acciones que posee en su misma empresa, en la sociedad «AUTOS, S.A.», le reportan unos dividendos íntegros de 1.500 euros, soportando una retención de 375 euros.
- Presta servicios profesionales de asesoría contable a pequeños empresarios individuales de vez en cuando: en el año X8 percibe 12.000 euros íntegros por este concepto y soporta unas retenciones de 2.000 euros.
- Imparte ocasionalmente conferencias en algunas universidades y escuelas de negocios: obtiene 10.000 euros brutos en el año X8 y soporta unas retenciones de 1.800 euros.
- Los ahorros de su cuenta bancaria le proporcionan unos rendimientos monetarios más bien escasos (6 €, con una retención de 1 €), pero también pequeñas alegrías como la estupenda cubertería que le regalaron este año (cuyo valor era de 60 €, a los que correspondía un ingreso a cuenta de 10 €).
- Además, tenía dos fondos de inversión mobiliaria que decidió vender en el año X8:
 - El primero de ellos había sido adquirido hace cinco años. El valor de transmisión ha sido de 16.500 euros. El valor de adquisición fue de 1.590 euros.
 - El segundo había sido comprado seis meses antes. El valor de transmisión ha sido de 900 euros. El de adquisición fue de 1.100 euros.

El matrimonio posee, además de su vivienda habitual, un inmueble en Oropesa, un precioso pueblo de Toledo, del que son usufructuarios –no propietarios–. Lo tienen alquilado y perciben una renta anual de 12.000 euros íntegros. Los gastos de comunidad ascienden a 600 euros. El valor catastral del suelo, que fue revisado en X4, es de 5.000 euros, y el valor de la construcción es de 24.000 euros. El valor de adquisición es de 60.000 euros.

También poseen un inmueble vacío en Linares, en las Merindades de Burgos, que ocupan esporádicamente, en verano sobre todo. El precio de adquisición fue de 30.000 euros.

Su vivienda habitual, el chalé de Madrid, por cierto, fue adquirida gracias a un préstamo de los padres del marido de doña Flor, que el matrimonio se comprometió a devolver en un plazo de 15

años, a un tipo de interés fijo. En X8 pagaron 6.500 euros en concepto de intereses y 5.500 euros de amortización de capital. El valor catastral revisado en el año 2000 es de 60.000 euros. La cuota pagada por IBI en X8 es de 300 euros.

En función de todos estos datos se pide emitir respuesta razonada sobre las siguientes cuestiones:

Primera. Configuración de la unidad familiar de doña Flor a efectos del IRPF. Explicación de las diferentes posibilidades de sujeción al impuesto entre las que puede optar doña Flor. Repercusiones de su situación personal y familiar en cada una de ellas.

Segunda. ¿Es posible aplicar algún tipo de exención a alguno de los conceptos de renta mencionados en el supuesto?

Tercera. Calificación tributaria, posibilidades y mecanismos de integración en la base imponible del IRPF de cada uno de los conceptos y tipos de renta mencionados en el supuesto.

Cuarta. ¿Qué deducciones en la cuota pueden practicarse en función de la información proporcionada?

Parte 7.^a

En el año X6 la sociedad «AUTOS, S.A.» constituyó una sociedad denominada «INMO, S.A.» suscribiendo el 100 por 100 de su capital. El objeto social declarado era la adquisición y venta de propiedades inmobiliarias. El domicilio social declarado era el mismo que la sociedad «AUTOS, S.A.».

En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación seguidas cerca de la sociedad «AUTOS, S.A.», la Inspección llegó a conocer que la sociedad «INMO, S.A.», si bien cumplía todas sus obligaciones tributarias formales, nunca había tenido actividad real. En el domicilio social declarado –que era el mismo de «AUTOS, S.A.»– la Inspección no había encontrado ningún dato (existencia de personal, documentación, etc.) que permitiera vincular a la sociedad «INMO, S.A.» con ese domicilio.

A la vista de esta información obtenida por la Inspección en sus actuaciones de comprobación cerca de la sociedad «AUTOS, S.A.» por la AEAT se procedió a rectificar el domicilio fiscal de «INMO, S.A.» (haciendo costar que es desconocido) y a revocar el número de identificación fiscal (NIF).

De este cambio del domicilio declarado y de la revocación del NIF ha tenido conocimiento «INMO, S.A.» con ocasión de solicitar una certificación de estar al corriente en sus obligaciones tributarias. Al serle denegada la expedición de la certificación, el representante de «INMO, S.A.» se personó en las oficinas de la AEAT donde se le informó de que el motivo de la no expedición de la certificación era porque su NIF había sido revocado. En ese momento conoció también la rectificación del domicilio fiscal declarado.

Se pide que emita opinión razonada acerca de si fue correcta o no la actuación de la Administración tributaria, analizando para ello tanto los aspectos procedimentales como los sustantivos.

Parte 8.ª

La Dependencia de Recaudación sigue un procedimiento ejecutivo contra la entidad «AUTOS, S.A.».

Según las aplicaciones informáticas de la Agencia Tributaria, esta entidad es deudora por los siguientes conceptos, cuya gestión recaudatoria ejecutiva están desarrollando los órganos de recaudación de la Delegación de la AEAT:

- Actas IVA del año X2 a X5: 20.000 euros.
- Actas Impuesto sobre Sociedades del año X: 6.500 euros.
- Sanciones administrativas impuestas por la Comunidad Autónoma de Madrid: 450 euros.

Encontrándose dichas deudas en periodo ejecutivo, el 20 de marzo del año X8 el órgano de recaudación competente de la Delegación de la AEAT acordó el embargo de las cuentas corrientes que la sociedad «AUTOS, S.A.» tuviera en el Banco X, entidad bancaria en la que –según la información obrante en las bases de datos de la Agencia Tributaria– «AUTOS, S.A.» tiene abierta una cuenta corriente.

Personado el agente en la oficina de la entidad bancaria, y presentada la diligencia de embargo, el director de la oficina se negó a dar cumplimiento a la diligencia de embargo arguyendo que tenía instrucciones de los servicios centrales del Banco X para que las diligencias fueran atendidas en la oficina principal de la localidad.

Después de dejar constancia en diligencia de la contestación recibida, el agente tributario se dirigió a dicha oficina principal, donde tampoco fue atendida la diligencia de embargo, pese a que se le confirmó la existencia de la cuenta, cuyo saldo ascendía a 8.500 euros. No se facilitaron más datos sobre otras posibles cuentas abiertas por la entidad «AUTOS, S.A.» en la misma oficina bancaria, aunque el agente sí es informado de la existencia de, al menos, dos cuentas más destinadas a ofrecer una mayor rentabilidad a los clientes de la entidad financiera.

Los motivos que opuso la entidad financiera, también reflejados en la diligencia por el agente, fueron los siguientes:

- El banco se encuentra adherido al procedimiento establecido por la Agencia Tributaria para efectuar por medios telemáticos el embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito, por lo que, según el representante del banco, no resultaba procedente la personación del agente tributario en sus oficinas.

- El motivo esgrimido para no facilitar información de las cuentas que ofrecen una mayor rentabilidad se fundamentaba, en un primer caso, en que se trataba de una cuenta a plazo cuyo vencimiento tendría lugar cinco meses después del día en que se presentó la diligencia de embargo, lo que hacía que su saldo fuera indisponible. En relación con la segunda cuenta de alta remuneración, el banco informó de que su saldo había sido pignorado en garantía de un préstamo concedido por el propio banco a la entidad «PRENDAS, S.A.». El banco no aportó más detalles de la constitución del derecho real de prenda.
- Entre las deudas incluidas en la diligencia de embargo constaba una sanción impuesta por la Comunidad Autónoma de Madrid, por lo que no correspondía a la Agencia Tributaria perseguir su cobro. Esto determinaba que la diligencia hubiera sido dictada por un órgano manifiestamente incompetente.

En relación con estos hechos se pide que analice motivadamente los argumentos del personal de la entidad financiera e indique, en su caso, las consecuencias que para el banco se derivan de su actuación.

SOLUCIÓN

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

Primera. Si la sociedad «SOCIOS, S.A» titular del derecho de opción de compra, decidiera ejercitar su derecho:

a) ¿Puede decirse que el derecho de la Administración tributaria a cobrarse sobre ese bien está garantizado con el embargo preventivo o bien puede decirse que éste no tendría virtualidad para impedir el ejercicio del derecho de opción de compra? Razone su respuesta.

El artículo 77.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) establece que:

«La Hacienda Pública tendrá prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concurra con otros acreedores, excepto que se trate de acreedores de dominio, prenda, hipoteca, u otro derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 78 y 79.»

Por lo que cabe entender que la AEAT será preferente para el cobro de aquellos créditos adeudados, en tanto no concurra con dichos acreedores. Sin embargo, en el supuesto planteado, el embargo de la AEAT se realiza con posterioridad a la anotación en el registro de la opción de compra.

A tal efecto, el artículo 14 del Decreto de 14 de febrero de 1947, por el que se regula el Reglamento Hipotecario, establece:

«Será inscribible el contrato de opción de compra o el pacto o estipulación expresa que lo determine en algún otro contrato inscribible, siempre que además de las circunstancias necesarias para la inscripción reúna las siguientes:

- 1.^a Convenio expreso de las partes para que se inscriba.
- 2.^a Precio estipulado para la adquisición de la finca y, en su caso, el que se hubiere convenido para conceder la opción.
- 3.^a Plazo para el ejercicio de la opción, que no podrá exceder de cuatro años.»

En lo relativo al derecho de opción de compra, la Dirección General del Registro y del Notariado, en Resolución de 30 de enero de 2006, ha expuesto que, como tiene declarado el Tribunal Supremo, con la inscripción, y, por efecto de la publicidad registral, el derecho de opción de compra se impone *erga omnes*, de suerte que su existencia afectará o perjudicará a todo adquirente posterior a la inscripción del derecho de opción de compra, pero sin que tal inscripción opere el cierre del Registro; por lo que el propietario de una finca concedente de un derecho de opción de compra, aún después de su inscripción en el Registro, puede enajenar o gravar la cosa, ya que tal derecho no implica prohibición de disponer o de enajenar y sí, tan sólo, la facultad preferente de adquirir a favor de optante; esto es, que el derecho de opción registrado opera contra el subadquirente como derechohabiente que es del que concedió la opción. En consecuencia, el derecho de opción de compra inscrito en el Registro de la Propiedad, al amparo del artículo 14 del Reglamento Hipotecario, no confiere a su titular derecho dominical alguno que impida posteriores enajenaciones del inmueble, sin perjuicio de que el titular del derecho de opción pueda exigir de todo propietario del inmueble afectado, sea el concedente, sean posteriores adquirentes al mismo, la venta de la cosa afectada. También ha indicado el alto Tribunal que, ejercitado el derecho correspondiente en tiempo y forma por el optante, a partir de la notificación a los optatarios, se consuma el contrato de opción de compra, a la vez que se perfecciona el contrato de compraventa, el cual nació a la vida jurídica por concurrencia de los requisitos esenciales para su generación con sujeción a la regulación jurídica prevista en el contrato de opción.

En este mismo sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo 823/1998, de 10 de septiembre, expone que el alcance *erga omnes* significa, como es lógico, que cuando un ulterior comprador adquiere el inmueble objeto de la opción inscrita, ésta surte efecto contra ese comprador, situación que, proyectada al campo de la anotación de embargo del caso planteado, supondría que la adjudicación de la finca en el procedimiento de apremio no perjudicaría a los efectos derivados del especial contenido de la opción de compra ya consumada.

Por lo que podemos concluir que la actuación de la AEAT sería infructuosa.

b) En el caso de que el embargo preventivo no fuese obstáculo para el ejercicio del derecho de opción de compra: ¿qué acciones o medidas podría la Administración tributaria ejercer o adoptar para que el ejercicio de ese derecho de opción no perjudicase sus posibilidades recaudatorias? Razone su respuesta.

En relación con las actuaciones que la AEAT puede realizar para no perjudicar el crédito tributario se podrían plantear dos vías:

La vía penal, a través del *delito de alzamiento* de bienes, con las siguientes características:

El delito de alzamiento de bienes se encuentra regulado en el artículo 257 del Código Penal entre las insolvencias punibles.

El delito de alzamiento de bienes supone la ocultación del patrimonio o la salida de bienes del patrimonio del deudor con la intención de hacer inútiles las actuaciones de los acreedores tendentes a recuperar sus créditos.

En todo caso, es necesario la presencia de *consilium fraudis* (participación de los adquirentes de los bienes en la operación fraudulenta que motivó la acción penal); es un elemento muy importante en las acciones penales, por lo que junto a la acción penal es necesario que se inste la responsabilidad civil; con ello se conseguirá que bienes suficientes vuelvan al patrimonio del deudor a los efectos de que éste sea solvente para afrontar el pago de las deudas pendientes; de lo contrario, la protección que los adquirentes de buena fe y justo título ostentan por adquisiciones a título oneroso, conforme al artículo 34 de la Ley Hipotecaria, hará inútil el reconocimiento de la acción penal, pues ésta no podrá declarar la nulidad del negocio originario y por lo tanto no habrá bienes bastantes que permitan satisfacer las deudas pendientes con el acreedor:

Artículo 34 de la Ley Hipotecaria:

«El tercero que de buena fe adquiera a título oneroso algún derecho de persona que en el Registro aparezca con facultades para transmitirlo, será mantenido en su adquisición, una vez que haya inscrito su derecho, aunque después se anule o resuelva el del otorgante por virtud de causas que no consten en el mismo Registro.

La buena fe del tercero se presume siempre, mientras no se pruebe que conocía la inexactitud del Registro.

Los adquirentes a título gratuito no gozarán de más protección registral que la que tuviese su causante o transferente.»

En este supuesto, dado que los socios de la sociedad «SOCIOS, S.A.» son los mismos que «AUTOS, S.A.», podría inferirse que existe delito de alzamiento de bienes siempre que por la Administración se pudiera probar el dolo de la actuación.

Alternativamente, se podría plantear la vía jurisdiccional civil mediante la acción pauliana con los siguientes elementos:

La regulación legal la encontramos en el Código Civil en sus artículos 1.111 y 1.291.3. La acción revocatoria tiene por objeto la declaración de invalidez de aquellos negocios jurídicos inicialmente válidos pero que cuando se realizaron pretendían la ineficacia de la responsabilidad patrimonial del deudor, siempre que el acreedor no pueda obtener satisfacción de su crédito por otra vía.

El artículo 1.111 del Código Civil establece:

«Los acreedores, después de haber perseguido los bienes de que esté en posesión el deudor para realizar cuanto se le debe, pueden ejercitar todos los derechos y acciones de éste con el mismo fin, exceptuando los que sean inherentes a su persona; pueden también impugnar los actos que el deudor haya realizado en fraude de su derecho.»

Por otra parte, el artículo 1.291.3 del citado texto, referente a la rescisión de los contratos, establece que son rescindibles los contratos celebrados en fraude de acreedores cuando éstos no puedan de otro modo cobrar lo que se les deba.

Los requisitos son los siguientes:

- a) Existencia de un crédito anterior a favor de una persona y en contra de otra. La jurisprudencia ha venido reconociendo que no es necesario que el crédito sea líquido, sino que bastará con que sea conocido, y ha de tener próxima y segura existencia.
- b) Que haya ánimo de perjudicar al acreedor. A estos efectos, el artículo 1.297 del Código Civil indica que se presumen celebrados en fraude de acreedores todos aquellos contratos por virtud de los cuales el deudor enajenare bienes a título gratuito.
- c) También se presumen fraudulentas las enajenaciones a título oneroso, hechas por aquellas personas contra las cuales se hubiese pronunciado antes sentencia condenatoria en cualquier instancia o expedido mandamiento de embargo de bienes.
- d) Es necesario que se dé subsidiariedad, es decir, que se carezca de otro recurso legal para obtener la reparación de las cantidades debidas. Se trata pues de una responsabilidad de carácter subsidiaria que precisa una declaración previa de fallido del deudor principal y del responsable solidario.
- e) Los bienes no pueden hallarse en poder de un tercero de buena fe, en caso contrario la devolución del bien se transforma en una obligación de indemnizar por el valor del mismo.
- f) El plazo para ejercitar la acción revocatoria es de cuatro años, siendo este plazo de caducidad; transcurrido dicho plazo no podrá ejercitarse esta acción; el plazo contará desde la declaración de fallido del deudor principal.

La AEAT podrá optar por cualquiera de las dos vías, si bien deberá previamente plantearse cuál de las dos alternativas tiene más posibilidades de éxito, en función de los elementos de hecho existentes en el expediente.

Segunda. ¿Dónde podría anotarse la prohibición de disponer de las participaciones sociales de «ABC, S.L.»? Razone su respuesta.

El artículo 31 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, sobre Sociedades de Responsabilidad Limitada, establece:

«1. El embargo de participaciones sociales, en cualquier procedimiento de apremio, deberá ser notificado inmediatamente a la sociedad por el Juez o Autoridad administrativa que lo haya decretado, haciendo constar la identidad del embargante así como las participaciones embargadas. La sociedad procederá a la anotación del embargo en el Libro Registro de socios, remitiendo de inmediato a todos los socios copia de la notificación recibida.

2. Celebrada la subasta o, tratándose de cualquier otra forma de enajenación forzosa legalmente prevista, en el momento anterior a la adjudicación, quedará en suspenso la aprobación del remate y la adjudicación de las acciones embargadas. El Juez o la Autoridad administrativa remitirán a la sociedad testimonio literal del acta de subasta o del acuerdo de adjudicación y, en su caso, la adjudicación solicitada por el acreedor.

3. El remate o la adjudicación al acreedor serán firmes transcurrido un mes a contar desde la recepción de la sociedad del testimonio a que se refiere el apartado anterior. En tanto no adquieran firmeza, los socios, y en su defecto, y sólo para el caso de que los estatutos así lo establezcan en su favor el derecho de adquisición preferente, la sociedad, podrán subrogarse en lugar del rematante o, en su caso, del acreedor, mediante la aceptación expresa de todas las condiciones de la subasta y la consignación íntegra del importe del remate o, en su caso, de la adjudicación al acreedor de todos los gastos causados.»

Del citado artículo se desprende la necesidad de anotación en el Libro Registro de Socios del embargo practicado.

No obstante lo anterior, la consulta del informe n.º 121578 de la AEAT manifiesta que no es necesaria la anotación en el Libro Registro de los Socios de conformidad a los artículos 80.3 y 80.6 del Reglamento General de Recaudación, si bien sería conveniente y facilitaría la ejecución de las mismas la anotación en el Libro Registro de Socios.

Tratando de evitar que la falta de anotación en el citado Libro Registro sirva como instrumento dilatador de las actuaciones ejecutivas de la Administración.

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

La legislación aplicable está constituida, esencialmente, por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y por el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado mediante Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante RGGI).

Puesto que en el enunciado del presente ejercicio se advierte de forma expresa (en el epígrafe II. Notas) que el opositor puede abordar cualquier otra cuestión que considere relevante, además de las preguntas planteadas de forma expresa, queremos comenzar esta Parte 2.^a destacando que las actuaciones inspectoras tienen carácter general, de conformidad con lo preceptuado en el artículo 148.3 de la LGT, según el cual las actuaciones inspectoras tendrán carácter general cuando afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el periodo objeto de la comprobación.

Por otra parte, en la fecha de inicio del procedimiento inspector (mediante comunicación notificada el día 15 de febrero del año X6), es posible la comprobación e investigación de todas las obligaciones objeto del procedimiento, puesto que ninguna de ellas está prescrita. Así, partiendo de los periodos impositivos o de liquidación más antiguos:

- El IS X001. El último día del periodo voluntario sería el 25 de julio de X002, por lo que el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación comenzaría a contarse el día siguiente, el 26 de julio de X002, siendo el último día hábil para que la Administración iniciase actuaciones con eficacia interruptiva el 25 de julio de X006, quedando prescrito, en caso contrario, el 26 de julio de X006.
- Retenciones a cuenta Rendimientos del trabajo personal primer trimestre del año X002 (suponiendo, a falta de indicación en sentido contrario, que el periodo de liquidación de «AUTO, S.A.» es trimestral). El último día del periodo voluntario sería el 20 de abril de X002, por lo que el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación comenzaría a contarse al día siguiente, el 21 de abril de X002, siendo el último día hábil para que la Administración iniciase actuaciones con eficacia interruptiva el 20 de abril de X006, quedando prescrito, en caso contrario, el 21 de abril de X006.
- Impuesto sobre el Valor Añadido X002, primer trimestre del año X002 (hacemos la misma suposición que en el caso de las retenciones acerca del periodo de liquidación). El último día del periodo voluntario sería el 20 de abril de X002, por lo que el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación comenzaría a contarse al día siguiente, el 21 de abril de X002, siendo el último día hábil para que la Administración iniciase actuaciones con eficacia interruptiva el 20 de abril de X006, quedando prescrito, en caso contrario, el 21 de abril de X006.

Finalmente, en relación con la ampliación del plazo de duración, el artículo 150 de la LGT prevé que las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contados desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo, siendo posible la ampliación de dicho plazo, por otro periodo que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Cuando revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente.

- b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice.

El RGGI regula esta cuestión en su artículo 184, el cual, entre otros extremos, establece que cuando el órgano de inspección que esté desarrollando las actuaciones estime que concurre alguna de las circunstancias que justifican la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección, lo notificará al obligado tributario y le concederá un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para que efectúe alegaciones. Transcurrido dicho plazo dirigirá, en su caso, la propuesta de ampliación, debidamente motivada, al órgano competente para liquidar junto con las alegaciones formuladas.

No podrá solicitarse la ampliación del plazo de duración del procedimiento hasta que no hayan transcurrido al menos seis meses desde su inicio (circunstancia que se cumple en el caso aquí examinado). A estos efectos no se deducirán del cómputo de este plazo los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración. Cuando dichas circunstancias sean apreciadas por el órgano competente para liquidar, se notificarán al obligado tributario y se le concederá idéntico plazo de alegaciones antes de dictar el correspondiente acuerdo, sin que en este supuesto resulte necesario que hayan transcurrido seis meses desde el inicio del procedimiento.

La competencia para ampliar el plazo de duración del procedimiento corresponderá al órgano competente para liquidar mediante acuerdo motivado. En dicho acuerdo se concretará el periodo de tiempo por el que se amplía el plazo, que no podrá exceder de 12 meses.

El acuerdo de ampliación se notificará al obligado tributario y no será susceptible de recurso o reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de que se pueda plantear la procedencia o improcedencia de la ampliación del plazo con ocasión de los recursos y reclamaciones que, en su caso, puedan interponerse contra la resolución que finalmente se dicte.

Primera. Carácter de la representación.

El supuesto señala que en representación de la entidad compareció don Juan Español Español con NIF 11111111 W, apoderado de la entidad según documento de otorgamiento de poder ante notario.

Pues bien, tratándose de personas jurídicas, la LGT, en su artículo 45.2, regula la representación legal en los siguientes términos:

«Por las personas jurídicas actuarán las personas que ostenten, en el momento en que se produzcan las actuaciones tributarias correspondientes, la titularidad de los órganos a quienes corresponda su representación, por disposición de la ley o por acuerdo válidamente adoptado.»

Por su parte, el artículo 110.2 del RGGI señala que por las personas jurídicas deberán actuar las personas a quienes corresponda la representación en el momento de la actuación administrativa.

Puesto que estamos ante una sociedad anónima, el artículo 128 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (en adelante TRLSA) dispone:

«La representación de la sociedad, en juicio o fuera de él, corresponde a los administradores en la forma determinada por los estatutos».

Por lo tanto, suponiendo que don Juan Español es el administrador de «AUTO, S.A.», estaríamos ante un supuesto de representación legal.

Segunda. Clases de actas que deben formalizarse por cada concepto y carácter de las liquidaciones.

Con carácter general, en relación con las cuestiones planteadas en este apartado del enunciado, podemos reseñar que el artículo 176.3 del RGGI prevé:

«En relación con cada obligación tributaria podrá extenderse una única acta respecto de todo el ámbito temporal objeto de la comprobación a fin de que la deuda resultante se determine mediante la suma algebraica de las liquidaciones referidas a los distintos periodos comprobados.»

Sin perjuicio de lo anterior, en el enunciado del supuesto se hace referencia siempre, dentro de cada concepto impositivo, a «actas» en plural, de lo que parece desprenderse que se incoa un acta por cada periodo comprobado.

Impuesto sobre el Valor Añadido.

Actas de conformidad (art. 156 de la LGT) de las que derivan liquidaciones definitivas (puesto que la actuación tiene alcance general, según establece el art. 101 de la misma ley).

Retenciones del trabajo personal.

Actas de disconformidad (art. 157 de la LGT) de las que derivan liquidaciones definitivas (puesto que la actuación tiene alcance general, según establece el art. 101 de la misma ley).

Las actas irán acompañadas del informe preceptivo al que se refiere el antedicho artículo 157 de la LGT.

Impuesto sobre Sociedades X1 y X3.

Actas de conformidad (art. 156 de la LGT) de las que derivan liquidaciones definitivas (puesto que la actuación tiene alcance general, según establece el art. 101 de la misma ley).

Impuesto sobre Sociedades X2.

«AUTO, S.A.» prestó conformidad a una parte de la regularización, de la que resultaba una cuota a devolver, y disconformidad con el resto, de la que resulta una cuota a ingresar. En tal caso, según el artículo 187.2 b) del RGGI, se formalizará una única acta de disconformidad, en la que se harán constar los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario presta su conformidad a efectos de la posible aplicación de reducciones de las sanciones por conformidad con la propuesta de liquidación.

De la única acta deriva una liquidación definitiva.

Impuesto sobre Sociedades X4.

Se trata también de un supuesto de conformidad parcial a los hechos y a las propuestas de regularización y liquidación formuladas, pero en el que no resulta cantidad alguna a devolver. En esta hipótesis, se procederá a formalizar simultáneamente dos actas relacionadas entre sí en los siguientes términos:

- 1.º Un acta de conformidad que contendrá los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario haya prestado su conformidad. De ésta deriva una liquidación provisional.
- 2.º Un acta de disconformidad que incluirá la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria. La cuota tributaria incluida en la propuesta de liquidación contenida en el acta de conformidad minorará la contenida en el acta de disconformidad. De ésta resulta una liquidación definitiva.

Las consideraciones anteriores encuentran su justificación en el artículo 187.2 a) del RGGI.

Tercera. Determinación de las dilaciones no imputables a la Administración tributaria y de las interrupciones justificadas, y su incidencia en el plazo del procedimiento. Plazo máximo para la terminación del procedimiento.

Con carácter general, formulamos las siguientes consideraciones:

1. De conformidad con el artículo 104.2 de la LGT, los periodos de interrupción justificada y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución (en nuestro caso, el plazo máximo es de 24 meses).
2. El artículo 102.4 del RGGI advierte que los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración deberán documentarse adecuadamente para su constancia en el expediente. En relación con ello, la LGT define las diligencias, en su artículo 99.7, como los documentos públicos que se extienden para hacer constar hechos, así como las manifestaciones del obligado tributario o persona con la que se entiendan las

actuaciones, añadiendo que las diligencias no podrán contener propuestas de liquidaciones tributarias. Por lo tanto, la Administración ha actuado correctamente documentando estos hechos en diversas diligencias.

3. Asimismo, resulta oportuno señalar que mientras nuestra normativa contempla los periodos de interrupción justificada como supuestos tasados (una enumeración *numerus clausus* o cerrada contenida en el art. 103 del RGGI), en cambio las dilaciones por causa no imputable a la Administración han sido configuradas como una enumeración abierta, limitándose el artículo 104 del RGGI a señalar las más relevantes, siendo posible por tanto la existencia de otras distintas a las previstas de forma expresa.
4. 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 (art. 102.5 del RGGI).

Pasando a examinar el caso concreto:

- Por diligencia de 13 de julio del año X6 se hizo constar la solicitud de aplazamiento de las actuaciones señaladas para el 27 de julio de ese mismo año hasta el 1 de septiembre, por el cierre de la entidad por vacaciones.

Se trata de una dilación no imputable a la Administración. Así, entre tales dilaciones, según el artículo 104, letra c), del RGGI, se incluye la concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar.

Se computa, por días naturales, desde el 28 de julio hasta el 1 de septiembre. Total: 36 días.

- Por diligencia de 24 de abril del año X7 el obligado tributario solicitó el aplazamiento de las actuaciones señaladas para el día 30 de abril hasta el 12 de mayo de ese mismo año.

Se trata de una dilación no imputable a la Administración en los términos anteriormente señalados [art. 104, letra c), del RGGI].

Se computa, por días naturales, desde el 1 hasta el 12 de mayo. Total: 12 días.

- Con fecha 16 de diciembre del año X6 se realizó una petición de información a la Administración tributaria de Luxemburgo que fue notificada el 30 de diciembre de ese año, referida al Impuesto sobre Sociedades del año X2. Con fecha 27 de junio del año X7 la Administración tributaria de Luxemburgo remitió la información, que tuvo entrada en la Administración tributaria española el 8 de julio del año X7.

Se trata de un supuesto de interrupción justificada.

De conformidad con el artículo 103, letra a), del RGGI, se considerará un periodo de interrupción justificada, por el tiempo transcurrido desde la remisión de la petición (16 de diciembre

de X6) hasta la recepción de la información por el órgano competente para continuar el procedimiento (8 de julio del año X7), sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes o valoraciones que pudieran efectuarse, cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, de 12 meses.

Se computa por días naturales, desde el 16 de diciembre de X6 hasta el 8 de julio de X7, no excediendo del límite máximo de 12 meses. Total: 205 días.

- Por diligencia de 6 de noviembre del año X7 se solicitó al obligado tributario determinada información y documentación con relación al Impuesto sobre Sociedades para su aportación el 25 de noviembre de ese mismo año. Parte de la información se aportó el 15 de diciembre del año X7 y el resto el 10 de enero del año X8.

Se trata de una dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, de acuerdo con lo prevenido en el artículo 104, letra a), del RGGI, que incluye como tales los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplieren debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa.

Se computa por días naturales, desde el 26 de noviembre de X7 hasta el 10 de enero de X8. Total: 46 días.

- Con relación a las actas del Impuesto sobre Sociedades X2 y X4, el obligado solicita la ampliación del plazo para efectuar alegaciones por periodo de siete días. La Administración le concede dicho plazo.

Se trata de nuevo de una dilación no imputable a la Administración en los términos anteriormente señalados [art. 104, letra c), del RGGI].

Se computa por días naturales. Total: 7 días.

En cuanto a la duración máxima del procedimiento, serán 24 meses, a contar desde el 15 de febrero de X6, más los periodos de interrupción justificada y de dilaciones no imputables a la Administración antes expuestos. En este sentido, tanto el artículo 104 de la LGT como el 102 del RGGI disponen que los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y periodos objeto del procedimiento.

Consecuentemente, si desde el 15 de febrero de X6 al 15 de febrero de X8 le añadimos 306 días naturales: el procedimiento inspector podría extender su duración hasta el 18 de diciembre de X9.

Cuarta. Respecto al Impuesto sobre Sociedades: fecha de inicio y de finalización del devengo de los intereses de demora que deban liquidarse y base de cálculo de dichos intereses.

La cuestión ahora suscitada se encuentra regulada en el artículo 191 del RGGI, el cual dispone que:

«1. La liquidación derivada del procedimiento inspector incorporará los intereses de demora hasta el día en que se dicte o se entienda dictada la liquidación, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 150.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y de acuerdo con lo previsto en los apartados siguientes.

2. En el caso de actas con acuerdo los intereses de demora se calcularán hasta el día en que deba entenderse dictada la liquidación por el transcurso del plazo legalmente establecido.

En el caso de actas de conformidad, los intereses de demora se calcularán hasta el día en que deba entenderse dictada la liquidación por transcurso del plazo legalmente establecido.

En el caso de actas de disconformidad, los intereses de demora se calcularán hasta la conclusión del plazo establecido para formular alegaciones.

3. Las actas y los actos de liquidación practicados deberán especificar las bases de cálculo sobre las que se aplican los tipos de interés de demora, los tipos de interés y las fechas de comienzo y finalización de los periodos de devengo.

4. Cuando la liquidación resultante del procedimiento inspector sea una cantidad a devolver, la liquidación de intereses de demora deberá efectuarse de la siguiente forma:

a) Cuando se trate de una devolución de ingresos indebidos, se liquidarán a favor del obligado tributario intereses de demora en los términos del artículo 32.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

b) Cuando se trate de una devolución derivada de la normativa de un tributo, se liquidarán intereses de demora a favor del obligado tributario de acuerdo con lo previsto en el artículo 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el artículo 125 de este reglamento.»

Impuesto sobre Sociedades X1

Hechos: el obligado había ingresado el último día del plazo voluntario de pago 1.000.000 de euros. De la regularización resulta una cuota a devolver de 1.200.000 euros. Las actas se firmaron el 25 de mayo del año X8. La liquidación se entenderá dictada y notificada transcurrido un mes, a contar desde el día siguiente a la firma del acta.

El importe total a devolver de 1.200.000 euros tiene una doble naturaleza: 1.000.000 de euros se trata de una devolución de ingresos indebidos (art. 32 de la LGT), mientras que los 200.000 euros restantes merecen la consideración de devolución derivada de la normativa de cada tributo (art. 31 de la LGT).

Así las cosas, respecto del millón de euros se abonarán intereses de demora, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite, desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido (podemos suponer que fue el último día para el ingreso en periodo voluntario, el 25 de julio de X2) hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución, sin tener en cuenta a efectos del cómputo de este periodo las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado que han quedado reflejadas en la respuesta anterior de este supuesto.

En relación con los 200.000 euros de devolución derivada de la normativa de cada tributo, no procedería reconocer interés alguno, al amparo de lo prevenido en el artículo 125.2 del RGRI, que señala que la base sobre la que se aplicará el tipo de interés tendrá como límite el importe de la devolución solicitada en la autoliquidación, comunicación de datos o solicitud. En el presente caso, el obligado tributario no solicitó la devolución al tiempo de presentar su autoliquidación, sino que la procedencia de la misma es determinada en el curso del propio procedimiento inspector.

Impuesto sobre Sociedades X2

Hechos: «AUTO, S.A.» había ingresado el último día del plazo voluntario 500.000 euros; prestó conformidad a una parte de la regularización de la que resultaba una cuota a devolver de 200.000 euros; y disconformidad con el resto de la regularización de la que resulta una cuota a ingresar de 1.300.000 euros. El obligado presentó alegaciones (tras solicitar la ampliación de este plazo) el 11 de agosto de X8; el acuerdo de liquidación se dictó el 30 de octubre del año X8, siendo notificado el 4 de noviembre del mismo año. Se firma una única acta de disconformidad.

La devolución resultante por importe de 200.000 euros tiene naturaleza de devolución de ingresos indebidos. Por lo tanto, y según lo establecido en el artículo 32 de la LGT, se abonarán intereses de demora, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite, desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido (podemos suponer que fue el 25 de julio de X3) hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución, sin tener en cuenta a efectos del cómputo de este periodo las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado que han quedado reflejadas en la respuesta anterior de este supuesto.

Respecto del importe de 1.300.000 euros a ingresar, los intereses de demora se calcularán desde el día siguiente al fin del periodo voluntario (esto es, desde el 26 de julio de X3) hasta la conclusión del plazo establecido para formular alegaciones en el procedimiento inspector (el 11 de agosto de X8).

Impuesto sobre Sociedades X3

Hechos: «AUTO, S.A.» había solicitado devolución por importe de 50.000 euros. Se devolvieron el 1 de enero del año X5. De la regularización resulta una cuota a ingresar de 100.000 euros. Se firma acta de conformidad el 25 de mayo del año X8. La liquidación se entenderá dictada y notificada transcurrido un mes, a contar desde el día siguiente a la firma del acta.

Procede liquidar intereses de demora tanto por la devolución indebidamente obtenida como por la cuantía a ingresar resultante de la liquidación derivada del acta incoada. En este sentido, artículo 26 de la LGT, en su apartado 2, letras a) y e).

Consecuentemente, se exigirán intereses de demora sobre una base de 50.000 euros, desde el día 1 de enero de 2005 hasta la fecha en la que se entiende dictada la liquidación derivada del acta de conformidad.

Y asimismo, se exigirán intereses de demora sobre la cuantía a ingresar de 100.000 euros, desde el día 26 de julio de X4 hasta la fecha en la que se entiende dictada la liquidación derivada del acta de conformidad.

Impuesto sobre Sociedades X4

Hechos: «AUTO, S.A.» ingresó el último día del plazo 200.000 euros; manifestó su conformidad respecto a parte de la regularización, de la que resultaba una cuota a ingresar de 150.000 euros, y disconformidad con el resto de la propuesta, de la que resultaba una cuota a ingresar de 2.600.000 euros. Las actas del año X4 se firmaron el 15 de julio del año X8, una de ellas en conformidad y la otra en disconformidad, como hemos detallado anteriormente.

Respecto del acta firmada de conformidad el 15 de julio de X8, la liquidación se entenderá dictada y notificada transcurrido un mes, a contar desde el día siguiente a su incoación.

Y en relación con el acta de disconformidad, se sabe además que el obligado presentó alegaciones (tras solicitar la ampliación de este plazo) el 11 de agosto de X8, que el acuerdo de liquidación con relación a la regularización en disconformidad se dictó el 12 de noviembre del año X8, y que fue notificado el 18 del mismo mes.

Se exigirán intereses de demora en la forma que se describe a continuación:

- Sobre 150.000 euros, desde el día siguiente al fin del plazo para el pago en periodo voluntario (esto es, desde el 26 de julio de X5) hasta la fecha en que se entiende dictada la liquidación derivada de este acta de conformidad.
- Y sobre los restantes 2.600.000 euros, desde el día siguiente al fin del plazo para el pago en periodo voluntario (esto es, desde el 26 de julio de X5) hasta la conclusión del plazo establecido para formular alegaciones (hasta el 11 de agosto de X8).

Quinta. Resolución motivada del recurso de reposición. Contestación a las alegaciones relativas al acta de retenciones del trabajo personal. Procedencia del inicio del procedimiento sancionador y plazo de resolución.

Resolución motivada del recurso de reposición respecto del Impuesto sobre Sociedades X3.

El recurso, interpuesto el 2 de agosto, es extemporáneo, por lo tanto la resolución declarará su inadmisibilidad. Así, el acta se ha firmado en conformidad el día 25 de mayo de X8. La liquidación se entiende dictada y notificada transcurrido el plazo de un mes, a contar desde el día siguiente a la firma del acta. Y desde el día siguiente a dicha notificación tácita se computa, a su vez, el plazo de un mes para interponer recurso de reposición.

Así las cosas, el recurso resulta inadmisibile por haberse formulado fuera de plazo, y consecuentemente no se entraría a resolver sobre el fondo del asunto.

Sin perjuicio de lo anterior, como el obligado alega que en la liquidación se ha duplicado la cuantía de los intereses de demora, en la medida en que estemos ante un mero error material, aritmético o de hecho, podría hacerlo valer a través del procedimiento de rectificación de errores materiales, aritméticos o de hecho, regulado en el artículo 220 de la LGT, siendo el plazo para su inicio (de oficio o a instancia del interesado) de cuatro años.

Contestación a las alegaciones relativas al acta de retenciones del trabajo personal.

«AUTO, S.A.» alega prescripción del derecho a liquidar por haber estado interrumpido el procedimiento sin causa justificada por este concepto de retenciones durante más de seis meses, ya que desde el 1 de noviembre del año X7 hasta la firma de las actas no se han realizado actuaciones con relación a dicho concepto.

Las actas se han firmado el 14 de marzo de X8, por lo que desde la última actuación por retenciones no habrían transcurrido seis meses para poder apreciar la existencia de una interrupción injustificada.

No obstante lo anterior, aun cuando hubieran transcurrido más de seis meses sin que por el concepto de retenciones se hubiera realizado actuación alguna, pero sí se hubieran realizado actuaciones por parte de la Inspección respecto de algún otro de los conceptos impositivos objeto de comprobación, la alegación debería ser desestimada, basándonos en el carácter unitario del procedimiento inspector, que se deduce del artículo 150 de la LGT, aunque se refiera a más de un tributo o a distintos periodos. En el mismo sentido, el artículo 102.2 del RGGI dispone que los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y periodos objeto del procedimiento. En el mismo sentido, el artículo 184.1 del mismo texto reglamentario señala que el acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras afectará a la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a los que se extienda el procedimiento.

Sin perjuicio de lo anterior, debemos resaltar que ha sido ésta una cuestión polémica en nuestra doctrina y jurisprudencia.

Recientemente, y en relación con la Ley 58/2003, General Tributaria, y el RGGI, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 4 de marzo de 2009 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Rec. n.º 185/2007), afirmaba lo siguiente:

«Se cuestiona, finalmente, el último inciso (del citado artículo 184.1 del RGGI) que señala que "dicho acuerdo (de ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección previsto en el art. 150.1 de la LGT) afectará a la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a los que se extienda el procedimiento".

Concretamente, se aduce que tal como está redactado puede permitir que se entienda que una ampliación del plazo que se basa en circunstancias que afectan exclusivamente a un impuesto, afecta a todos los impuestos a que se refiera la actuación inspectora.

Sin duda alguna, la recurrente acierta en la interpretación que da el inciso cuestionado, pero todo ello es consecuencia del carácter unitario del procedimiento inspector que se deduce del artículo 150 de la Ley General Tributaria, aunque se refiera a más de un tributo o a distintos periodos.

El concepto de actuación inspectora única se desprende de la regulación de la materia, por lo que la ampliación del plazo de actuaciones determinará la ampliación del plazo en el que puedan dictarse los actos de liquidación correspondientes a todos los tributos y periodos a los que afecta la actuación, y ello aunque la causa que habilite a la ampliación de plazo únicamente pueda predicarse de alguno de los tributos y periodos a los que afecta el procedimiento.

En efecto, el artículo 150 de la ley establece que las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo, y que no obstante podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro periodo que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concurren las circunstancias que señala. Por tanto, la ley regula un único plazo aplicable al procedimiento de inspección de 12 meses o, en el caso de ampliación, como máximo de 24 meses.

Siendo así las cosas, la anulación del último inciso del artículo 184.1 del Reglamento impugnado, tal como presente la Cámara recurrente, implicaría computar tantos plazos como obligaciones tributarias comprobadas o periodos revisados, lo cual iría en contra de la existencia de un único procedimiento de inspección.

Finalmente, llama la atención que la recurrente sólo se refiera al último inciso del apartado primero, cuando los apartados 6 y 7, que también desarrollan lo establecido en la ley en relación con la duración del procedimiento inspector, están también relacionados con el reparo cuestionado, pues el primero de ellos señala que el cómputo del plazo de seis meses de interrupción injustificada establecido en el artículo 150.2 de la Ley 58/2003 se iniciará de nuevo por la realización de cualquier actuación respecto de las obligaciones tributarias o periodos objeto del procedimiento, con lo que bastará a estos efectos con cualquier tipo de actuación y, además, respecto a cualquiera de las obligaciones o periodos objeto del procedimiento de comprobación o investigación en cuestión, agregando que la reanudación de las actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones después de transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento tendrán efectos interruptivos de la prescripción respecto de la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a que se refiera el procedimiento».

Para finalizar, y sin perjuicio de las consideraciones anteriores, conviene precisar que la respuesta que acabamos de ofrecer se hace en relación con la normativa hoy vigente (Ley 58/2003 y RD 1065/2007), puesto que respecto de la legislación anterior (LGT 230/1963 y RD 939/1986, por el que se aprobó el Reglamento General de la Inspección de los Tributos) el Tribunal Supremo ha llegado a la conclusión contraria: entre otras, en la Sentencia de 20 de abril de 2009 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Rec. n.º 3539/2003), donde ha afirmado que las actuaciones respecto de un

determinado tributo (por ejemplo, IVA) no tienen eficacia interruptiva de la prescripción frente a tributos distintos (por ejemplo, Impuesto sobre Sociedades) aun cuando ambos fueran el objeto de un mismo procedimiento inspector.

A idéntica conclusión llega la Audiencia Nacional: entre otras muchas sentencias, podemos citar la reciente Sentencia de 18 de marzo de 2009 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Rec. n.º 35/2006) en la que se estima que los actos de interrupción se han de predicar del concepto impositivo y ejercicio que dan lugar a la liquidación resultante, de forma que otras actuaciones seguidas en el mismo procedimiento inspector, pero referidas a otros conceptos que abocan a la regularización singular de los mismos, no pueden interrumpir, pues la terminación de las actuaciones en relación con cualquiera de dichas regularizaciones singularizadas permiten de forma inmediata la propuesta de liquidación, sin necesidad de esperar a finalizar las actuaciones de comprobación de cada uno de los conceptos impositivos comprendidos en el ámbito de las actuaciones de comprobación.

Procedencia del inicio del procedimiento sancionador y plazo de resolución.

El inicio del procedimiento sancionador por IVA se notificó el 30 de septiembre de X7, habiendo sido firmada el acta de conformidad de la que deriva la liquidación (que sirve de base a la sanción) el 25 de julio de X7.

Por lo tanto (como la liquidación se entiende notificada transcurrido un mes a contar desde el día siguiente a la firma de las actas), el procedimiento sancionador se ha iniciado correctamente dentro del plazo de tres meses que establece el artículo 209 de la LGT.

La propuesta de resolución sancionadora es notificada el 24 de julio de X8. Se ha superado, pues, el plazo máximo de duración del procedimiento sancionador (seis meses). En consecuencia, según el artículo 211 de la LGT, se ha producido la caducidad del procedimiento, declaración de caducidad que podrá dictarse de oficio o a instancia del interesado, ordenando el archivo de las actuaciones y que impide la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador.

PARTE 3.ª: ASPECTOS RELATIVOS AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La legislación aplicable está contenida en el Real Decreto Legislativo 4/2004, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), y en su Reglamento aprobado por el Real Decreto 1777/2004 (en adelante RIS).

3.1.

Primero. Razone la compensación de BIN que puede realizar el grupo fiscal en su declaración consolidada y en qué importe.

La compensación de bases imponibles negativas en el régimen de consolidación fiscal se regula en el artículo 87 del TRLIS en los siguientes términos:

«Artículo 74. Compensación de bases imponible negativas.

1. Si en virtud de las normas aplicables para la determinación de la base imponible del grupo fiscal ésta resultase negativa, su importe podrá ser compensado con las bases imponibles positivas del grupo fiscal en los términos previstos en el artículo 25 de esta ley.

2. Las bases imponibles negativas de cualquier sociedad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal podrán ser compensadas en la base imponible de éste, con el límite de la base imponible individual de la propia sociedad, excluyéndose de la base imponible, a estos solos efectos, los dividendos o participaciones en beneficios a que se refiere el apartado 2 del artículo 30 de esta ley.»

El grupo fiscal tiene dos bases imponibles negativas pendiente de compensación:

- Base imponible negativa del grupo fiscal por 500.000 euros. Esta base imponible negativa puede ser objeto de compensación en los términos del artículo 25 del TRLIS y, en el presente caso, no existe problema para su compensación.
- Base imponible negativa de «Y-AUTOS, S.A.» por 6.000.000 de euros pendiente de compensación en el momento de su integración en el grupo fiscal. Esta base imponible negativa tiene como límite el importe de la base imponible positiva obtenida por la propia sociedad en el ejercicio. En el ejercicio, «Y-AUTOS, S.A.» ha tenido pérdidas, por lo que no procede compensar ningún importe.

Segundo. Exponga razonadamente su opinión acerca de si la Inspección podría comprobar la BIN del grupo pendiente de compensar al inicio del periodo X4, teniendo en cuenta que procede de un periodo impositivo ya prescrito.

La Inspección está comprobando un ejercicio no prescrito (ejercicio X4). En dicho ejercicio, la entidad ha compensado la base imponible negativa procedente de un ejercicio ya prescrito, por lo que cabe plantearse si es posible que la Inspección compruebe dicha base imponible negativa.

La LGT regula la cuestión para todos los impuestos en los siguientes términos:

Artículo 70:

«La obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente.»

Artículo 106:

«4. En aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales.»

Específicamente en el Impuesto sobre Sociedades, establece en su artículo 25 del TRLIS:

«5. El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron.»

De las anteriores normas se pueden extraer las siguientes conclusiones:

- La Inspección puede comprobar las cantidades generadas en ejercicios prescritos que son objeto de compensación en ejercicios no prescritos. Dicha comprobación se refiere tanto a su cuantía como a su procedencia.
- La comprobación de la procedencia implica que la Inspección puede comprobar si las cantidades a compensar de un ejercicio prescrito fueron ajustadas a derecho.
- En estos casos, la Inspección puede requerir las autoliquidaciones del ejercicio prescrito, la contabilidad y los soportes documentales que debieran haberse aportado si el ejercicio no hubiera prescrito.

3.2. En relación con este apartado se pide calcular correctamente la deducción por gastos de formación profesional aplicable, razonando la procedencia o no de los importes anteriores en su cálculo, así como valorar, en todo caso, la deducibilidad fiscal de los gastos anteriores.

La deducción por gastos de formación profesional se regula en el artículo 40 del TRLIS en los siguientes términos:

«1. La realización de actividades de formación profesional dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 5 por 100 de los gastos efectuados en el periodo impositivo, minorados en el 65 por 100 del importe de las subvenciones recibidas para la realización de dichas actividades, e imputables como ingreso en el periodo impositivo.

En el caso de que los gastos efectuados en la realización de actividades de formación profesional en el periodo impositivo sean mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplicará el porcentaje establecido en el párrafo anterior hasta dicha media, y el 10 por 100 sobre el exceso respecto de ésta.

2. A los efectos de lo previsto en el apartado anterior se considerará formación profesional el conjunto de acciones formativas desarrolladas por una empresa, directamente o a través de terceros, dirigido a la actualización, capacitación o reciclaje de su personal y exigido por el desarrollo de sus actividades o por las características de los puestos de trabajo. En ningún caso se entenderán como gastos de formación profesional los que, de acuerdo con lo dispuesto en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tengan la consideración de rendimientos del trabajo personal.»

Los gastos de formación profesional darán derecho a la deducción en la medida en que no constituyen retribución en especie para el trabajador en el IRPF. Serán retribución en especie en la

medida en que los gastos no tengan una relación directa con la actividad realizada por la empresa ya que la formación adquirida es en beneficio propio del trabajador.

En cuanto a los diversos gastos cuestionados por la Inspección caben las siguientes consideraciones:

- Pago Máster IESE a empleado de «Y-AUTOS, S.A.» En este caso se plantean dos cuestiones:
 - El empleado presta sus servicios a otra empresa del grupo fiscal. El artículo 78 del Texto Refundido establece a estos efectos que «Los requisitos establecidos para la aplicación de las mencionadas deducciones y bonificaciones se referirán al grupo fiscal ...». Por tanto, no es inconveniente esta circunstancia para la deducción.
 - Respecto a la consideración de la naturaleza del gasto como de formación profesional a los efectos de aplicar la deducción, en el enunciado no especifica que la formación adquirida en el Máster IESE tenga una relación directa con la actividad de la empresa. Si no se acredita este extremo, no cabría aplicar la deducción y, además, este importe debería considerarse como rendimiento de trabajo personal en el IRPF del trabajador.
- Ayuda de escolarización de los hijos del empleado. En este caso no existe ninguna relación entre esta formación y la actividad de la empresa, por lo que no cabe aplicar la deducción, y los importes pagados son rendimiento de trabajo personal en el IRPF.
- Jornada anual con los clientes. Estos gastos no representan ninguna formación del personal de la empresa, por lo que no cabe aplicar la deducción.

Respecto a la deducibilidad de los gastos anteriores cabría considerar su consideración como no deducibles en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 del TRLIS que excluye a los donativos o liberalidades. No obstante, el propio artículo establece como deducibles:

«No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.»

Los pagos realizados a los trabajadores cabe considerarlos como deducibles en la medida en que se realicen conforme a los usos y costumbres de la empresa. Asimismo, es deducible el gasto ocasionado por las atenciones a los clientes de la empresa.

En cuanto al cálculo de la deducción habrá que distinguir entre los gastos que no exceden de la media de los dos años anteriores (300.000 €) y los que exceden (32.000 €). Asimismo, para determinar el importe deducible hay que tener en cuenta lo dispuesto en la disposición adicional 10.^a del TRLIS, por lo que el porcentaje de deducción deberá multiplicarse por 0,6 para determinar la deducción aplicable en el ejercicio:

$$\text{Deducción generada} = 300.000 \times 5\% \times 0,6 + 32.000 \times 10\% \times 0,6 = 10.920 \text{ €}$$

3.3. En relación con este apartado se pide que explique de forma razonada la forma en que debería actuar la inspección en este supuesto.

Respecto a los pagos realizados como otros tributos hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 14 del TRLIS:

«1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

c) Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones.»

En este caso, los supuestos planteados en el enunciado no serían deducibles fiscalmente ya que se tratan de sanciones administrativas (multa de tráfico y sanción por falta de ingreso de IVA) o recargo de apremio (DUA no ingresado). El recargo por retraso en el pago a la Junta Municipal tampoco será deducible al poder considerarse como sanción administrativa o como recargo de apremio.

3.4. En relación con este apartado se pide que explique de forma razonada la forma en que debería actuar la inspección en este supuesto.

El artículo 31 del TRLIS regula la deducción por doble imposición jurídica internacional:

«1. Cuando en la base imponible del sujeto pasivo se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto.

No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal.

Siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según aquél.

b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.»

En el presente caso, la entidad se ha deducido la totalidad del impuesto satisfecho en el extranjero (15.500 €) al ser inferior al importe de lo que correspondería pagar en España si dichos importes se hubieran obtenido en territorio español.

No obstante, el importe satisfecho en Bélgica (3.750 €) y Francia (8.750 €) es superior a lo que correspondería según el CDI (15%). Sólo corresponde deducir los importes que corresponderían según el Convenio, que en el caso de Bélgica serían 2.250 euros y en Francia 5.250 euros.

Corresponde por tanto minorar la deducción en un total de 5.000 euros.

3.5. En relación con este apartado se pide que explique de forma razonada la forma en que debería actuar la inspección en este supuesto.

La comunidad de bienes es una entidad sin personalidad jurídica regulada en el artículo 35.4 de la LGT:

«4. Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.»

El artículo 6 del TRLIS establece que dichas entidades no tributan por el Impuesto sobre Sociedades, sino que sus rentas se atribuyen a los comuneros:

«1. Las rentas correspondientes a 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 ([3]), así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.^a del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

3. Las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades.»

En el ejercicio, la entidad «AUTO, S.A.» se ha atribuido un gasto por importe de 600.000 euros ($2.000.000 \times 30\%$). A results de la actuación inspectora en la Comunidad de Propietarios, deberá reducirse el gasto deducible hasta un importe comprobado de 150.000 euros ($500.000 \times 30\%$). Corresponde, por tanto, reducir el gasto deducible en un importe de 450.000 euros.

PARTE 4^a: ASPECTOS RELATIVOS A LOS IMPUESTOS SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Primero. En relación con el apartado 4.1: exponer y razonar las consecuencias que de los hechos se deducen en relación con el IVA y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, exclusivamente respecto de la sociedad objeto de comprobación «AUTOS, S.A.».

La regulación a efectos del IVA para la resolución del presente supuesto se encuentra en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LIVA), y en su Reglamento de desarrollo, Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (RIVA).

La operación realizada por «AUTOS, S.A.», por la que entrega un local y dinero recibiendo a cambio otro local, debemos calificarla como permuta.

A tal efecto, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, considera en su artículo 8 este tipo de operaciones como entrega de bienes, por lo que debemos considerar la operación sujeta a IVA.

Por su parte, el artículo 20.Uno.22.º de la LIVA regula las exenciones en las entregas de bienes inmuebles, así, estarán exentas:

«22.º Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

Los terrenos en que se hallen enclavadas las edificaciones comprenderán aquellos en los que se hayan realizado las obras de urbanización accesorias a las mismas. No obstante, tratándose de viviendas unifamiliares, los terrenos urbanizados de carácter accesorio no podrán exceder de 5.000 metros cuadrados.

A los efectos de lo dispuesto en esta ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los periodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.

También a los efectos de esta ley, las obras de rehabilitación de edificaciones son las que tienen por objeto la reconstrucción de las mismas mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por 100 del precio de adquisición si se hubiese efectuado durante los dos años inmediatamente anteriores o, en otro caso, del verdadero valor que tuviera la edificación o parte de la misma antes de su rehabilitación.

Las transmisiones no sujetas al impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 7, número 1.º, de esta ley no tendrán, en su caso, la consideración de primera entrega a efectos de lo dispuesto en este número.

La exención no se extiende:

- a) A las entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero.

A los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, el compromiso de ejercitar la opción de compra frente al arrendador se asimilará al ejercicio de la opción de compra.

- b) A las entregas de edificaciones para su inmediata rehabilitación por el adquirente, siempre que se cumplan los requisitos que reglamentariamente se establezcan.

- c) A las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística.»

No obstante, el artículo 20.Dos de la citada ley prevé la posibilidad de renunciar a la exención en los siguientes términos:

«Dos. Las exenciones relativas a los números 20.º, 21.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y, en función de su destino previsible, tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.

Se entenderá que el adquirente tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en el que se haya de soportar el impuesto permita su deducción íntegra, incluso en el supuesto de cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales.»

En relación con la Base Imponible de las operaciones de permuta, el artículo 79.Uno de la LIVA dispone:

«Uno. En las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero, se considerará como base imponible la que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes.

No obstante, si la contraprestación consistiera parcialmente en dinero, se considerará base imponible el resultado de añadir al valor en el mercado de la parte no dineraria de la contraprestación el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior.»

Por lo que la Base Imponible sería 500.000 euros.

Conclusión:

Por todo lo expuesto en relación con las actividades realizadas por la entidad «AUTOS, S.A.», podemos definir la operación realizada como de permuta no comercial a efectos del nuevo plan general contable, operación que ha de calificarse como entrega de bienes; se trata de una operación sujeta, pero exenta, de conformidad al artículo 20.Uno.22.º de la LIVA, sin posibilidad de renuncia a la misma en los términos del artículo 20.Dos, dado que el adquirente, según se indica en el supuesto, no tiene la condición de empresario o profesional, por lo que no tendrá derecho a la deducción de la totalidad de las cuotas soportadas.

Al tratarse de una operación de entrega de bienes es de aplicación el artículo 4.4 de la LIVA, por el que la operación estará sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas en los términos del Real Decreto Legislativo 1/1993.

Así, el artículo 7.5 del citado real decreto dispone:

«No estarán sujetas al concepto de "transmisiones patrimoniales onerosas", regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.»

En segundo lugar, como consecuencia de que el local objeto de permuta se encontraba afecto a la actividad económica de «AUTOS, S.A.», y al tratarse de un bien de inversión es de aplicación el artículo 110 de la LIVA, relativo a la regularización de los bienes de inversión dentro del periodo de regularización; así, el artículo 110 establece:

«Uno. En los casos de entregas de bienes de inversión durante el periodo de regularización se efectuará una regularización única por el tiempo de dicho periodo que quede por transcurrir.

A tal efecto, se aplicarán las siguientes reglas:

1.^a Si la entrega estuviere sujeta al impuesto y no exenta, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que originan el derecho a deducir durante todo el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del periodo de regularización.

No obstante, no será deducible la diferencia entre la cantidad que resulte de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior y el importe de la cuota devengada por la entrega del bien.

2.^a Si la entrega resultare exenta o no sujeta, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que no originan el derecho a deducir durante todo el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del periodo de regularización.

La regla establecida en el párrafo anterior también será de aplicación en los supuestos en que el sujeto pasivo destinase bienes de inversión a fines que, con arreglo a lo establecido en los artículos 95 y 96 de esta ley, determinen la aplicación de limitaciones, exclusiones o restricciones del derecho a deducir, durante todo el año en que se produjesen dichas circunstancias y los restantes hasta la terminación del periodo de regularización.

Se exceptúan de lo previsto en el primer párrafo de esta regla las entregas de bienes de inversión exentas o no sujetas que originen el derecho a la deducción, a las que se aplicará la regla primera. Las deducciones que procedan en este caso no podrán exceder de la cuota que resultaría de aplicar el tipo impositivo vigente en relación con las entregas de bienes de la misma naturaleza al valor interior de los bienes exportados o enviados a otro Estado miembro de la Comunidad.

Dos. La regularización a que se refiere este artículo deberá practicarse incluso en el supuesto de que en los años anteriores no hubiere sido de aplicación la regla de prorrata.»

Por lo tanto, «AUTO, S.A.» debió regularizar las cantidades deducidas en el momento de la compra en la siguiente cuantía:

- IVA soportado deducido: $200.000 \times 0,16 = 32.000$ euros.
- Entrega sujeta y exenta: artículo 20.Uno.22.º.
- Periodo transcurrido: cinco años, incluido el presente.
- Regularización del artículo 110 de la LIVA:

$$\text{Artículo 110 de la LIVA} = \frac{32.000 - 0}{10} \times 6 = 19.200 \text{ €}$$

Dado que se dedujo 32.000 euros y sólo se debería haber deducido 12.800, deberá ingresar 19.200 euros, en el ejercicio X5.

Segundo. En relación con el apartado 4.2: exponer y razonar las consecuencias que de los hechos se deducen en relación con el IVA.

Con relación al segundo de los supuestos planteados, en el que la entidad «AUTOS, S.A.», hace entrega de forma gratuita a dos de sus directivos de dos vehículos, dándolos de baja en la cuenta de existencias, le es de aplicación el artículo 9 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre.

Así, el citado artículo dispone en relación con las operaciones asimiladas a las entregas de bienes:

«Se considerarán operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso:

1.º El autoconsumo de bienes.

A los efectos de este impuesto, se considerarán autoconsumos de bienes las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

- a) La transferencia, efectuada por el sujeto pasivo, de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo.
- b) La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.
- c) El cambio de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de su actividad empresarial o profesional.

En el supuesto planteado se trata, pues, de un autoconsumo externo de bienes, toda vez que los vehículos «salen» fuera del patrimonio empresarial o profesional sin contraprestación alguna mediante una transferencia gratuita al consumo de terceros, en este caso los directivos de la entidad «AUTOS, S.A.», tal y como se desprende del enunciado del supuesto.

Se trata, pues, de un autoconsumo de bienes que la LIVA asemeja a una entrega de bienes a título oneroso, debiendo por tanto repercutirse el IVA correspondiente a la operación.

No obstante, al tratarse de un autoconsumo, la operación se realizará mediante la autorrepercusión de las cuotas correspondientes.

En este sentido, la LIVA, en su artículo 90, establece que para este tipo de entregas el tipo a aplicar será del 16 por 100 el tipo general.

Asimismo, tendrán carácter de deducible las cuotas soportadas.

Con relación al apartado segundo, por el que la entidad «AUTOS, S.A.», ha entregado a sus tres mejores vendedores vehículos a mitad del coste de adquisición de la empresa. Siendo el margen general del 10 por 100 para la empresa.

De acuerdo con el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

Por su parte, el artículo 8.Uno de la LIVA dispone que se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúan mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.

No siendo aplicable a este supuesto ninguno de los supuestos de no sujeción del artículo 7 de la LIVA, ni de exención del artículo 20 de la LIVA, quedarán sujetas y no exentas al IVA las entregas de vehículos realizadas, a precio inferior al de mercado, de «AUTOS, S.A.» a sus empleados.

En relación con la base imponible, dado que la entrega de los vehículos se realiza a precios inferiores a los de mercado, y dado que los receptores no tienen la condición de empresarios o profesionales, y entendemos que no pueden deducir el impuesto soportado, dicha entrega habrá de valorarse en todo caso con su valor normal de mercado.

Así, el artículo 88 de la Ley 37/1992 establece que los empresarios o profesionales, sujetos pasivos del IVA, deberán repercutir íntegramente el importe de dicho impuesto que grave las entregas de bienes o prestaciones de servicios que los mismos efectúen sobre aquél para quien realicen tales operaciones, quedando éstos obligados a soportarlas.

En el supuesto planteado el precio pagado ascendió a 8.000 euros; dado que se indica que se adquirieron a mitad del coste de adquisición, debería haberse repercutido $8.000 \times 2 = 16.000$, y ade-

más para hallar el valor de mercado será necesario incrementar dicha cantidad en el 10 por 100 de beneficio que obtiene la entidad.

Sin que se pueda reducir la base imponible en el 10 por 100 del margen de la entidad toda vez que, según se desprende del enunciado, la citada entrega constituye remuneración de otras operaciones efectuadas por el destinatario de la operación a favor del sujeto pasivo que realiza la operación al que se pretende efectuar el descuento o bonificación (art. 78.Tres 2.º de la LIVA).

Por lo tanto, deberá realizar las siguientes operaciones:

- $16.000 \times 1,1 = 17.600$ euros base imponible a valor de mercado.
- IVA debió repercutirse $= 17.600 \times 0,16 = 2.816$ euros.
- IVA repercutido $= 1.280$ euros.
- IVA a ingresar pendiente de repercusión $= 1.536$ euros.

Tercero. En relación con el apartado 4.3: ¿es correcta la apreciación de los gestores de la empresa?

En lo referente al servicio contratado con un bufete colombiano no establecido en España por un estudio sobre los requisitos legales para la realización de inversiones en la República de Colombia.

Se trata de una prestación de servicios regulada en el artículo 11 de la Ley 37/1992.

A estos efectos, dado que se trata de un servicio de asesoría, debemos determinar el lugar de realización del mismo; así, el artículo 70.Uno.5.º de la LIVA, según redacción dada por la Ley 53/2002, establece:

«Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del impuesto los siguientes servicios:

5.º A) Los servicios que se enuncian en el párrafo siguiente de este número, en los supuestos que se citan a continuación:

a) Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente o domicilio. Lo dispuesto en este párrafo se aplicará con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

b) Cuando los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que se presten los servicios se encuentre en el territorio de aplicación del impuesto, siempre que el destinatario del mismo no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal y se encuentre establecido o tenga su residencia habitual o domicilio en la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla, así como cuando no resulte posible determinar su domicilio.

B) Los servicios a los que se refiere el párrafo anterior son los siguientes:

d) Los de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros análogos, con excepción de los comprendidos en el número 1.º de este apartado uno.»

Por todo lo anterior, se desprende que el prestador de los servicios es un empresario o profesional no establecido en el territorio de aplicación del impuesto (bufete colombiano), y que el destinatario es un empresario o profesional establecido en territorio de aplicación del impuesto («AUTOS, S.A.»), por lo que la localización se entiende en el territorio de aplicación del impuesto, estando sujeta a IVA la operación de conformidad con el artículo 70.Uno.5.º A) a).

Por lo que en la operación debió repercutirse el IVA a un tipo del 7 por 100, y dado que el sujeto pasivo es no establecido, debió procederse a la autorrepercusión del mismo.

PARTE 5.ª: ASPECTOS RELATIVOS A ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES

Primero. Aduanas: describa las contingencias tributarias que pueden deducirse en relación con las bases imponibles declaradas de derechos de importación e IVA importación.

Nos hallamos ante una declaración de despacho a libre práctica conforme la define el artículo 79 del Reglamento (CE) 2913/92, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario, por el que se confiere estatuto aduanero a las mercancías no comunitarias. Para determinar las contingencias relativas a las bases imponibles, debemos acudir a los artículos 28 a 33 del propio Código, así como al artículo 83 de la Ley 37/1992 del IVA.

En el supuesto que nos atañe, hay que verificar la correcta realización de las liquidaciones aduaneras en virtud de lo señalado por el propio Código y sus Disposiciones de aplicación aprobadas por el Reglamento (CE) 2454/93 de la Comisión, y más concretamente si las valoraciones declaradas son correctas o no conforme a dicha normativa.

En este sentido, el artículo 28 del Código es el que señala que en los artículos 29 a 33 del mismo vienen recogidas todas las disposiciones necesarias para la determinación del valor en aduana. Así, el artículo 29 señala que el valor en aduana de las mercancías importadas será su valor de tran-

sacción, es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad, ajustado en su caso, de conformidad con los artículos 32 y 33.

Conforme a esta definición, en el supuesto que nos atañe, podría entenderse que dicho precio es el de 100.000 euros por unidad que han venido declarando, con condiciones de entrega CIF, es decir, hasta el punto de entrada. Sin embargo, el propio artículo 29 recoge una serie de excepciones al uso de este precio final, y en una de ellas señala que se podrá usar el precio de transacción siempre que no exista vinculación entre vendedor y comprador o que, en caso de existir, el valor pueda ser aceptable a efectos aduaneros, es decir, que se acerque mucho al precio de mercancías idénticas y similares.

El artículo 143 de las DAC recoge los criterios de vinculación (ya que ha de ser aquí y no en la Ley de Sociedades donde se cumpla) y señala como tales: si uno forma parte en la dirección de la empresa de otro, si jurídicamente son asociados, si uno es empleado de otro, si una persona controla directa o indirectamente a la otra, si ambas son controladas, directa o indirectamente, por una tercera, si son miembros de una misma familia o si una posee, controla o tiene, directa o indirectamente, el 5 por 100 o más de acciones de la otra.

Por tanto, en el supuesto del dictamen vemos que la empresa exportadora «CAR LIMITED» es propiedad, en un 15 por 100 de «L CORPORATION», quien a su vez posee el 20 por 100 de la sociedad inspeccionada. De este modo, tanto exportador como importador cumplen los criterios de vinculación por estar controlados por un tercero, luego hay que poner en duda la validez de dicho precio. Para cerciorarnos sobre la corrección del mismo, podemos acudir al criterio de mercancías idénticas, y encontramos que el mismo proveedor, en cantidad, modelo y fecha similares, viene vendiendo a un precio de 150.000 euros/ud., en lugar de los 100.000 declarados hasta que se produce la vinculación, por lo que puede desprenderse que de la vinculación se deriva una rebaja sustancial en el precio, y no podemos admitir dicho valor como precio de transmisión.

De ese modo, cuando el valor de transacción no se pueda admitir como método de cálculo, el artículo 30 del Código Aduanero Comunitario nos lleva a la aplicación de métodos secundarios, que se aplicarán conforme al orden en él declarado, es decir, en primer lugar el valor de mercancías idénticas. Por tanto, en el supuesto de examen, el valor en aduanas será de 150.000 euros, ya que entendemos que las condiciones de entrega de dichos vehículos a la empresa «IMPORTACIONES DE LUJO» son las mismas que a la sociedad inspeccionada, es decir, siempre CIF, y no habría que añadir ninguno de los gastos que se enuncian en el caso.

De esta manera, los gastos inherentes al transporte, seguro y flete hasta el primer punto de entrada en la Comunidad ya vienen incluidos en el precio y, por tanto, no corresponde realizar ajuste alguno sobre el mismo, del mismo modo que los realizados antes de la presentación de la declaración. Los 300.000 euros de transporte posterior a su despacho no deben formar parte del valor en aduanas, pero sí incluirse, junto con los aranceles pagados, en la base imponible del IVA, conforme señala el artículo 83 de la LIVA. De igual manera, formará parte de la base imponible del IVA importación el importe de los aranceles aduaneros satisfechos, como señala el propio artículo 83.

Segundo. Impuestos Especiales: describa las contingencias tributarias que pudieran deducirse de la adquisición del gasóleo a tipo bonificado en el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.

En cuanto a las contingencias tributarias relacionadas con el gasóleo bonificado, el gasóleo, según el artículo 50 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (LIE), está gravado con dos tipos impositivos (uno normal y uno reducido), en función de su uso o destino.

Se aplica un tipo impositivo reducido (de 78,71 € por cada 1.000 litros) para el gasóleo que se utilice como combustible (combustión con fines de calefacción), así como para el que se utilice como carburante (combustión en un motor) exclusivamente en los motores previstos en el artículo 54.2 de la mencionada LIE.

Se aplica el tipo impositivo normal (278 € por cada 1.000 litros) cuando el gasóleo se utilice como carburante en motores distintos de los previstos en el artículo 54.2 de la LIE.

Es por tanto correcto el uso de los 300.000 litros de gasóleo como combustible para la calefacción de las instalaciones de la empresa, dado que, según se ha señalado, es uno de los usos previstos en la LIE para el gasóleo al que se le ha aplicado el tipo impositivo reducido.

En cuanto a los 100.000 litros utilizados como carburante en los vehículos automóviles de lujo que importa y comercializa la empresa, la situación es muy distinta, ya que, según el artículo 54.2 de la LIE, la utilización de gasóleo como carburante, con aplicación del tipo reducido, queda autorizada en todos los motores con excepción de:

- a) Los utilizados en la propulsión de vehículos que hayan sido autorizados para circular por vías y terrenos públicos (o sea, que hayan sido matriculados), aunque se trate de vehículos especiales (retroexcavadoras, carretillas elevadoras, etc.).
- b) Los utilizados en la propulsión de vehículos ordinarios (vehículos distintos de los vehículos especiales), aunque no hayan sido matriculados.
- c) Los utilizados en la propulsión de buques y embarcaciones de recreo.

Los vehículos automóviles de turismo que comercializa la empresa son vehículos ordinarios, con lo que, dispusieran o no de matrícula en el momento en el que utilizaron como carburante gasóleo con aplicación del tipo impositivo reducido, es evidente que con ello estaban contraviniendo lo dispuesto en la letra b) del apartado 2 del artículo 54 de la LIE, que prohíbe la utilización de dicho carburante en los motores de esos vehículos.

En cuanto a las consecuencias de esta conducta, hemos de atender a lo que disponen los artículos 8.6, 15.11 y 55 de la LIE.

En el primero de los artículos citados (8.6), la LIE dispone que en los supuestos de irregularidades, en relación con la circulación y la justificación del uso o destino dado a los productos objeto

de los impuestos especiales de fabricación que se han beneficiado de la aplicación de un tipo impositivo reducido en razón de su destino, estarán obligados al pago del impuesto y de las sanciones que pudieran imponerse los expedidores de los productos, en tanto no justifiquen la recepción de los mismos por un destinatario facultado para recibirlos; a partir de tal recepción, la responsabilidad de la justificación del uso o destino del gasóleo bonificado recaerá sobre dicho destinatario.

De los datos del supuesto no puede deducirse dónde adquirió el gasóleo la empresa. En principio, y descartando, por poco habitual, que el gasóleo haya sido importado de un país tercero u objeto de una adquisición intracomunitaria por parte de la empresa del supuesto, la adquisición podría haber sido hecha en España a una refinería, a un depósito fiscal de hidrocarburos, a un almacén fiscal de hidrocarburos o a un detallista de hidrocarburos (estación de servicio) facultado para la comercialización de gasóleo bonificado.

Habida cuenta del importante volumen de gasóleo adquirido (400.000 litros en el año X7), parece lógico descartar que haya sido adquirido en surtidores de estaciones de servicio y suponer que la empresa del supuesto dispone de algún tanque para almacenamiento propio, con lo que el gasóleo le habrá sido suministrado en sus instalaciones por una refinería o un depósito fiscal o un almacén fiscal.

En cualquiera de los tres casos, el artículo 106.4 a) del Reglamento de los Impuestos Especiales (RIE), aprobado por Real Decreto 1165/1995, dispone que los consumidores finales de gasóleo bonificado (la empresa del supuesto) deberán suscribir un documento ante su proveedor declarando que el gasóleo bonificado que se les suministre será utilizado, bajo su dirección y responsabilidad, en los fines previstos en el apartado 2 del artículo 54 de la LIE o en un uso como combustible.

Si se ha procedido así, y no hay motivos para suponer lo contrario, los proveedores del gasóleo no tendrán responsabilidad alguna en relación con el uso indebido que se ha dado a los 100.000 litros de gasóleo utilizado como carburante; basta para ello con que acrediten que ellos han entregado el producto al consumidor final. La responsabilidad será por tanto imputable sólo a este último, o sea, a la empresa del supuesto.

Según el artículo 15.11 de la LIE, cuando no se justifique el uso o destino dado a los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que se ha aplicado un tipo impositivo reducido en razón de su destino, se considerará que tales productos se han utilizado o destinado a fines para los que no se establece en la LIE beneficio fiscal alguno.

Por aplicación de este precepto, procederá practicar a la empresa del supuesto la siguiente regularización tributaria:

- a) Liquidación de la cuota correspondiente al Impuesto Especial sobre Hidrocarburos a los 100.000 litros de gasóleo utilizados indebidamente, aplicando la diferencia entre el tipo impositivo normal y el tipo impositivo reducido.
- b) Liquidación del IVA (al tipo del 16%) a la cuota del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos a que se refiere la letra anterior (ya que la cuota del impuesto especial forma parte de la base imponible del IVA).

c) Liquidación de los intereses de demora que puedan corresponder.

En cuanto a la posible imposición de sanciones, por la conducta descrita, la única posibilidad es la de acudir al artículo 55 de la LIE, en cuya virtud (apartado 1) la inobservancia de las prohibiciones y limitaciones de uso que se establecen en el artículo 54 de la LIE constituirá infracción tributaria grave, que se sancionará con arreglo a lo que se dispone en el propio artículo 55.

En el apartado 2 del artículo 55 se declara autores, a efectos de la imputación de la responsabilidad por la comisión de estas infracciones, a los titulares de vehículos autopropulsados que utilicen o contengan en sus depósitos carburantes no autorizados expresamente para su funcionamiento, aun cuando los mismos no sean conducidos o patroneados por el propio titular, salvo en el caso de arrendamientos, cuando medie contrato de alquiler (en cuyo caso se consideraría autor de la infracción al arrendatario), y en los casos de sustracción de vehículos, en los que no serán imputables a los titulares de los vehículos las infracciones descubiertas en el periodo que medie entre la fecha de la denuncia y la fecha de la recuperación del vehículo sustraído.

En el apartado 3 de este artículo 55 se fijan las sanciones a imponer por estas infracciones. Son dos sanciones simultáneas:

- Una multa pecuniaria fija.
- Precintado e inmovilización del vehículo por un periodo de tiempo.

El importe de la multa pecuniaria y el periodo de inmovilizado dependen de la potencia fiscal de los motores de los vehículos, así como de otras posibles circunstancias, tales como la reincidencia de los autores de estas infracciones.

Para la imposición de estas sanciones, que serán acordadas, en su caso, por el Jefe de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales competente en función del lugar en que se descubra la infracción, es preceptiva la tramitación del oportuno expediente en que se dará audiencia a los interesados (art. 55.7 de la LIE).

Habida cuenta de que en el momento en que se llevan a cabo las actuaciones de comprobación e investigación (septiembre de X8) es imposible determinar en qué vehículos, en concreto, se utilizó el carburante prohibido ni quién era el titular de los mismos en el momento de producirse los usos indebidos, y teniendo en cuenta que el procedimiento previsto reglamentariamente para tramitar el expediente sancionador implica que, para cada supuesto de uso indebido de gasóleo bonificado en motores no autorizados, se extienda una diligencia en la que se reflejen las circunstancias que concurran en cada caso (art. 121 del RIE), entre las que se destacan:

- la identificación de cada vehículo infractor con expresión de su potencia fiscal;
- la identidad del conductor del vehículo y de su propietario;

- la clase y características del carburante descubierto en el depósito de cada vehículo, con indicación de su coloración (al gasóleo bonificado se le añade un colorante azul o rojo) y el resultado del ensayo con reactivo químico;
- la diligencia de toma de muestras del carburante contenido en el depósito;
- la declaración del interesado sobre la fecha, lugar y suministrador del último aprovisionamiento realizado;
- la firma de los agentes actuarios y del conductor o usuario del vehículo,

es imposible que pueda prosperar la pretensión de aplicar estas sanciones a unos vehículos que, aunque teóricamente incurrieron en el año X7 en el ilícito previsto en el artículo 55.1 de la LIE, ya fueron entregados a los clientes en dicho año X7 y no existe forma alguna de probar tal conducta, vehículo por vehículo, en septiembre del año X8.

Otra cosa es que, con esos antecedentes, pudiera ser aconsejable que se procediese a extraer muestras del carburante contenido en los depósitos de todos los vehículos automóviles que se encuentren en poder de la empresa en el momento de las actuaciones de comprobación e investigación (septiembre de X8), por si pudieran iniciarse, respecto a ellos, los expedientes de infracción a que se refiere el artículo 121 del RIE.

Finalmente, y aunque no dice nada el supuesto, que se refiere exclusivamente al Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, podría hacerse alusión a otra liquidación que cabría practicar en relación con el uso indebido como carburante de los 100.000 litros de gasóleo a tipo reducido.

Se trataría de una liquidación complementaria del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, dado que, también en este impuesto, es distinto el tipo impositivo aplicable al gasóleo bonificado y el aplicado al gasóleo de uso general.

PARTE 6.ª: ASPECTOS RELATIVOS AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

La legislación aplicable está contenida básicamente en la Ley 35/2006, por la que se aprueba la Ley del Impuesto, y en su Reglamento de desarrollo, aprobado mediante Real Decreto 439/2007.

Primera. Configuración de la unidad familiar de doña Flor a efectos del IRPF. Explicación de las diferentes posibilidades de sujeción al impuesto entre las que puede optar doña Flor. Repercusiones de su situación personal y familiar en cada una de ellas.

Doña Flor puede optar bien por la tributación individual, bien por la tributación conjunta.

Tributación individual.

El mínimo personal y familiar se determinaría como sigue:

- El mínimo del contribuyente será de 5.151 euros anuales.
- En cuanto al mínimo por descendientes, tendrá derecho a la aplicación del mismo tanto por su hija como por su nieto (ya que ambos son menores de 25 años, conviven con la contribuyente y no tienen rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 €). El mínimo aplicable ascenderá por la hija a 1.836 euros anuales; y por el nieto a 2.040 euros anuales, incrementado en 2.244 euros anuales (al ser el niño menor de tres años). Todos estos importes se prorratearán entre doña Flor y su esposo por partes iguales (ya que ambos tienen derecho a la aplicación del mínimo por los mismos descendientes).
- El mínimo por ascendientes (por la madre de doña Flor) será de 918 euros anuales, ya que es mayor de 65 años, convive con la contribuyente y no parece que obtenga rentas en importe alguno (el límite quedaría fijado en rentas superiores a 8.000 € anuales, excluidas las exentas). Este importe no será objeto de prorrateo alguno, sino que se aplica en su totalidad en la autoliquidación de doña Flor, ya que su marido (al no ser su ascendiente) no tiene derecho a su aplicación.
- Asimismo, procede aplicar el mínimo por discapacidad de la ascendiente. Será de 7.038 euros anuales, porque se acredita un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100. Dicho mínimo se aumentará, en concepto de gastos de asistencia, en 2.316 euros anuales (debido, de nuevo, al grado de minusvalía igual o superior al 65%). Este importe no será objeto de prorrateo alguno, sino que se aplica en su totalidad en la autoliquidación de doña Flor, ya que su marido (al no ser su ascendiente) no tiene derecho a su aplicación.

Opción por la tributación conjunta.

En tal hipótesis, la unidad familiar estará integrada por los cónyuges no separados legalmente (doña Flor y su marido) y por la hija menor de edad, puesto que vive con sus padres.

Podemos subrayar que la opción por la tributación conjunta no vinculará para periodos sucesivos y que deberá abarcar a la totalidad de los miembros de la unidad familiar, tal como ha quedado descrito más arriba. Si uno de ellos presentase declaración individual, los restantes deberían utilizar el mismo régimen.

En el caso de ejercerse esta opción, el mínimo personal y familiar será:

- El mínimo del contribuyente será de 5.151 euros anuales.
- En cuanto al mínimo por descendientes, tendrá derecho a la aplicación del mismo tanto por la hija como por el nieto (ya que ambos son menores de 25 años, conviven con la contribuyente y no tienen rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 €). El mínimo

aplicable ascenderá por la hija a 1.836 euros anuales; y por el nieto a 2.040 euros anuales incrementado en 2.244 euros anuales (al ser el niño menor de tres años).

- El mínimo por ascendientes (por la madre de doña Flor) será de 918 euros anuales, ya que no sólo es mayor de 65 años, sino que es discapacitada, convive con la contribuyente y no parece que obtenga rentas en importe alguno (el límite quedaría fijado en rentas superiores a 8.000 € anuales, excluidas las exentas).
- Asimismo, procede aplicar el mínimo por discapacidad de la ascendiente. Será de 7.038 euros anuales, porque se acredita un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100. Dicho mínimo se aumentará, en concepto de gastos de asistencia, en 2.316 euros anuales (debido, de nuevo, al grado de minusvalía igual o superior al 65%). Este importe no será objeto de prorrateo alguno, sino que se aplica en su totalidad en la autoliquidación de doña Flor, ya que su marido (al no ser su ascendiente) no tiene derecho a su aplicación.

Segunda. ¿Es posible aplicar algún tipo de exención a alguno de los conceptos de renta mencionados en el supuesto?

En el supuesto nos encontramos con los supuestos de exención que se describen a continuación.

- Indemnización por despido improcedente percibida por el marido de doña Flor. De conformidad con el artículo 7, letra e), de la LIRPF, las indemnizaciones por despido o cese del trabajador estarán exentas en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato. En el caso del despido improcedente, está exenta de IRPF, por tratarse de la cuantía fijada con carácter obligatorio en el ET, 45 días de salario por año de antigüedad, con un límite máximo de 42 mensualidades.
- Beca de una fundación privada dedicada a la promoción del estudio y la investigación percibida por la hija. Podría quedar exenta si se cumple lo dispuesto en la letra j) del artículo 7 de la LIRPF, el cual prevé que están exentas las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, percibidas para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo, en los términos del artículo 2 del Reglamento. Asimismo, estarán exentas, en los términos que establece el antedicho artículo reglamentario, las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos, mencionadas anteriormente, para investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación, así como las otorgadas por aquéllas con fines de investigación a los funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones públicas y al personal docente e investigador de las universidades.

- Dividendos procedentes de acciones de «AUTO, S.A.», percibidos por doña Flor. De acuerdo con la letra y) del artículo 7 de la LIRPF están exentos los dividendos y participaciones en beneficios a que se refieren los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 25 de esta ley, con el límite de 1.500 euros anuales.

Sin perjuicio de la exención, tales dividendos sí que quedan sujetos a retención, en un porcentaje del 18 por 100, así dispone el artículo 101.4 de la LIRPF que el porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos del capital mobiliario será del 18 por 100. En el caso de los rendimientos previstos en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 25 de esta ley, la base de retención estará constituida por la contraprestación íntegra, sin que se tenga en consideración, a estos efectos, la exención prevista en el artículo 7 citado. Según se desprende del enunciado, la retención se ha practicado incorrectamente aplicando un porcentaje del 25 por 100.

Tercera. Calificación tributaria, posibilidades y mecanismos de integración de los conceptos de renta mencionados en el supuesto.

- 16.000 euros de ingresos íntegros percibidos por el marido de doña Flor. Se califican como rendimientos íntegros del trabajo y se integran en la renta general.
- Indemnización por despido en la parte que no estuviera, en su caso, exenta. Se calificarían de rendimientos íntegros del trabajo y se integran en la renta general, si bien tiene derecho a la aplicación de un coeficiente reductor por irregularidad del 40 por 100, al tener un periodo de generación superior a dos años (en concreto, 10 años y un mes) y no percibirse de forma periódica o recurrente (art. 18.2 de la LIRPF).
- Beca percibida por la hija, si no cumpliera los requisitos antes expuestos para quedar exenta. Se calificaría como rendimientos íntegros del trabajo y se integraría en la renta general.
- 42.000 euros percibidos por doña Flor. Se califican como rendimientos íntegros del trabajo y se integran en la renta general. Las cotizaciones a la Seguridad Social son gasto deducible para determinar el rendimiento neto (art. 19 de la LIRPF).
- Puesto que sólo se han practicado retenciones por 500 euros durante todo el año, doña Flor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida, de acuerdo con el artículo 99.5 de la LIRPF, puesto que la retención se ha practicado por un importe inferior al debido, por causa imputable al retenedor u obligado a ingresar a cuenta.
- 12.000 euros por servicios profesionales. Se califican como rendimientos íntegros de actividades económicas y se integran en la renta general. El porcentaje de retención que debería haberse aplicado es del 15 por 100.
- 10.000 euros brutos por conferencias ocasionales en algunas universidades y escuelas de negocios con unas retenciones de 1.800 euros. Pueden tener el tratamiento de rendimientos íntegros del trabajo o de rendimientos de actividades profesionales. En ambos casos, se integrarían en la renta general. Puesto que se trata de conferencias puntuales, entendemos que el tratamiento más correcto sería el de rendimientos del trabajo. En todo caso, el por-

centaje de retención procedente sería del 15 por 100 y no del 18 como se desprende del enunciado (art. 80.1.4.^a del RIRPF).

- 6 euros de los ahorros de su cuenta bancaria (con una retención de 1 €). Rendimientos de capital mobiliario (art. 25.2 de la LIRPF) que forman parte de la renta del ahorro. Tipo de retención aplicable del 18 por 100.
- Cubertería que le regalaron este año (cuyo valor era de 60 €, a los que correspondía un ingreso a cuenta de 10 €). Rendimientos de capital mobiliario en especie (art. 25.2 de la LIRPF) que forman parte de la renta del ahorro. Tipo de ingreso a cuenta aplicable del 18 por 100. De acuerdo con el artículo 103 del RIRPF, la cuantía del ingreso a cuenta que corresponda realizar por estas retribuciones satisfechas en especie se calculará aplicando el porcentaje indicado del 18 por 100 al resultado de incrementar en un 20 por 100 el valor de adquisición o el coste para el pagador de dicha cubertería.
- Venta del primer fondo de inversión. Ganancia patrimonial, la cual se integrará en la base imponible de ahorro, por la diferencia entre el valor de transmisión, ha sido de 16.500 euros y el valor de adquisición fue de 1.590 euros. A dicha diferencia (abstracción hecha de los gastos) se le habrá debido aplicar un porcentaje de retención del 18 por 100.
- Venta del segundo fondo de inversión. Pérdida patrimonial por la diferencia entre el valor de transmisión (900 €) y el valor de adquisición (1.100 €). No procede la práctica de retención. Se integra en la base imponible del ahorro y se compensará con la ganancia referida en el guión anterior.
- Inmueble arrendado en Oropesa. La renta se imputa a los usufructuarios. Se trata de rendimientos del capital inmobiliario que forman parte de la renta general. Los rendimientos íntegros se computan por 12.000 euros, siendo gastos deducibles: los gastos de comunidad (600 €) y la amortización (a razón de un 3% anual sobre el mayor valor de dos, o el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, excluido en todo caso el valor del suelo). Por lo tanto, en el supuesto aquí planteado la amortización deducible fiscalmente asciende al 3 por 100 de 49.655,17 euros (tomamos como referencia 60.000 €, valor de adquisición que es superior al valor catastral, y excluimos el valor del suelo, teniendo en cuenta la parte que el mismo supone proporcionalmente en los valores catastrales).
- Inmueble vacío en Linares. Imputación de rentas inmobiliarias (art. 86 de la LIRPF), que se integra en la parte general de la base imponible. La renta es del 2 por 100 del valor catastral (el 1,1% si se trata de valores revisados a partir del 1 de enero de 1994).
- Vivienda habitual. Sólo dará lugar, como se verá más adelante, a la posibilidad de practicarse deducción por inversión en vivienda habitual.

Cuarta. ¿Qué deducciones en la cuota pueden practicarse en función a la información proporcionada?

Deducción por inversión en vivienda habitual regulada en los artículos 68.1 y 78 de la LIRPF.

La base máxima de esta deducción será de 9.015 euros anuales por autoliquidación. Los contribuyentes podrán deducirse el 10,05 por 100 de la base en la cuota íntegra estatal y el 4,95 por 100 en la cuota íntegra autonómica (salvo que la comunidad autónoma haya hecho uso de su competencia normativa y haya fijado un porcentaje distinto).

PARTE 7.ª: ASPECTOS RELACIONADOS CON LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA

La legislación aplicable está contenida básicamente en la Ley 58/2003 General Tributaria, y en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado mediante Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

El enunciado señala que se ha procedido a rectificar el domicilio fiscal de «INMO, S.A.», haciendo constar que es desconocido, y a la revocación de su número de identificación fiscal.

Al respecto, podemos comenzar destacando que el artículo 48.4 de la LGT prevé que cada Administración pueda comprobar y rectificar el domicilio fiscal declarado por los obligados tributarios en relación con los tributos cuya gestión le competa.

El procedimiento de comprobación del domicilio fiscal ha sido desarrollado por el RGGI en su artículo 148 y siguientes.

Así, y a los efectos que aquí nos interesan, dispone el artículo 149 del RGGI que el procedimiento de comprobación del domicilio fiscal se iniciará de oficio.

La comprobación del domicilio fiscal se realizará de acuerdo con los datos comunicados o declarados por el propio obligado tributario, con los datos que obren en poder de la Administración, con los datos y justificantes que se requieran al propio obligado tributario o a terceros, así como mediante el examen físico y documental de los hechos y circunstancias en las oficinas, despachos, locales y establecimientos del obligado tributario.

Tramitado el expediente, se formulará propuesta de resolución que será notificada al obligado tributario para que en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de dicha propuesta, pueda alegar y presentar los documentos y justificantes que estime oportunos (en este supuesto, no consta que la Administración haya notificado o intentado notificar dicha propuesta a «INMO, S.A.»).

De acuerdo con el artículo 150 del RGGI, la resolución que ponga fin al procedimiento será motivada y el plazo para notificarla es de seis meses. Dicha resolución confirmará o rectificará el domicilio declarado por el obligado tributario, y será comunicada a los órganos implicados de la

Agencia Estatal de Administración Tributaria y notificada a las Administraciones tributarias afectadas y al propio obligado interesado (en el presente caso, no consta que la Administración haya notificado o intentado notificar la resolución a «INMO, S.A.»).

En cuanto a los efectos de la comprobación del domicilio fiscal, debe subrayarse que el inicio de un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal no impedirá la continuación de los procedimientos de aplicación de los tributos iniciados de oficio o a instancia del interesado que se estuviesen tramitando.

Durante los tres años siguientes a la fecha de la notificación de la resolución del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal en la que se haya rectificado el declarado, las comunicaciones de cambio de domicilio fiscal que realice el obligado tributario, cuando supongan el traslado a una comunidad autónoma distinta, tendrán el carácter de mera solicitud y deberán acompañarse de medios de prueba que acrediten la alteración de las circunstancias que motivaron la resolución.

En cuanto a la revocación del número de identificación fiscal (en adelante NIF) y de conformidad con el artículo 144 del RGGI (el cual regula las actuaciones de comprobación censal), la comprobación de la veracidad de los datos comunicados en las declaraciones censales de alta, modificación y baja, se realizará de acuerdo con los datos comunicados o declarados por el propio obligado tributario, con los datos que obren en poder de la Administración, así como mediante el examen físico y documental de los hechos y circunstancias en las oficinas, despachos, locales y establecimientos del obligado tributario.

Por lo que respecta al análisis de los aspectos sustantivos, en este supuesto concurren dos de las circunstancias previstas en el artículo 147.1 para que la Administración tributaria pueda proceder a la revocación del NIF asignado, puesto que sí ha quedado acreditado que:

- Se ha comunicado a la Administración tributaria el desarrollo de actividades económicas inexistentes (el enunciado dice expresamente que nunca ha tenido actividad real).
- Que la sociedad ha comunicado el desarrollo de actividades económicas, de la gestión administrativa o de la dirección de los negocios, en un domicilio aparente o falso, sin que se justifique la realización de dichas actividades o actuaciones en otro domicilio diferente (se señala en el enunciado que, en el domicilio social declarado, la Inspección no ha encontrado ningún dato que permita vincular tal lugar con «INMO, S.A.»).

En lo tocante a los aspectos procedimentales, el mismo artículo 147 del RGGI prevé en su apartados 2 y siguientes que:

- El acuerdo de revocación requiere la previa audiencia al obligado tributario por un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, salvo que dicho acuerdo se incluya en la propuesta de resolución a que se refiere el artículo 145.3 de este reglamento (en el caso aquí analizado no consta que haya otorgado tal trámite de audiencia a «INMO, S.A.»).

- La revocación deberá publicarse en el Boletín Oficial del Estado y notificarse al obligado tributario. La publicación deberá efectuarse en las mismas fechas que las previstas en el artículo 112.1 de la LGT para las notificaciones por comparecencia (nada dice el enunciado acerca de si se ha producido o no dicha publicación y la notificación).

La revocación del NIF determinará los siguientes efectos (art. 147 del RGGI y el apartado 4 de la disp. adic. sexta de la LGT):

- Se procederá a extender, en la hoja abierta a la entidad en el Registro Mercantil, una nota marginal en la que se hará constar que, en lo sucesivo, no podrá realizarse inscripción alguna que afecte a ésta, salvo que se rehabilite dicho número o se asigne un nuevo NIF.
- Asimismo, determinará que las entidades de crédito no realicen cargos o abonos en las cuentas o depósitos de que disponga «INMO, S.A.», en tanto no se produzca la rehabilitación de dicho número o la asignación de un nuevo NIF.
- Que no se emita el certificado de estar al corriente de las obligaciones tributarias, por lo que en este punto es correcta la actuación de la Administración.
- En su caso, la baja de los Registros de Operadores Intracomunitarios y de Devoluciones Mensuales del IVA.

Por último, destacar que la Administración tributaria podrá rehabilitar el NIF mediante acuerdo que estará sujeto a los mismos requisitos de publicidad establecidos para la revocación. Las solicitudes de rehabilitación sólo serán tramitadas si se acompañan de documentación que acredite cambios en la titularidad del capital de la sociedad, con identificación de las personas que han pasado a tener el control de la sociedad, así como documentación que acredite cuál es la actividad económica que la sociedad va a desarrollar. Careciendo de estos requisitos, las solicitudes se archivarán sin más trámite. La falta de resolución expresa de la solicitud de rehabilitación de un número en el plazo de tres meses determinará que la misma se entienda denegada.

PARTE 8.ª: ASPECTOS RELACIONADOS CON LOS PROCEDIMIENTOS DE RECAUDACIÓN

Las actuaciones de embargo en materia recaudatoria se regulan en la LGT –Ley 58/2003, de 17 de diciembre–, así como en el Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (en adelante RGR).

En relación con las actuaciones descritas en el supuesto, debemos considerar:

En primer lugar, respecto a la negativa del director de la oficina de la entidad bancaria a practicar la anotación de embargo sobre las cuentas corrientes, es de aplicación el artículo 79.2 y 3 del RGR:

«2. La forma, medio, lugar y demás circunstancias relativas a la presentación de la diligencia de embargo en la entidad depositaria, así como el plazo máximo en que habrá de efectuarse la retención de los fondos, podrán ser convenidos, con carácter general, entre la Administración y la entidad de crédito afectada.

3. En defecto del acuerdo a que se refiere el apartado anterior, la diligencia de embargo se presentará en la oficina donde esté abierta la cuenta y sus responsables deberán proceder de forma inmediata a retener el importe embargado si existe en ese momento saldo suficiente, o en otro caso, el total de los saldos existentes a nombre del obligado al pago.

Asimismo, la diligencia de embargo se podrá presentar en alguno de los siguientes lugares:

- a) En la oficina designada por la entidad depositaria para relacionarse con el órgano de recaudación competente, conforme a lo previsto en el artículo 17.4, cuando la entidad haya sido autorizada a colaborar en la recaudación y el embargo afecte a cuentas o depósitos abiertos en una oficina perteneciente al ámbito territorial del órgano de recaudación competente.
- b) En el domicilio fiscal o social de la entidad de crédito.

En los supuestos a los que se refieren los párrafos a) y b), cuando el embargo deba tratarse sobre fondos cuya gestión o depósito no se encuentren localizados en el lugar en que se presente la diligencia de embargo, la retención de los fondos se efectuará de manera inmediata o, si ello no fuera posible, en el plazo más breve que permitan las características de los sistemas de información interna o de contabilidad de la entidad. Dicho plazo no podrá ser superior a cinco días, tendrá carácter improrrogable y se comunicará al órgano de recaudación que haya efectuado el embargo. En todo caso, el embargo surtirá efectos legales desde el día de presentación de la diligencia de embargo a la entidad depositaria.»

Por lo tanto, el hecho de que exista un convenio para que la AEAT centralice las diligencias de embargo en la oficina principal, no exime al director de la oficina de la retención del saldo existente en la cuenta en el momento de presentación de la diligencia de embargo, por lo que, en su caso, podría ser declarado responsable solidario de conformidad con el artículo 42.2 b) de la LGT.

La actuación del agente, dejando constancia en diligencia de la repuesta del director de la oficina, es correcta, teniendo ésta los efectos que le atribuye el artículo 107 de la LGT.

En segundo lugar, respecto a la negativa de la oficina principal de la entidad financiera a practicar la retención del saldo de 8.500 euros existente a favor del deudor, dicha actuación podría ser considerada constitutiva de posible responsabilidad solidaria del artículo 42.2 b) de la LGT, con el límite de 8.500 euros, por parte de la entidad bancaria, toda vez que se trata de una negativa a las actuaciones de embargo de la AEAT.

Por último, la falta de comunicación de datos sobre la posible existencia de otras cuentas abiertas por «AUTOS, S.A.», en la misma oficina bancaria, aun existiendo al menos dos cuentas más, encuentra su regulación en el RGR.

En concreto, el embargo de cuentas corrientes se regula en el artículo 79 del RGR:

«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».

Esta actuación, de nuevo, puede ser considerada como responsabilidad solidaria; en este caso alcanzando la deuda tributaria pendiente, incluidos los recargos y el interés de demora del periodo ejecutivo que proceda, con el límite del valor de los bienes y derechos embargables; es decir, la responsabilidad alcanzará el total de las deudas pendientes (26.950 + Intereses del periodo ejecutivo), con el límite del saldo no embargado en dichas cuentas, de las que la AEAT no ha sido informada.

Por otro lado, respecto a los motivos de oposición a la diligencia de embargo, reflejados por la entidad financiera en la diligencia practicada por el agente tributario, debemos considerar lo siguiente:

- En relación con el primer motivo de oposición de la entidad bancaria, alegándose que se encuentra adherida al procedimiento establecido por la AEAT para efectuar por medios telemáticos los embargos en cuentas corrientes, la Resolución de 6 de marzo de 2008 limita el importe de las diligencias de embargo por medios telemáticos de dinero en cuentas corrientes abiertas en entidades de crédito a 6.000 euros, por lo que no puede oponerse dicha circunstancia, toda vez que la diligencia emitida es de cuantía superior (dicha resolución ha sido modificada por la Resolución de 10 de julio de 2009, ampliándose el límite de las diligencias de forma centralizada a 20.000 €).
- En relación con la negativa a facilitar información sobre la cuenta que ofrece mayor rentabilidad, esgrimiendo que se trata de depósitos a plazo, el artículo 79.4 del RGR establece: «Si el depósito está constituido en cuentas a plazo, el embargo se efectuará igualmente de forma inmediata, sin perjuicio de lo establecido en el segundo párrafo del apartado 6»; a tal efecto el artículo 79.6, 2.º párrafo, establece:

«Si se trata de cuentas a plazo, el ingreso deberá realizarse en la fecha indicada en el párrafo anterior o al día siguiente del fin del plazo, según qué fecha sea la posterior. No obstante, si el depositante tiene la facultad de disponer anticipadamente del dinero depositado, al notificar la diligencia de embargo se advertirá al obligado al pago de la posibilidad que tiene de hacer uso de tal facultad frente a la entidad depositaria, según las condiciones que se hubieran establecido; en este caso, el ingreso en el Tesoro se producirá el día siguiente a la cancelación.»

Por lo que dicha alegación no puede admitirse como motivo válido de negativa a la traba del saldo de la misma.

Respecto a la segunda cuenta existente en la entidad financiera que no ha sido comunicada a la AEAT, la firma financiera alegó que se trataba de una cuenta pignorada en garantía de un préstamo.

En este supuesto es de aplicación el artículo 77.1 de la LGT:

«La Hacienda Pública tendrá prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concurra con otros acreedores, excepto que se trate de acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 78 y 79».

Por lo que en el supuesto planteado, la entidad bancaria deberá probar la existencia del contrato de prenda alegado, en cuyo caso tendrá preferencia para el cobro; sin embargo, la entidad financiera deberá tomar nota del embargo por parte de la AEAT, el cual deberá hacerse efectivo en el supuesto de que se abone la deuda que garantiza, por lo que si bien no es ejecutable de manera directa el embargo, no impide que la entidad deba anotar el embargo por parte de la AEAT.

- Por último, en cuanto a la alegación de diligencia dictada por órgano manifiestamente incompetente debido a la gestión de cobro de la deuda de la Comunidad de Madrid, el artículo 7 del RGR establece que corresponde a las comunidades autónomas la recaudación de las deudas cuya gestión tengan atribuida, y se llevará a cabo:

«...

c) Por la AEAT, cuando así se acuerde mediante la suscripción de un convenio para la recaudación.»

En tal sentido se pronuncian los artículos 19, 37 y 46 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, así como la disposición transitoria 6.^a, derogatoria y finales, de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre.

En este supuesto, concretamente, entre la Comunidad de Madrid y la AEAT, existe un convenio para el cobro en periodo ejecutivo de las deudas de la misma, a través del Convenio de 15 de septiembre de 2006 por lo que es correcta la actuación de la Administración, no pudiendo estimarse este motivo de oposición al embargo de las deudas.

De todo lo anterior se desprende que la actuación de la AEAT fue correcta y que la entidad financiera puede ser declarada responsable solidaria de conformidad con el artículo 42.2 b) de la LGT, por el importe de la deuda pendiente, con el límite de los saldos existentes en las cuentas de titularidad del deudor.

VALORACIÓN DE LA RETRIBUCIÓN EN ESPECIE POR UTILIZACIÓN DE VEHÍCULO DEL EMPLEADOR. DE LA «DISPONIBILIDAD» A LA «MODULACIÓN» A TRAVÉS DE PRESUNCIONES

[Comentario a la SAN, de 13 de abril de 2009, rec. núm. 439/2006] *

RAQUEL PÉREZ CALVO

Inspectora de Hacienda del Estado

JOSÉ MARÍA PÉREZ CALZADA

Técnico de Hacienda

Extracto:

Con esta Sentencia de 13 de abril de 2009 la Audiencia Nacional reniega del criterio de «disponibilidad» de los vehículos cedidos por las empresas a sus empleados para uso mixto, laboral y particular, a efectos del cálculo de la retribución en especie en el IRPF, que anteriormente había establecido en Sentencia de 12 de diciembre de 2007, para pasar a establecer que este criterio de «disponibilidad» debe ser modulado por las características del puesto de trabajo desempeñado por el trabajador, debiendo atenderse a la efectiva utilización y no a la mera facultad de disposición.

Si esta «modulación» de la efectiva utilización se lleva a cabo comparando los kilómetros particulares con los realizados para uso laboral, podemos encontrarnos, en el caso de un trabajador, con resultados muy distintos a pesar de que durante una serie de años realice idéntico número de kilómetros particulares, por el mero hecho de que en cada uno de esos periodos haya realizado muchos o pocos kilómetros laborales.

En el caso de que para proceder a la «modulación» tengamos en cuenta exclusivamente la efectiva utilización del vehículo para uso particular, deberíamos comparar los kilómetros privados realizados por un trabajador con esos mismos kilómetros realizados por el resto de empleados, lo que nos llevará a resultados totalmente distintos y contradictorios para ese trabajador, en los distintos años, como consecuencia de que el resto de empleados haya realizado más o menos recorrido privado, aunque él haya hecho siempre el mismo uso particular del vehículo.

Para resolver estas inconsistencias la Sala recurre a tomar prestada, aunque parcialmente, una presunción aplicada en unas actas levantadas por la Inspección de los Tributos a la misma empresa con motivo de la regularización de las cuotas del IVA soportado por la entidad por el arrendamiento de los vehículos, a pesar de que la Ley del IRPF fija un criterio de cuantificación donde no admite presunción alguna.

Palabras clave: uso mixto, renta en especie, disponibilidad, modular, presunción, cálculo teórico, limitaciones de uso, prorrateo y estanqueidad.

* Véase el texto íntegro de esta sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*. CEF, núm. 316, julio 2009, págs. 84-88. La sentencia también se recoge en la Base Documental *Normacef Fiscal y Contable* con la referencia NFJ033180.

CALCULATING PAYMENTS IN KIND FOR USE OF THE EMPLOYER'S VEHICLE. FROM «AVAILABILITY» TO «MODULATION» TROUGH PRESUMPTIONS

[Commentary on ruling of the Spanish National Court of 13 April 2009, appeal number 439/2006] *

RAQUEL PÉREZ CALVO

Inspectora de Hacienda del Estado

JOSÉ MARÍA PÉREZ CALZADA

Técnico de Hacienda

Abstract:

This paper surveys recent rulings of the Spanish National Court (Audiencia Nacional) on the consideration of vehicles provided by companies to their employees for both labour personal and mixed use, in order to calculate the corresponding payment in kind for the Spanish Personal Income Tax (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas). In particular, it focuses on the Audiencia Nacional Judgement of 2009 April 13th, which modulates the criterion of «availability» of these vehicles (settled in its previous Judgement of 2007 December 12th), by taking into account both the work position features of the employee and the actual use of the vehicle. The paper shows the inconsistencies underlying these modulations, and reviews the solution thereof in the Audiencia Nacional Judgement of April 2009: to make resort to a presumption which was previously applied in a report by the Taxes Inspection on the regularization of the VAT quotas paid by the same company on the leasing of the vehicles, despite the fact that the Spanish Personal Income Tax Act establishes a quantification criterion where no presumption is envisaged.

Keywords: mixed use, payment in kind, availability, modulation, presumption, theoretical calculation, limitations in use and apportionment and tightness.

* Véase el texto íntegro de esta sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*. CEF, núm. 316, julio 2009, págs. 84-88. La sentencia también se recoge en la Base Documental *Normacef Fiscal y Contable* con la referencia NFJ033180.

La Sentencia de 13 de abril de 2009 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (NFJ033180) estima parcialmente el recurso número 439/2006 presentado contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) y resuelve que para el cálculo de la retribución en especie que supone la entrega por la empresa de vehículos a los empleados para destinarlos a un uso mixto, laboral y particular, el criterio de disponibilidad debe ser modulado por las características del puesto de trabajo desempeñado por el trabajador, debiendo atenderse a la efectiva utilización del bien y no a la mera facultad de disposición, distinguiendo entre los usuarios que realizan el trabajo de visitantes médicos y los directivos de la entidad. Con ello se aparta totalmente del criterio mantenido con anterioridad por la misma Sala de la Audiencia Nacional, que en Sentencia de 12 de diciembre de 2007 (NFJ027413) en un caso idéntico estableció que «la valoración efectuada por la Administración es correcta y se acomoda a la finalidad de la norma, toda vez que lo relevante para la calificación de la utilización del vehículo como renta en especie no es el uso efectivo del vehículo por parte del trabajador, pues es evidente que el mismo no puede estar haciendo uso de aquél ininterrumpidamente, sino la disponibilidad del mismo y posibilidad de utilizarlo en cualquier momento para fines particulares, lo que ocurre siempre que dicho trabajador se encuentre fuera de su horario laboral».

Comenzaremos extractando la nueva sentencia citando los párrafos que hemos considerado más significativos de los contenidos en los distintos fundamentos jurídicos, sin perjuicio de las referencias a aquellos otros que haremos en el posterior comentario.

En el fundamento jurídico segundo se expone:

«[...] La Inspección, en su informe ampliatorio al acta, fundamenta la propuesta de regularización en base a que la empresa sólo ha considerado como tiempo dedicado a fines particulares de los vehículos el periodo de vacaciones, días festivos y fines de semana (para los agentes vendedores sólo el domingo) sin incluir importe alguno por las horas fuera de jornada de los días laborales, siguiendo el criterio de la Dirección General de Tributos. Por ello, se debe calificar como renta la mera facultad de disposición o susceptibilidad de uso particular con independencia de que exista o no utilización efectiva para dicho fin, por lo que la Inspección entiende que la entidad debe computar también como uso privado la parte proporcional de las horas que estando el vehículo a disposición

empleado, no estén dentro de la jornada laboral, incluyéndose tanto el tiempo de transporte o desplazamiento al lugar de trabajo como las horas de descanso».

En el fundamento tercero señala:

«[...] La cuestión controvertida se centra en determinar la forma de calcular la retribución en especie, a efectos del IRPF, que supone la entrega por la actora de vehículos automóviles a sus empleados para destinarlos a un uso mixto, laboral y particular».

«[...] En supuestos como el que se enjuicia, de uso mixto de los vehículos, la cuestión nuclear se centra en determinar el cómputo de su uso para fines particulares, que es lo único que constituye "retribución en especie" [...]».

«En el presente supuesto, la Administración, fundándose en el criterio de la disponibilidad, que se sustenta en la facultad de disposición que el trabajador tiene sobre el vehículo fuera del horario que constituye su jornada laboral, estimó que existía, en los ejercicios 1999 a 2002 comprobados, una disponibilidad para uso personal de un 79,9% para los comerciales y de un 80,70% para los directivos. Este porcentaje de imputación viene a reconocer como uso de empresa exclusivamente las horas laborables previstas en el Convenio, presumiendo la existencia de retribución en especie por el resto del tiempo».

En el fundamento jurídico cuarto establece que:

«La Sala considera excesiva la imputación efectuada por la Inspección del uso privado de los vehículos, que ha sido calculado teóricamente a través de una operación resultante de aplicar el criterio de disponibilidad. Este exceso de imputación se considera todavía más patente en el caso de los comerciales».

«En efecto, se aprecia respecto del criterio de disponibilidad que no se corresponde adecuadamente con el tenor literal del artículo 43 de la Ley del Impuesto que alude a la "utilización" y no a la "facultad de utilización", y fundamentalmente que dicho criterio no resulta íntegramente trasladable en algunos supuestos, como el de los visitantes médicos, en que los vehículos cedidos por la empresa constituyen su instrumento de trabajo».

«Pero es que, además, tal y como señala la parte, el criterio de disponibilidad no fue aceptado por la propia Inspección en la liquidación tributaria correspondiente al IVA de los mismos ejercicios, sosteniéndose por el Inspector Jefe en el correspondiente acto administrativo:».

«Pues bien, en el presente caso no puede decirse que la afirmación base haya quedado debidamente demostrada por la Inspección tributaria toda vez que del hecho de que los vehículos en cuestión hubiesen sido puestos a disposición de los empleados de la Entidad de forma ininterrumpida y por periodos de tiempo continuados sin exigir que, al término de la jornada laboral, los vehículos citados debieran depositarse en locales señalados por la Entidad, no puede deducirse que los referidos vehículos utilizados para usos particulares de los empleados durante todas las horas restantes [...]».

En el fundamento quinto la Audiencia Nacional señala:

«Sostiene la recurrente, como ya hiciera desde el inicio, un porcentaje medio de utilización empresarial ascendente al 75% para los visitadores, y del 60% para el resto de personal, alegando que dicho criterio guarda relación con el adoptado para calcular las cuotas de IVA deducible para el mismo periodo, criterio que utiliza como base los kilómetros realizados en los desplazamientos».

«[...] Si bien en el ámbito del IRPF las normas que regulan la delimitación y valoración de las rentas en especie consistentes en la entrega de vehículos –arts. 43 y 44 LIRPF– no contemplan presunción legal alguna para hallar el grado de utilización de los vehículos, sin embargo nada impide que la Sala considere conforme a Derecho acudir al porcentaje fijado en el IVA para la misma sociedad y que aplica para los visitadores médicos el porcentaje de afectación de los vehículos a la actividad empresarial declarado por la propia sociedad, ascendente al 75%, y para el resto de empleados la presunción legal de afectación de los vehículos a actividades empresariales consistente en un 50%, que no es el declarado por la sociedad ni tampoco el aplicado por la Inspección, pero que se considera conforme a las características de los puestos de trabajo desempeñados por los trabajadores y a la efectiva utilización del bien».

«Conforme a cuanto antecede, procede aceptar en el caso de los visitadores médicos la declaración de la empresa recurrente de afectación de los vehículos a actividades empresariales en un 75%, y determinar para el resto de los empleados un porcentaje de afectación de los vehículos a las actividades empresariales en un 50%».

Tras todo lo anterior, la Audiencia Nacional en su fallo decide: «ANULAR la resolución impugnada y los acuerdos de liquidación que trae causa en cuanto al porcentaje de afectación de los vehículos a actividades empresariales que será del 75% declarado por la entidad para los visitadores médicos y del 50% para el resto de empleados de la empresa».

Una vez resumida la sentencia, queremos destacar determinados aspectos de la actuación de la Inspección tributaria que, de la lectura de los distintos fundamentos jurídicos, entendemos que no están lo suficientemente claros y, también, intentar poner de manifiesto cómo esa actuación está guiada por los principios que, entendemos, instaura la legislación aplicable.

En primer lugar, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, vigente en el periodo objeto de regularización tributaria, señala en su artículo 43 para las rentas en especie:

«Constituyen rentas en especie la utilización, consumo y obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda».

La valoración de estas rentas en especie se establece en el artículo 44.1:

«Con carácter general, las rentas en especie se valorarán por su valor normal en el mercado, con las siguientes especialidades:

1.º Los siguientes rendimientos del trabajo en especie se valorarán de acuerdo con las siguientes normas de valoración:

a) [...]

b) En el caso de utilización o entrega de vehículos automóviles:

- En el supuesto de entrega, el coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación.
- En el supuesto de uso, el 20% anual del coste a que se refiere el párrafo anterior. En caso de que el vehículo no sea propiedad del pagador, dicho porcentaje se aplicará sobre el valor de mercados que correspondería al vehículo si fuese nuevo.
- En el supuesto de uso y posterior entrega, la valoración de esta última se efectuará teniendo en cuenta la valoración resultante del uso anterior».

Debe, pues, quedar claro que son retribuciones en especie para los trabajadores de una empresa la utilización para fines particulares de bienes del empleador, pero también lo serán el consumo u obtención, para fines particulares, de derechos o servicios. Igualmente hay que destacar que lo único que pretende este artículo 44 es valorar las distintas rentas en especie, las cuales han sido definidas en el artículo anterior y que, repetimos, comprenden la **utilización, consumo u obtención**, para fines particulares, de **bienes, derechos o servicios**. Es por ello que, a pesar de la redacción del encabezado de cada párrafo del artículo 44.1.1.º b), donde escuetamente hace referencia a «utilización o entrega de vehículos...», o donde se dice «en el supuesto de uso...», deberemos entender que se refiere tanto a la utilización del vehículo para fines particulares, como a la posesión del derecho de uso del mismo fuera de la jornada laboral, puesto que la entidad propietaria de tal derecho (el empleador) que, a su vez, lo ha adquirido del propietario del automóvil mediante contrato de arrendamiento, lo cede al trabajador y no le impone restricción alguna para su utilización.

Asimismo, hemos de destacar que la ley establece, de una forma inequívoca, la valoración de tal renta en especie, fijándola para el caso de que el vehículo no sea propiedad del pagador en el 20% del valor de mercado, que correspondería al vehículo si fuese nuevo y no impone ninguna condición, ni fija presunción alguna.

A la vista de un mandato tan preciso de la norma, no parece adecuado a la Inspección hacer agrupaciones de empleados en función de que para realizar sus trabajos deban conducir vehículos o no deban hacerlo, o aun en el caso de que deban conducir según que hagan muchos kilómetros o pocos, o que conduzcan el vehículo que después se llevan a su casa o bien otro distinto, e incluso que, con independencia del grupo en que los queramos encuadrar, cuando lo tengan a su disposición utilicen el automóvil mucho, poco o nada. La ley está valorando una retribución en especie, esto es, la utilidad que el vehículo les produce para fines particulares, al margen de la utilización por motivos laborales, puesto que esta aportación a los fines de la empresa ya le son retribuidas al empleado mediante las correspondientes retribuciones dinerarias que componen su salario.

Es por ello que la Inspección tributaria, en las actuaciones tendentes a la comprobación de este tipo de remuneraciones, procede estableciendo un cálculo individualizado para cada uno de los trabajadores y para ello identifica a los usuarios de los vehículos, comprueba el valor de mercado de los vehículos como si fuesen nuevos y procede a la cuantificación de la correspondiente retribución en especie aplicando el 20% que establece la ley. Una vez determinado dicho importe, aplica diversas ponderaciones para reducirlo en función de todas aquellas limitaciones que sobre la utilización del vehículo puedan recaer en cada usuario. Decimos usuarios porque está probado que, en el caso que nos ocupa, todos los imputados han usado el vehículo para fines particulares, al menos en los desplazamientos desde el lugar de trabajo hasta el domicilio particular, y viceversa.

De todas las limitaciones que la Inspección ha de considerar, la primera sería ver si el periodo de tiempo en que se ha dispuesto del vehículo coincide con el periodo anual o no, pues parece lógico suponer que debería prorratearse la cuantificación de la remuneración en función del periodo en que lo ha tenido a su disposición. Por ejemplo: si el vehículo se le ha entregado el 4 de abril y lo ha mantenido hasta fin de año, la Inspección consideraría que el periodo a imputar son 272 días, por lo que el resultado de aplicar el 20% al valor del vehículo se multiplicaría por la proporción del tiempo en que ha dispuesto del mismo respecto del total del año ($272 / 365 = 74,52\%$).

Otra circunstancia que también debería tenerse en cuenta es la imposibilidad de uso del automóvil durante un cierto periodo de tiempo por accidente, avería del vehículo, retirada del permiso de circulación, etc., procediendo igualmente al prorrateo del tiempo de disposición respecto del total.

Lo que la Inspección, lógicamente, no pondera son aquellas circunstancias que, como el descanso nocturno y otras muchas, son consustanciales a la naturaleza humana y cuyo ejercicio hace inviable la utilización del vehículo, porque necesariamente debe entenderse que ya han sido consideradas por el legislador cuando ha fijado el porcentaje de valoración.

Para el último lugar hemos dejado una limitación que, dada su importancia cuantitativa y cualitativa, merece un tratamiento un poco más amplio y que no es otra que la de considerar si la jornada laboral debe ser tenida en cuenta a efectos de reducir la cuantificación del importe de la retribución en especie fijada por el legislador por la asignación del vehículo. A nuestro juicio, dicha reducción aplicada por la Inspección de los Tributos no puede ser calificada sino como una interpretación excesivamente generosa de la ley que, en beneficio de los usuarios, hace la Dirección General de Tributos, puesto que nos parece más lógico entender que cuando el legislador señala para estos empleados una retribución que cuantifica en el 20% del valor del vehículo, se debería suponer que en ese valor concreto ha considerado que dicho trabajador tiene la obligación de acudir a su trabajo y que debe hacerlo durante toda la jornada laboral, puesto que esto es algo intrínseco a la condición de empleado de una entidad y que, por ello, el uso del vehículo para fines particulares ha de realizarlo necesariamente fuera de la jornada de trabajo y, por tanto, ya ha sido tenido en cuenta por el legislador a la hora de establecer una cuantía determinada. No nos parece, pues, muy acertado enmendarle la plana al legislador con esta rebaja.

A la vista de todo lo anterior se podría considerar que el único reparo que, en todo caso, debería hacer un tribunal respecto de las actas objeto de impugnación es anular esa disminución motivada por la consideración de que el empleado debe cumplir su jornada laboral, pero no ha sido así, y

la Sentencia de la Audiencia Nacional, tal como ya hemos expuesto en el extracto reflejado al inicio de este comentario, toma otros derroteros, que pasamos a comentar.

Empezamos destacando brevemente el fundamento jurídico tercero, donde se señala:

«La Administración [...] estimó que existía, en los ejercicios 1999 a 2002 comprobados, una disponibilidad para uso personal de un 79,9% para los comerciales y de un 80,7% para los directivos».

Evidentemente, no es toda la verdad, sino que estos porcentajes serían para aquellos trabajadores (la mayoría) que hubieran podido disponer del vehículo durante todos los días del año, porque lógicamente a aquellos que no estuvieran en esta situación, por haber sido alta después del 1 de enero, baja antes del 31 de diciembre, o no haber podido disponer del vehículo en algún periodo del año, se les aplicó la ponderación correspondiente y el resultado final sería inferior a estos porcentajes, con lo cual habrá otros trabajadores con porcentajes de ponderación distintos.

En cuanto a que haya dos grupos mayoritarios con porcentajes de «disponibilidad» del 79,9% y 80,7% no es, lógicamente, por la categoría profesional de los empleados, sino por la jornada laboral que los trabajadores están obligados a hacer que, tal como ha probado la Inspección, son de dos tipos y representa el 20,1% y 19,3%, respectivamente, respecto al total de horas anuales.

En el fundamento cuarto se recoge lo siguiente:

«La Sala estima que para la valoración de la retribución en especie en los casos de uso mixto de un bien, para fines empresariales y privados, es necesario atender a las circunstancias personales y profesionales del trabajador, de tal forma que el uso privado que un comercial da a un vehículo cedido por la empresa es más residual que el que le da otro empleado que necesite el vehículo en menor medida, como es el caso de los directivos de la empresa».

Para dar cumplimiento exacto a este claro mandato entendemos que la Inspección, en lo sucesivo, debería considerar el número de kilómetros recorridos por el vehículo cedido a cada empleado, diferenciando los privados de los laborales. Veámoslo en un ejemplo muy sencillo de una empresa que dispone únicamente de dos empleados, para que así nos resulte más comprensible:

Año 1:

- Empleado A: Valor del vehículo 20.000 € y 10.000 Km privados y 80.000 Km laborales.
- Empleado B: Valor del vehículo 20.000 € y 5.000 Km privados y 12.000 Km laborales.

Año 2:

- Empleado A: Valor del vehículo 20.000 € y 10.000 Km privados y 10.000 Km laborales.
- Empleado B: Valor del vehículo 20.000 € y 5.000 Km privados y 1.000 Km laborales.

Año 3:

- Empleado A: Valor del vehículo 20.000 € y 10.000 Km privados y 1.500 Km laborales.
- Empleado B: Valor del vehículo 20.000 € y 5.000 Km privados y 0 Km laborales.

El importe de las retribuciones en especie a considerar sería el siguiente:

Año 1:

- Empleado A: $20\% \times 20.000 \times 10.000 / 80.000 = 500,00 \text{ €}$.
- Empleado B: $20\% \times 20.000 \times 5.000 / 12.000 = 1.666,67 \text{ €}$.

Año 2:

- Empleado A: $20\% \times 20.000 \times 10.000 / 10.000 = 4.000,00 \text{ €}$.
- Empleado B: $20\% \times 20.000 \times 5.000 / 1.000 = 20.000,00 \text{ €}$.

Año 3:

- Empleado A: $20\% \times 20.000 \times 10.000 / 1.500 = 26.666,67 \text{ €}$.
- Empleado B: $20\% \times 20.000 \times 5.000 / 0 = \text{Indeterminado}$.

Vemos los resultados dispares y contradictorios obtenidos en cada uno de los años por cada empleado, a pesar de que los dos han tenido el mismo vehículo (valor 20.000 €), y cada empleado ha realizado para uso particular los mismos kilómetros en cada uno de los tres años (el A: 10.000 Km y el B: 5.000 Km) y se les ha aplicado la misma legislación en todo el periodo. Resumimos:

	Resultado año 1	Resultado año 2	Resultado año 3
Empleado A (10.000 Km):	500,00	4.000,00	26.666,67
Empleado B (5.000 Km):	1.666,67	20.000,00	Indeterminado

Es de destacar que la misma persona que ha utilizado el mismo coche para recorrer los mismos kilómetros particulares en los tres años, puede tener unos importes totalmente diferentes en función de los kilómetros laborales que realice cada año. De la misma manera, el trabajador B, que ha realizado la mitad de los kilómetros particulares que A, tendría que declarar, en un año de nuestro ejemplo, unos rendimientos en especie hasta cinco veces superiores a los de A, e incluso vemos el

problema que supondría actuar con un divisor cero. Y todo ello sin olvidar que lo que estamos tratando de calcular es el importe de la utilización, consumo u obtención de bienes, derechos o servicios, para uso particular, esto es, al margen de la actividad laboral.

Pero sigamos avanzando un poco más en la sentencia. El fundamento cuarto establece:

«[...] La Sala comparte la alegación de la parte de que el criterio adoptado por la Inspección para determinar la existencia de renta en especie, posteriormente confirmado por el TEAC en la resolución que se revisa, consistente en la facultad de disposición del empleado, no puede ser acogido si no resulta modulado por las características del puesto de trabajo desempeñado por el trabajador, debiendo, en consecuencia, atenderse a la efectiva utilización del bien y no a la mera facultad de disposición».

De acuerdo con esto, si optáramos por el criterio de atender a la efectiva utilización del vehículo, esto es, considerar exclusivamente los kilómetros de uso particular recorridos, la Inspección debería confeccionar una relación que contuviera únicamente el detalle de estos kilómetros particulares efectivamente realizados por cada empleado en los diferentes periodos objeto de comprobación y, con base en ello, cuantificar la retribución con la ponderación correspondiente a los kilómetros realizados respecto al número que deberemos tomar como base. Veamos un ejemplo similar al anterior:

Año 1:

- Empleado A: Valor del vehículo 20.000 € y 12.400 Km privados.
- Empleado B: Valor del vehículo 20.000 € y 5.000 Km privados.

Año 2:

- Empleado A: Valor del vehículo 20.000 € y 87.800 Km privados.
- Empleado B: Valor del vehículo 20.000 € y 5.000 Km privados.

Año 3:

- Empleado A: Valor del vehículo 20.000 € y 4.800 Km privados.
- Empleado B: Valor del vehículo 20.000 € y 5.000 Km privados.

En primer lugar deberemos decidir cuál es el valor que cada año hemos de tomar como base (denominador) para poder determinar la retribución de acuerdo con lo señalado en la sentencia, pues si no tenemos un valor de referencia no podríamos cuantificar *la efectiva utilización del vehículo*. Lo

más favorable para los empleados y, por ello, lo más lógico, es tomar el valor más alto de los kilómetros realizados en cada año, pues si utilizáramos la media aritmética, todos aquellos que estuvieran por encima de ella obtendría un resultado superior al 100%. Así pues, tomaremos en cada año el mayor (12.400, 87.800 y 5.000, respectivamente) y procedemos a realizar los cálculos.

Año 1:

- Empleado A: $20\% \times 20.000 \times 12.400 / 12.400 = 4.000,00 \text{ €}$
- Empleado B: $20\% \times 20.000 \times 5.000 / 12.400 = 1.612,90 \text{ €}$

Año 2:

- Empleado A: $20\% \times 20.000 \times 87.800 / 87.800 = 4.000,00 \text{ €}$
- Empleado B: $20\% \times 20.000 \times 5.000 / 87.800 = 227,79 \text{ €}$

Año 3:

- Empleado A: $20\% \times 20.000 \times 2.800 / 5.000 = 2.240,00 \text{ €}$
- Empleado B: $20\% \times 20.000 \times 5.000 / 5.000 = 4.000,00 \text{ €}$

Vemos aquí que el empleado B, disfrutando del mismo tipo vehículo todos los años, realizando los mismos kilómetros particulares (5.000) y aplicando la misma legislación, obtiene unos resultados de 1.612,90 €, 227,79 € y 4.000,00 €, respectivamente, por el mero hecho de que el otro trabajador de la empresa haga o deje de hacer un cierto número de kilómetros. Lo resumimos:

	Resultado año 1	Resultado año 2	Resultado año 3
Empleado A (Km varios):	4.000,00	4.000,00	2.240,00
Empleado B (5.000 Km):	1.612,90	227,79	4.000,00

Después de poner de manifiesto los resultados a que nos lleva el cumplimiento de los mandatos de la Sala, continuamos avanzando en la sentencia para ver cómo se podrían resolver estas inconsistencias; así recalamos en el fundamento quinto, donde el tribunal reconoce el principio de estanqueidad en el sistema tributario, pero recurre a una presunción consignada en otras actas levantadas por la Inspección a la misma empresa por el IVA para tomar dichos valores a efectos de cuantificar la renta en especie del IRPF. Recordemos lo ya expuesto:

«[...] Nada impide que la Sala considere conforme a Derecho acudir al porcentaje fijado en el IVA para la misma sociedad y que aplica para los visitantes médicos el porcentaje de afectación

de los vehículos a la actividad empresarial declarado por la propia sociedad, ascendente al 75%, y para el resto de empleados la presunción legal de afectación de los vehículos a actividades empresariales consistente en un 50% [...]».

Sobre esto hemos de decir que, en primer lugar, debe de prevalecer el principio de estanqueidad, pero es que, además, en la actas de IVA se trataba de regularizar la deducción de las cuotas del impuesto soportadas con motivo del arrendamiento de los vehículos, que son cantidades concretas y que le son giradas por el propietario de los mismos (el arrendador). Para ello, la Inspección debió aplicar la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, que establece en su artículo 95:

«Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.

[...]

Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas:

[...]

2.^a Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50%.»

Como vemos, es algo muy diferente a lo que establece el artículo 44 de la Ley del IRPF, cuyo propósito es cuantificar una retribución en especie, para lo cual fija un valor inequívoco que en el caso de vehículos arrendados es el 20% del valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo, sin presunción alguna. Por el contrario, la Ley del IVA establece qué parte de la cuota del IVA soportado como consecuencia de ese arrendamiento es deducible por la empresa y además establece una presunción del 50% para los vehículos que no se afecten directa y exclusivamente a su actividad empresarial o profesional y que en la medida que no pueda ser destruida por parte de la empresa o de la Inspección, prevalecerá. Es por ello que entendemos que, además de que el principio de estanqueidad está consagrado por numerosas sentencias de los diferentes tribunales, no se han debido tomar unos cálculos utilizados en la regularización de las cuotas del IVA soportado por la sociedad para buscar una salida a la cuantificación de la retribución en especie en el IRPF que, a nuestro modesto entender, no puede ser resuelto de acuerdo con los criterios expuestos en la sentencia, si no es con una presunción no prevista en la Ley del IRPF, y que el tribunal ha cuantificado para la actividad empresarial de los visitantes en el 75% y en el 50% para el resto de los empleados, reconociendo respecto de este porcentaje «que no es el declarado por la sociedad ni tampoco el aplicado por la Inspección».

Frente a todo esto, hemos de convenir que en la actuación llevada a cabo por la Inspección no se ha realizado presunción alguna, ni nada ha sido calculado teóricamente, puesto que ha procedido a la

identificación de los usuarios de los vehículos, ha comprobado el valor de mercado de los automóviles, ha tenido en cuenta todas las limitaciones que sobre el uso particular de cada uno de los vehículos han podido incidir y ha aplicado el porcentaje establecido por la Ley del IRPF. De todo ello ha obtenido un resultado concreto para cada usuario que ha comparado con los declarados por la sociedad, y ha procedido a la cuantificación del ingreso a cuenta del IRPF correspondiente que, por diferencia con el calculado por la sociedad, ha dado lugar a las correspondientes actas de Inspección. Como queda dicho, no ha tenido en cuenta el uso laboral de los vehículos, porque lo que pretendía era cuantificar la utilidad particular que esa cesión del vehículo le produce al usuario una vez finalizada la actividad laboral, esto es, en sus horas libres, que son complementarias y totalmente independientes de las profesionales. Como en la jornada laboral no puede hacer uso del vehículo para fines particulares, poco debe importar la naturaleza de su trabajo; simplemente no le genera renta en especie alguna, ni le condiciona el uso que, una vez finalizada dicha jornada, puede hacer del vehículo para su uso personal. Por ello no ha considerado si en las horas de trabajo el empleado conduce vehículos o no los conduce, o en caso de que conduzca si lo hace con el vehículo que le ha sido cedido para uso particular u otro distinto. Coincide así con lo expuesto por la Sala en el fundamento jurídico tercero, que señala:

«En supuestos como el que se enjuicia, de uso mixto de los vehículos, la cuestión nuclear se centra en determinar el cómputo de su uso para fines particulares, que es lo único que constituye "retribución en especie"».

Ya por último, destacar que, a pesar de lo expuesto en la demanda, la entidad empleadora, en sus cálculos originales de la retribución en especie por la cesión de los vehículos a sus empleados, que son los que ha comprobado la Inspección, aplicó el criterio de disponibilidad de los vehículos en los días no laborales y, por ello, sin tener en cuenta, para nada, la utilización que de los vehículos se hacía por motivos empresariales, ni la cantidad de kilómetros que los empleados realizaban para uso particular. Así aparece recogido en el fundamento jurídico segundo, cuando hace referencia al informe ampliatorio de la Inspección, sin que haya sido rebatido por la entidad recurrente. Lo recordamos:

«[...] La empresa sólo ha considerado como tiempo dedicado a fines particulares de los vehículos el periodo de vacaciones, días festivos y fines de semana (para los agentes vendedores sólo el domingo) sin incluir importe alguno por las horas fuera de jornada de los días laborales».

Es por ello que la discrepancia de la Inspección recogida en las actas que son objeto del recurso no ha sido con el método aplicado por la sociedad en la determinación del importe de la retribución en especie a efectos del IRPF por la cesión de vehículos a sus empleados, sino únicamente con el resultado de su cuantificación, considerándolo claramente insuficiente por no haberse tenido en cuenta las horas libres de los días laborables, periodo en que también los vehículos estuvieron a disposición de los empleados, exactamente igual que en vacaciones, días festivos y fines de semana.

Después de todo lo expuesto, queremos concluir este comentario dejando claro que en nuestra opinión, la valoración de la renta en especie por la cesión de vehículos automóviles a empleados deberá estar en función, únicamente, de dos variables: el valor del vehículo (mayor valor implicará

mayor renta en especie) y las limitaciones impuestas al uso particular del mismo (mayores limitaciones conllevarán menor renta en especie), o, dicho de otra manera, tal como lo ha realizado la Inspección de los Tributos en las actuaciones que nos ocupan, y donde ha seguido el criterio fijado por la Dirección General de Tributos, así como por numerosas resoluciones del TEAC y por la citada Sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de diciembre de 2007 donde establecía «que lo relevante para la calificación de la utilización del vehículo como renta en especie no es el uso efectivo del vehículo por parte del trabajador, pues es evidente que el mismo no puede estar haciendo uso de aquél ininterrumpidamente, sino la disponibilidad del mismo y posibilidad de utilizarlo en cualquier momento para fines particulares, lo que ocurre siempre que dicho trabajador se encuentre fuera de su horario laboral».

EL ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO EN EL PGC-07. DISERTACIÓN PARA SU ELABORACIÓN Y PROSPECTIVA COMO HERRAMIENTA DE ANÁLISIS

DANIEL OLAYA

*Profesor invitado de Sudamérica por la
Universidad de Castilla-La Mancha*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don José Ramón GONZÁLEZ GARCÍA, doña María Teresa DEL VAL NÚÑEZ, don José Antonio GONZALO ANGULO, doña Herenia GUTIÉRREZ PONCE, don Lorenzo LARA LARA y don Alejandro LARRIBA DÍAZ ZORITA.

Extracto:

EN el desarrollo del presente trabajo, profundizaré desde el punto de vista teórico y práctico en la forma de llegar a elaborar uno de los nuevos estados financieros incluidos dentro de las cuentas anuales al amparo del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, como es el estado de cambios en el patrimonio neto. En el análisis detallado del nuevo Plan General de Contabilidad para España, el cual tiene su aplicación a partir del pasado 1 de enero de 2008, se presentan novedades importantes, y una de ellas hace referencia a los informes integrantes de las cuentas anuales. La mayor novedad en este aspecto viene dada por la incorporación de dos nuevos estados financieros: el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo. Por lo tanto, centrándonos en el estado de cambios en el patrimonio neto, se hace necesaria la profundización en el proceso a llevar a cabo para su elaboración y de manera prospectiva mostrar su importancia como herramienta de análisis dentro del proceso de toma de decisiones empresarial. Con base en lo anterior, se procura contribuir con herramientas fiables y sencillas a la actividad del análisis de la información contable para que cumpla uno de sus principales objetivos, como es el de servir de soporte dentro del proceso de toma de decisiones empresariales.

Palabras clave: ingresos y gastos corrientes, ingresos y gastos imputados al patrimonio neto, normas internacionales de contabilidad, cuentas anuales y análisis contable.

THE STATEMENT OF CHANGES IN EQUITY IN THE GCP-07. DISSERTATION FOR HIS ELABORATION AND FORESIGHT AS ANALYSIS TOOL

DANIEL OLAYA

*Profesor invitado de Sudamérica por la
Universidad de Castilla-La Mancha*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don José Ramón GONZÁLEZ GARCÍA, doña María Teresa DEL VAL NÚÑEZ, don José Antonio GONZALO ANGULO, doña Herenia GUTIÉRREZ PONCE, don Lorenzo LARA LARA y don Alejandro LARRIBA DÍAZ ZORITA.

Abstract:

THROUGHOUT this paper, I will make a comprehensive study, from a theoretical and practical point of view, on how to elaborate the statement of changes in equity, which is one of the new financial statements included in the annual accounts, under provision of the Royal Decree 1514/2007 of 16 November. In a detailed analysis of the new Spanish General Chart of Accounts –implemented from 1 January 2008– important developments are presented, for instance the one which refers to the reports included in the annual accounts. The greatest variation in this matter is given by the addition of two new financial statements: the statement of changes in equity and the cash flow statement. Thus, focusing on the statement of changes in equity, a deeper analysis regarding its elaboration process must be carried out and, in a prospective manner, its relevance must be displayed as an analysis tool for the corporate decision making process. Based on the above, an attempt is made to contribute with simple and reliable tools for the analysis of the accounting information in order to fulfill one of its main goals: serving as a support within the corporate decision making process.

Keywords: income and expenses, income and expenses charged to equity, international standards of accounting, annual accounts and accounting analysis.

Sumario

I. Introducción.

II. Novedades del nuevo PGC-07.

III. Las cuentas anuales en el PGC-07.

1. Cuentas anuales normales y abreviadas.

IV. El estado de cambios en el patrimonio neto –ECPN–.

1. Estructura del estado de cambios en el patrimonio neto.

2. Cuentas contables de los grupos 8 y 9.

3. Cuentas contables de cierre de ejercicio de las cuentas de los grupos 8 y 9 del PGC-07.

4. Cuentas contables de imputación de las cuentas de los grupos 8 y 9 del PGC-07.

V. Disertación para la elaboración del estado de cambios en el patrimonio neto con base en el PGC-07.

VI. Análisis de la información contable generada por las cuentas de los grupos 8 y 9 y su inserción en las cuentas anuales.

1. Análisis vertical.

2. Análisis horizontal.

3. Índices o ratios.

VII. Recomendaciones.

VIII. Conclusiones.

Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN

Para el estudio del estado de cambios en el patrimonio neto respecto a su elaboración y prospectiva como herramienta de análisis, se hace necesario estudiar el marco teórico donde se encuentra fundamentada la obligación de dicho procedimiento en materia contable, como también sus interrelaciones con los demás documentos integrantes de las cuentas anuales. Por lo tanto, en primera instancia analizaremos los fundamentos normativos del nuevo Plan General de Contabilidad de 2007 (PGC-07). A renglón seguido haremos referencia a las diferentes novedades del PGC-07 y por último profundizaremos en las características especiales del nuevo estado financiero, con el objeto de llegar a una disertación con respecto a su elaboración y prospectiva como herramienta de análisis.

En el mundo empresarial moderno, nos encontramos permanentemente abocados a tomar decisiones de diferente índole, las cuales de una u otra forma se van a ver reflejadas en los resultados del ente económico. Por lo tanto, las variables que se tengan en cuenta para esta toma de decisiones son de suma importancia. Al tomar las variables intervinientes en esta actividad se pueden identificar como cuantitativas y cualitativas. En el primer caso se tienen resultados fácilmente mensurables, ya que obedecen a parámetros definidos por una ciencia exacta como son las matemáticas. En el segundo caso no se tiene una certeza, ya que depende de factores que no todas las veces se pueden interpretar de la misma forma, así sea el mismo suceso, pero se puede estar presentando en instantes diferentes. De lo planteado anteriormente se extrae el concepto de cualificación; ya que estamos frente a una interpretación subjetiva, sujeta a circunstancias no estáticas, las cuales en su comportamiento se dinamizan y su valor depende del momento en el tiempo. Es de anotar que las decisiones en el momento de las imputaciones contables se convierten en carácter subjetivo, desde el instante en que la persona responsable de dicha actividad puede optar por una de varias posibles alternativas; por lo tanto, la información contable desde este punto de vista presentará la situación razonable de las empresas.

El Decreto 530/1973, de 22 de febrero, por medio del cual se aprobó el PGC de 1973, incorporó a España a las tendencias modernas con respecto a la normalización contable. A su vez, en el momento en que España entra a formar parte de la Unión Europea, este hecho trae consigo la armonización de las normas contables vigentes en aquel momento con el Derecho Comunitario derivado en materia contable. La situación anterior queda plasmada en las directivas contables emitidas para tal fin, como son: la Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad, y la Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, relativa a las cuentas consolidadas. Adicional a la anterior normatividad se emitió el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el cual se aprobó el PGC de 1990.

Con el objeto de continuar con el dinamismo otorgado a la armonización contable en España, se nombró una comisión de expertos con la tarea de analizar las diferentes decisiones adoptadas en el seno europeo. Los cambios recomendados por la comisión de expertos se materializaron en la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea. La disposición final primera de la ley confiere al Gobierno la competencia para aprobar mediante real decreto el PGC, con el objetivo de configurar un marco reglamentario acorde con los nuevos pilares ubicados a nivel legal, de conformidad con lo dispuesto en las directivas comunitarias y teniendo en consideración las NIC/NIIF adoptadas por los reglamentos de la Unión Europea. Con base en lo anterior se emite el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de 2007. Es de anotar que la lógica consecuencia de la correcta interpretación del contenido del nuevo PGC en ningún caso puede derivar en una aplicación directa de las NIC/NIIF incorporadas en los reglamentos europeos.

II. NOVEDADES DEL NUEVO PGC-07

Con el objeto de mantener la tradición contable en todos aquellos aspectos que no han de verse alterados por la introducción de los nuevos criterios, se ha mantenido la estructura de los planes de cuentas anteriores. El nuevo PGC-07 se encuentra dividido en:

1. Marco conceptual de la contabilidad.
2. Normas de registro y valoración.
3. Cuentas anuales.
4. Cuadro de cuentas.
5. Definiciones y relaciones contables.

Es de anotar que los tres primeros apartes mencionados anteriormente son de obligatorio cumplimiento y los dos últimos de aplicación voluntaria. Al igual que en el PGC-90, tanto la cuarta parte del PGC-07 «4. Cuadro de cuentas» y la quinta «5. Definiciones y relaciones contables» son de aplicación facultativa por parte de las empresas. No obstante, es aconsejable que, en el caso de hacer uso de esta facultad, se utilicen denominaciones similares con el fin de facilitar la elaboración de las cuentas anuales cuya estructura y normas que desarrollan su contenido y presentación son obligatorias. Con base en lo anteriormente expuesto, que está textualmente tomado del Suplemento del BOE núm. 278, se puede observar que el objetivo de la «comparabilidad» está muy lejos de ser alcanzado, ya que en el evento que se utilicen nombres de cuentas y códigos contables al libre albedrío se torna bastante difícil la labor de comparación de cuentas contables y sus respectivos importes. Por lo tanto, se hace necesario que lo concerniente al cuadro de cuentas y sus definiciones y relaciones contables sean de obligatorio cumplimiento hasta un nivel determinado de especificidad dentro del concepto de la cuenta contable a utilizar. El nivel de especificidad estará dado con base en el análisis

que se lleve a cabo a las cuentas contables expresadas en el PGC-07, dada su importancia relativa en el proceso de toma de decisiones empresariales.

Dentro de las diferentes novedades que presenta el PGC-07 podemos mencionar que el fondo económico y jurídico de las operaciones constituye la piedra angular que sustenta el tratamiento contable de todas las transacciones, de tal suerte que su contabilización responda y muestre la sustancia económica y no sólo la forma jurídica utilizada para instrumentarlas. Con base en esta premisa, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa es el objetivo primordial de las cuentas anuales. Otra novedad dentro del PGC-07 hace referencia al nivel de igualdad dado a los principios de contabilidad, es decir, la importancia adicional dada con anterioridad al principio de «prudencia» desaparece en el nuevo texto del PGC-07, mostrando al mismo nivel todos los principios de contabilidad a aplicar en las contabilizaciones correspondientes en aras de formular las cuentas anuales correspondientes. Al tener en cuenta las nuevas definiciones de los elementos de las cuentas anuales, de forma especial en lo concerniente a la definición de los pasivos como obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro, podemos observar que, teniendo en cuenta la prevalencia del fondo sobre la forma, algunas imputaciones referentes a instrumentos financieros se deberán registrar como pasivos y no como instrumentos de patrimonio.

Otra novedad de marcada importancia para los registros contables y de forma puntual para el desarrollo del presente trabajo de investigación hace referencia a la previsión de que determinados ingresos y gastos se contabilicen directamente en el patrimonio neto (mostrándose esta información en el estado de ingresos y gastos reconocidos) hasta que se produzca el reconocimiento, baja o deterioro del elemento con el que estén relacionados, momento en el que, con carácter general, se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias. Siguiendo el camino identificado por el marco conceptual, los elementos deben de contabilizarse en el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias o el estado de cambios en el patrimonio neto de la empresa cuando sea probable la obtención o cesión de recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos y siempre que su valor pueda determinarse con fiabilidad.

Los criterios de valoración definidos en el PGC-07 e identificados como coste histórico o coste, valor razonable, valor neto realizable, valor actual, valor en uso, costes de venta, coste amortizado, costes de transacción atribuibles a un activo o pasivo financiero, valor contable o en libros y valor residual, presentan una novedad principal en el criterio de *valor razonable*. Este criterio, además de utilizarse para contabilizar determinadas correcciones valorativas, es indispensable en el momento de registrar los ajustes de valor por encima del precio de adquisición en algunos elementos patrimoniales, tales como ciertos instrumentos financieros y otros elementos a los que se apliquen las reglas de contabilidad de coberturas. Cuando estamos hablando de elementos patrimoniales, éstos deben de valorarse en el momento inicial por su precio de adquisición, que en ocasiones se materializa en la norma como el valor razonable del elemento patrimonial adquirido y, en su caso, de la contrapartida entregada a cambio.

Es importante mencionar el nuevo tratamiento de los gastos de primer establecimiento, que deberán contabilizarse en la cuenta de pérdidas y ganancias como gastos del ejercicio en el que

incurran. Por el contrario, los gastos de constitución y ampliación de capital se imputarán directamente al patrimonio neto de la empresa sin pasar por la citada cuenta de pérdidas y ganancias. Estos gastos lucirán en el estado de cambios en el patrimonio neto total, formando parte del conjunto de variaciones del patrimonio neto del ejercicio. Esta imputación será objeto de un análisis más detallado, en el aparte dedicado al estudio de las diferentes cuentas contables que conforman el patrimonio neto. A su vez, cabe señalar que en el PGC-07 se modifica el tratamiento contable de las operaciones con acciones o participaciones propias. La variación que se pueda producir en su precio de adquisición y el importe recibido como contraprestación en el momento de la venta se registrará directamente en los fondos propios de la empresa con la finalidad de mostrar el fondo económico de estas operaciones, que constituyen devoluciones o aportaciones al patrimonio neto de los socios o propietarios de la empresa. Con esta nueva clasificación se pretende mostrar en debida forma la afectación que este tipo de transacciones tiene al patrimonio neto de la empresa.

Otro tema de interés e importancia en el PGC-07 hace referencia al tratamiento contable dado a las subvenciones, donaciones y legados recibidos. Es de anotar que se hace la diferenciación clara con respecto a quién otorga dichos recursos, es decir, se diferencia entre los otorgados por los socios o propietarios de aquellos recibidos de terceros. La principal novedad incluida en el PGC-07, al margen de su imputación directa al patrimonio neto en el momento inicial, es el hecho de que las subvenciones, donaciones y legados entregados por los socios o propietarios de la empresa no tienen la calificación de ingresos, sino de fondos propios, al ponerlas en pie de equivalencia desde una perspectiva económica con las restantes aportaciones que los socios o propietarios puedan realizar a la empresa, fundamentalmente con la finalidad de fortalecer su patrimonio.

III. LAS CUENTAS ANUALES EN EL PGC-07

La tercera parte del PGC recoge tanto las normas de elaboración de las cuentas anuales como los modelos, normales y abreviados, de los documentos que conforman las mismas, incluido el contenido de la memoria. El balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria son los documentos que integran las cuentas anuales. La principal novedad, al margen del mayor desglose informativo que se requiere en las notas de la memoria, viene dada por los nuevos documentos dentro de las cuentas anuales, como son: el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo. En el desarrollo del presente trabajo de investigación se hará énfasis en la elaboración del estado de cambios en el patrimonio neto y su prospectiva como herramienta de análisis. A su vez, y teniendo en cuenta que con el ánimo de lograr un adecuado nivel de comparabilidad en la información financiera suministrada por las empresas españolas, y siguiendo con la tradición del Plan 1990, el PGC-07 presenta los modelos de formato definidos, con denominaciones concretas y de obligatoria aplicación, a diferencia de lo previsto en las NIC/NIIF adoptadas.

Los elementos patrimoniales del balance se han clasificado en el activo, el pasivo y el patrimonio neto. En el patrimonio neto figurarán, en subagrupaciones independientes, los fondos propios y las restantes partidas integrantes del patrimonio neto. Esta clasificación tiene como finalidad clarificar

que la composición del patrimonio neto de la empresa se encuentra constituida por los tradicionales fondos propios y por otras partidas que, de acuerdo con los nuevos criterios, pueden aparecer en los balances de las empresas, fundamentalmente la partida que contenga los ajustes por valor razonable que deban ser imputados directamente al patrimonio neto y que penden de pasar en años futuros por la cuenta de pérdidas y ganancias. A su vez, cabe mencionar la modificación operada en los instrumentos de patrimonio propio (con carácter general, acciones y participaciones propias) cuya presentación en el nuevo PGC-07 se realiza minorando en todo caso la cifra de fondos propios. Igual criterio se aplica a los desembolsos pendientes de exigir sobre dichos instrumentos a la fecha de cierre, que pasan a minorar la cifra de capital. La modificación anterior conlleva una mejor y más clara presentación de los fondos propios de la entidad, ya que está ubicando en un solo grupo, y como debe de ser, las partidas concernientes e intervinientes con el patrimonio neto de la empresa.

La cuenta de pérdidas y ganancias es el documento que recoge el resultado contable del ejercicio, separando los ingresos y gastos imputables al mismo, que se clasifican por naturaleza; en particular, los derivados de las variaciones de valor originados por la regla del valor razonable, de conformidad con lo dispuesto en el Código de Comercio y el PGC-07. En este documento, y con base en el texto del PGC-07, se pueden identificar tres cambios importantes, como son: 1. Su presentación, paso de un modelo de cuenta de pérdidas y ganancias en forma de doble columna a otro vertical. 2. Con base en la prohibición de las normas internacionales de contabilidad adoptadas, se suprime el margen extraordinario y 3. La separación en el modelo normal de la cuenta de pérdidas y ganancias del resultado de las operaciones continuadas del originado por las operaciones o actividades interrumpidas, definidas estas últimas, con carácter general, como aquellas líneas de negocio o áreas geográficas significativas que la empresa bien ha enajenado o bien tiene previsto enajenar dentro de los doce meses siguientes.

Como se anotaba en párrafos anteriores, los documentos de las nuevas cuentas anuales tienen dos nuevos informes de presentación, que son: el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo. El estado de flujos de efectivo no será obligatorio para las empresas que puedan formular balance, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria en modelo abreviado. El estado de cambios en el patrimonio neto se presenta en dos documentos: a) El estado de ingresos y gastos reconocidos y b) El estado total de cambios en el patrimonio neto. El primero de ellos reúne los ingresos y gastos devengados en el ejercicio y, por diferencia, el saldo global de los ingresos y gastos reconocidos, recogiendo diferencialmente las transferencias que se hayan realizado durante el ejercicio a la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con los criterios fijados en las correspondientes normas de registro y valoración. Por su parte, el estado total de cambios en el patrimonio neto refleja el conjunto de variaciones producidas en el patrimonio neto durante el ejercicio.

1. Cuentas anuales normales y abreviadas.

En el texto del nuevo PGC-07 se determina que las cuentas anuales tendrán unos modelos normales y otros abreviados, dependiendo de algunas características de las empresas obligadas a informar. Es así, que las cuentas anuales de las sociedades anónimas, incluidas las laborales, de las sociedades de responsabilidad limitada, incluidas las laborales, de las sociedades en comandita por

acciones y de las sociedades cooperativas deberán adaptarse al modelo normal. Las sociedades colectivas y comanditarias simples, cuando a la fecha de cierre del ejercicio todos los socios colectivos sean sociedades españolas o extranjeras, también deberán adaptarse al modelo normal.

Las sociedades señaladas anteriormente podrán utilizar los modelos de cuentas anuales abreviadas en los siguientes casos:

- a) Balance, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria abreviados; las sociedades en las que a la fecha de cierre del ejercicio concurren, al menos, dos de las circunstancias siguientes: 1. Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros. A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo del balance. 2. Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros. 3. Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 50.
- b) Cuenta de pérdidas y ganancias abreviada: las sociedades en las que a la fecha de cierre del ejercicio concurren, al menos, dos de las circunstancias siguientes: 1. Que el total de las partidas del activo no supere los once millones cuatrocientos mil euros. A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo del balance. 2. Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los veintidós millones ochocientos mil euros. 3. Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 250.

Alguna variación en los parámetros mencionados en el párrafo anterior tendrán afectación en la clasificación de las empresas para su presentación de las cuentas anuales solamente si persisten durante dos ejercicios de forma consecutiva. También es necesario tener en cuenta que lo establecido para la elaboración de las cuentas anuales en modelos normales deberá adecuarse a las características propias de los modelos abreviados. Por último, se debe tener en cuenta que las sociedades cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea no podrán formular cuentas anuales abreviadas.

IV. EL ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO –ECPN–

El nuevo PGC-07, en el desarrollo de su Marco Conceptual de la Contabilidad, indica de forma clara que las cuentas anuales de una empresa comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria. Estos documentos forman una unidad. No obstante, el estado de flujos de efectivo no será obligatorio para las empresas que puedan formular balance, estado de cambios en el patrimonio y memoria abreviados. A su vez, en la Tercera Parte del PGC-07, en lo referente a «Cuentas anuales», además de mencionar los documentos integrantes de las cuentas anuales menciona que estos documentos deben ser redactados de conformidad con lo previsto en el Código de Comercio, en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, en la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, ade-

más de lo determinado en el PGC-07, en particular, sobre la base del Marco Conceptual de la Contabilidad y con la finalidad de mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

1. Estructura del estado de cambios en el patrimonio neto.

El estado de cambios en el patrimonio neto está compuesto por dos partes bien definidas: 1. «Estado de ingresos y gastos reconocidos», documento en el cual se muestran las partidas referentes a: a) El resultado del ejercicio de la cuenta de pérdidas y ganancias, b) Los ingresos y gastos que, según lo requerido por las normas de registro y valoración, deban imputarse directamente al patrimonio neto de la empresa, y c) Las transferencias realizadas a la cuenta de pérdidas y ganancias según lo determinado por el PGC-07. Un segundo documento, denominado «Estado total de cambios en el patrimonio neto», en el cual se informa de los cambios ocurridos en el patrimonio neto, derivados de: a) El saldo total de los ingresos y gastos reconocidos. Es decir, el saldo del documento inmediatamente anterior se distribuye en este nuevo documento con base en la identificación de los diferentes conceptos tratados en cada una de las columnas utilizadas para ello, b) Las variaciones en el patrimonio neto por operaciones con los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales, c) Las restantes variaciones que se produzcan en el patrimonio neto y d) También se informará de los ajustes al patrimonio neto debidos a cambios en criterios contables y correcciones de errores.

2. Cuentas contables de los grupos 8 y 9.

Para la elaboración del estado de cambio en el patrimonio neto se hace indispensable el conocimiento y correcto manejo de las nuevas cuentas del PGC-07, incluidas en el grupo 8 como «Gastos imputados al patrimonio neto» y grupo 9, como «Ingresos imputados al patrimonio neto». Con base en esta premisa, a continuación analizaremos las cuentas contables de estos dos nuevos grupos, de forma tal que nos familiaricemos con sus dinámicas y sus diferentes interrelaciones.

TABLA 1. Comparativo cuentas grupos 8 y 9 del PGC-07.

GRUPO 8. Gastos imputados al patrimonio neto	GRUPO 9. Ingresos imputados al patrimonio neto
80. Gastos financieros por valoración de activos financieros	90. Ingresos financieros por valoración de activos financieros
81. Gastos en operaciones de cobertura	91. Ingresos en operaciones de cobertura
82. Gastos por diferencias de conversión	92. Ingresos por diferencias de conversión
83. Impuesto sobre beneficios	
84. Transferencias de subvenciones, donaciones y legados	94. Ingresos por subvenciones, donaciones y legados
	.../...

.../...	
85. Gastos por pérdidas actuariales y ajustes en los activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida	95. Ingresos por ganancias actuariales y ajustes en los activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida
86. Gastos por activos no corrientes en venta	96. Ingresos por activos no corrientes en venta
89. Gastos de participaciones en empresas del grupo o asociadas con ajustes valorativos positivos previos	99. Ingresos de participaciones en el patrimonio de empresas del grupo o asociadas con ajustes valorativos negativos previos.

FUENTE: *El autor a partir del PGC-07.*

Como podemos observar, la tabla anterior, la cual se ha diseñado teniendo en cuenta la codificación de las cuentas hasta dos (2) dígitos, nos permite obtener una visión comparativa en los conceptos a analizar; las cuentas de la columna izquierda, «Gastos imputados al patrimonio neto», correspondientes al grupo 8, son totalmente equivalentes a las cuentas contables de la columna derecha, «Ingresos imputados al patrimonio neto», correspondientes al grupo 9. Lo anterior, con excepción de las cuentas del subgrupo 83 «Impuesto sobre beneficios», el cual, como se puede observar en la tabla, no tiene correspondencia en las cuentas del grupo 9. Con base en lo anterior podemos decir que las cuentas del grupo 8, al referirse a gastos imputados al patrimonio neto, su naturaleza es «débito». Con excepción del grupo 83, que puede ser de naturaleza débito o crédito, ya que dentro de su imputación contable acepta registros tanto de cargo como de abono de forma simultánea dentro del ejercicio contable. Además, las cuentas del grupo 9, al referirse a ingresos imputados al patrimonio neto, su naturaleza es «crédito». Por lo tanto, al cierre de ejercicio y teniendo en cuenta que las cuentas de los grupos 8 y 9 deben terminar con saldo cero, el saldo referente a los movimientos registrados dentro del ejercicio contable se debe cerrar con la respectiva cuenta del patrimonio neto a que haga referencia según la dinámica del asiento contable desarrollado.

3. Cuentas contables de cierre de ejercicio de las cuentas de los grupos 8 y 9 del PGC-07.

Con base en la tabla denominada «Cuentas contables de cierre de los gastos e ingresos imputados al patrimonio neto», diseñada por el autor de este trabajo de investigación con base en el texto del PGC-07, se observan de forma clara y puntual los códigos de las cuentas del patrimonio neto con las cuales se hacen los respectivos traslados de los saldos en el momento del cierre contable a final del ejercicio contable. Es de aclarar que, en este modelo de análisis, la imputación correspondiente se encuentra demarcada por la intersección de la fila con la columna respectiva indicada con una letra «C» (cierre). Además, debemos recordar que las cuentas contables del grupo 8 «Gastos imputados al patrimonio neto», son de naturaleza débito (a excepción de las cuentas incluidas en el subgrupo 83, «Impuesto sobre beneficios»; las cuales pueden presentar saldo débito o crédito, según imputaciones); con base en esta premisa, el asiento contable a realizar en la intersección comentada anteriormente será imputando un DÉBITO a la cuenta demarcada en la columna y el correspondiente CRÉDITO a la cuenta referente al grupo 8 «Gastos imputados al patrimonio neto». Asimismo, debemos recordar que las cuentas contables del grupo 9, «Ingresos imputados al patrimonio neto», son

de naturaleza crédito; con base en esta premisa, el asiento contable a realizar en la intersección comentada anteriormente será imputando un CRÉDITO a la cuenta demarcada en la columna y el correspondiente DÉBITO a la cuenta referente al grupo 9, «Ingresos imputados al patrimonio neto».

Con base en las imputaciones descritas anteriormente, se realiza el cierre contable de los gastos e ingresos imputados directamente al patrimonio neto, dentro de un ejercicio contable determinado. La realización de estos asientos conlleva el ajuste de las cuentas que conforman el patrimonio neto, mostrando en debida forma la afectación de los movimientos que han sido previamente acumulados en las cuentas de los grupos 8 y 9 del PGC-07. Ya que hemos descrito la forma de cerrar a final de ejercicio las cuentas de los grupos 8 y 9, e identificado de forma puntual cada una de las cuentas a afectar dentro de este procedimiento contable, se hace necesario que identifiquemos de forma clara las cuentas contables que se pueden afectar dentro del proceso de imputación contable normal dentro del ejercicio contable; y, de forma especial, lo concerniente a las cuentas del subgrupo 83 «Impuesto sobre beneficios», ya que a pesar de formar parte del grupo 8 «Gastos imputados al patrimonio neto», su saldo no siempre es de naturaleza débito, siendo su tratamiento contable de forma especial.

4. Cuentas contables de imputación de las cuentas de los grupos 8 y 9 del PGC-07.

El PGC-07 especifica de forma clara y detallada cada una de las cuentas que se deben de afectar dentro del proceso de imputación contable referente a los gastos e ingresos imputados al patrimonio neto. En el esquema diseñado podemos observar el cruce de imputación de cada una de las cuentas de los grupos 8 y 9 con sus cuentas respectivas de los grupos 1 a 7 que correspondan. A su vez, dentro de este esquema se debe identificar de forma puntual el hecho de que las cuentas que se encuentran sombreadas son las denominadas cuentas acumulativas, es decir, dentro del proceso contable estas cuentas no se deben utilizar para los registros contables, ya que su función primordial es la de acumular los importes de sus cuentas componentes o cuentas de movimiento. La imputación se realiza directamente con las cuentas denominadas de movimiento, pues son éstas las que muestran las partidas que afectan cada cuenta y su posterior acumulación en las denominadas cuentas acumulativas. Este análisis se lleva a cabo con base en el parámetro de sinergia de los sistemas de información, fundamentado en la jerarquización de los niveles de la codificación de las cuentas contables. Es decir, las cuentas de cuatro dígitos acumulan en una cuenta de tres dígitos; las cuentas de tres dígitos acumulan en una cuenta de dos dígitos y las cuentas de dos dígitos acumularán en las cuentas respectivas de un dígito; de esta forma se guarda la jerarquización de los niveles de la codificación de las cuentas contables. Este planteamiento nos va a ser de utilidad en apartes siguientes, donde planteamos los parámetros para un análisis contable de los diferentes saldos que se generan dentro del movimiento contable.

Para la correcta y fácil lectura de los esquemas de imputación planteados, se ha diseñado la tabla de convenciones, con el objeto de condensar las cuentas contables a utilizar en una sencilla sigla interpretativa de las mismas. Dentro del esquema desarrollado se debe tener en cuenta que el(los) código(s) de la(s) cuenta(s) contable(s) que se encuentra en la intersección de la fila y la columna respectiva hace referencia al momento inicial de la transacción, recordando que las cuentas del grupo 8 «Gastos imputados directamente al patrimonio neto» son de naturaleza débito. A excepción de las cuentas del subgrupo 83 «Impuesto sobre beneficios» que pueden tener saldo deudor o acreedor según sus impu-

taciones previas. Para la imputación de las cuentas del subgrupo 83, en el esquema diseñado se muestran en cursiva los créditos o abonos a las cuentas contables correspondientes al encabezado de las columnas y en negrita los correspondientes cargos o débitos, dependiendo del tipo de afectación a que hagan referencia. La correspondiente contrapartida se realizará con las cuentas del subgrupo 83 respectiva. Las demás cuentas del grupo 8, la imputación señalada en la intersección de la fila y la columna respectiva, hace referencia a un crédito o abono a dicha cuenta y el cargo o débito a las cuentas del grupo 8. Del mismo modo, la imputación referente al grupo 9 «Ingresos imputados al patrimonio neto», recordando que las cuentas de este grupo son de naturaleza crédito; la cuenta contable señalada en la intersección de la fila y la columna determinada hacen referencia al cargo o débito a dicha cuenta, y el abono o crédito, a la cuenta correspondiente del grupo 9. Lo explicitado hasta el momento debe proseguir con el respectivo cierre de las cuentas de los grupos 8 y 9, con la debida afectación a las cuentas del patrimonio neto, ampliamente desarrollado en el punto anterior.

TABLA 2. *Convenciones cuadro de imputaciones.*

Convenciones	
Sigla	Concepto
C	Cierre
AFDP	Activos financieros disponibles para la venta
CC	Contabilidad de coberturas
DC	Activos y pasivos valorados en moneda funcional distinta a la de presentación
Imptos	Impuestos de periodos anteriores a afectar en este ejercicio
IPN	Ingresos reconocidos directamente en el patrimonio neto
GPN	Gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto
TRINPN	Transferencia a resultados del importe negativo acumulado en el patrimonio neto
TRIPPN	Transferencia a resultados del importe positivo acumulado en el patrimonio neto
TIPN IEP	Importe del efecto impositivo derivado de la transferencia a resultados de ingresos imputados directamente al patrimonio neto que hubiera ocasionado el correspondiente impuesto corriente en ejercicios previos
TGPN IEP	Importe del efecto impositivo derivado de la transferencia a resultados de gastos imputados directamente al patrimonio neto que hubiera ocasionado el correspondiente impuesto corriente en ejercicios previos
CTRE	Cuentas relacionadas con las coberturas del riesgo de tipo de cambio según PGC-07

FUENTE: *El autor con base en el PGC-07.*

Con el presente esquema llegamos a obtener primero el registro contable de los ingresos y gastos imputados al patrimonio neto y su posterior cierre contable, afectando directamente las cuentas que conforman el patrimonio neto de la empresa. Pero el objetivo primordial de esta investigación hace referencia a la disertación para la elaboración del estado de cambios en el patrimonio neto, situación a la cual nos dedicaremos seguidamente.

TABLA 3. Cuentas contables de imputación de los gastos e ingresos imputados al patrimonio neto.

N1	N2	N3	N4	NOMBRE DE CUENTA	VALORES	CUENTA A AFECTAR														
						115	130	131	132	133	134	135	136	137	4709	473	4740	4752	479	6301
8				GASTOS IMPUTADOS AL PATRIMONIO NETO	€ -						1340	1341		1370	1371					
80				GASTOS FINANCIEROS POR VALORACIÓN DE ACTIVOS Y PASIVOS	€ -															
		800		Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta						AFDP										
		802		Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta						7632 761										
81				GASTOS EN OPERACIONES DE COBERTURA	€ -															
		810		Pérdidas por cobertura de flujos de efectivo						176, 255, 559										
		811		Pérdidas por cobertura de inversiones netas en un negocio en el extranjero						176, 255, 559										
		812		Transferencia de beneficios por coberturas de flujos de efectivo						C.C.										
		813		Transferencia de beneficios por coberturas de inversiones netas en un negocio en el extranjero						768										
82				GASTOS POR DIFERENCIAS DE CONVERSIÓN	€ -															
		820		Diferencias de conversión negativas										D.C.						
		821		Transferencias de diferencias de conversión positivas										768						
83				IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS	€ -															
		830		Impuesto sobre beneficios	€ -															
		8300		Impuesto corriente						C I E R R E					Implos	IPN		IPN		
		8301		Impuesto diferido						C I E R R E						TRINPN GPN		IPN, TRIIPP	TGPJEP, TIPN-IEP	
		833		Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios						C I E R R E							4740		479	
		834		Ingresos fiscales por diferencias permanentes										C						6301
		835		Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones										C						6301
		836		Transferencia de diferencias permanentes										C						6301
		837		Transferencias de deducciones y bonificaciones										C						6301
		838		Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios						C I E R R E							4740		479	
84				TRANSFERENCIAS DE SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS	€ -															
		840		Transferencia de subvenciones oficiales de capital			746													
		841		Transferencia de donaciones y legados de capital				746												
		842		Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados					747											
85				GASTOS POR PÉRDIDAS ACTUARIALES Y AJUSTES EN LOS ACTIVOS POR RETRIBUCIONES A LARGO PLAZO DE PRESTACIÓN DEFINIDA	€ -															
		850		Pérdidas actuariales		140, 257														
		851		Ajustes negativos en activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida		140, 257														
86				GASTOS POR ACTIVOS NO CORRIENTES EN VENTA	€ -															
		860		Pérdidas en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta										58						
		862		Transferencias de beneficios en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta										7632						
89				GASTOS DE PARTICIPACIONES EN EMPRESAS DEL GRUPO O ASOCIADAS CON AJUSTES VALORATIVOS POSITIVOS PREVIOS	€ -															
		891		Deterioro de participaciones en el patrimonio, empresas del grupo						240, 530										
		892		Deterioro de participaciones en el patrimonio, empresas asociadas						240, 530										

TABLA 4. *Cuentas contables de imputacion de los gastos e ingresos imputados al patrimonio neto (continuación).*

9		INGRESOS IMPUTADOS AL PATRIMONIO NETO	€ -																	
90		INGRESOS FINANCIEROS POR VALORACION DE ACTIVOS Y PASIVOS	€ -																	
	900	Beneficios de activos financieros disponibles para la venta								AFDP										
	902	Transferencia de pérdidas de activos financieros disponibles para la venta								6632, 696, 761										
91		INGRESOS EN OPERACIONES DE COBERTURA	€ -																	
	910	Beneficios por cobertura de flujos de efectivo								176, 255, 559										
	911	Beneficios por cobertura de una inversión neta de un negocio en el extranjero									176, 255, 559									
	912	Transferencia de pérdidas por cobertura de flujos de efectivo								6633, CTRE										
	913	Transferencia de pérdidas por cobertura de una inversión neta de un negocio en el extranjero								668										
92		INGRESOS POR DIFERENCIAS DE CONVERSION	€ -																	
	920	Diferencias de conversión positivas									D.C.									
	921	Transferencias de diferencias de conversión negativas									668									
94		INGRESOS POR SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS	€ -																	
	940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital				47, 57, 172, 522														
	941	Ingresos de donaciones y legados de capital				47, 57, 172, 522														
	942	Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados				47, 57, 172, 522														
95		INGRESOS POR GANANCIAS ACTUARIALES Y AJUSTES EN LOS ACTIVOS POR RETRIBUCIONES A LARGO PLAZO DE PRESTACIÓN DEFINIDA	€ -																	
	950	Ganancias actuariales				140, 257														
	951	Ajustes positivos en activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida				140, 257														
96		INGRESOS POR ACTIVOS NO CORRIENTES EN VENTA	€ -																	
	960	Beneficios en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta									58									
	962	Transferencia de pérdidas en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta									6632, 698									
99		INGRESOS DE PARTICIPACIONES EN EMPRESAS DEL GRUPO O ASOCIADAS CON AJUSTES VALORATIVOS NEGATIVOS PREVIOS	€ -																	
	991	Recuperación de ajustes valorativos negativos previos, empresas del grupo								240, 530										
	992	Recuperación de ajustes valorativos negativos previos, empresas asociadas								240, 530										
	993	Transferencia por deterioro de ajustes valorativos negativos previos, empresas del grupo								696, 698										
	994	Transferencia por deterioro de ajustes valorativos negativos previos, empresas asociadas								696, 698										

V. DISERTACIÓN PARA LA ELABORACIÓN DEL ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO CON BASE EN EL PGC-07

Uno de los nuevos documentos integrantes de las cuentas anuales según el PGC-07 hace referencia al estado de cambios en el patrimonio neto; el cual, como explicábamos en apartes anteriores, está compuesto por dos documentos independientes, a saber: 1. Estado de ingresos y gastos reco-

nocidos, y 2. Estado total de cambios en el patrimonio neto. En el desarrollo de las transacciones empresariales dentro del ejercicio contable, se llevan a cabo las diferentes imputaciones referentes a las cuentas contables de los grupos 1 a 9 inclusive; es decir, el registro contable utilizando las cuentas de los grupos 8 y 9 tiene la misma filosofía y proceso contable que el utilizar cualesquiera de los otros grupos contables. Por lo tanto, y con base en el esquema presentado en el aparte anterior, el cual ha sido diseñado teniendo en cuenta el texto del Real Decreto 1514/2007, podemos presentar el siguiente proceso para la elaboración del nuevo documento de las cuentas anuales, denominado estado de cambios en el patrimonio neto.

1. Partiendo de un balance de sumas y saldos (balance de prueba o balance de comprobación), realizado de forma previa a la regularización de las cuentas de los grupos 6 y 7, mostramos los saldos tanto débitos como créditos de las cuentas de los grupos 8 y 9 desde los códigos conformados por un dígito hasta las cuentas de cuatro dígitos o más, si se ha hecho necesario el uso de más dígitos para una mayor especificidad de la imputación contable. Es de anotar que el balance de sumas y saldos o balance de comprobación al cual hacemos referencia en este aparte es el punto de partida para la elaboración de todos los documentos que forman parte de las cuentas anuales. El balance de sumas y saldos o balance de comprobación no es un estado financiero y no forma parte de los documentos de las cuentas anuales; sencillamente es una herramienta contable que permite establecer la paridad en los montos de la totalidad de débitos y créditos de un ejercicio contable.
2. Con la información obtenida en el balance de sumas y saldos anterior, se toman los saldos de las cuentas de los grupos 8 y 9 y, con base en los parámetros dados por el PGC-07, se calcula el impuesto sobre beneficios a que haya lugar. Para lo cual se utilizaría el esquema de las «cuentas contables de imputación de los gastos e ingresos imputados al patrimonio neto», explicado de forma amplia en apartes anteriores.
3. Las cuentas del subgrupo 83 «Impuesto sobre beneficios», serán objeto de cierre contable con las cuentas del patrimonio neto 115, 130 a 136, según corresponda.
4. Además, llevamos a cabo los asientos de cierre de las cuentas restantes de los grupos 8 y 9 con las cuentas respectivas del patrimonio neto, como se ha explicado ampliamente en apartes anteriores y utilizando el esquema «cuentas contables de cierre de los gastos e ingresos imputados al patrimonio neto», desarrollado dentro de este trabajo de investigación.
5. Como resultado del procedimiento hasta ahora desarrollado, se tiene que en el momento se ha llevado a cabo la totalidad del proceso contable a las cuentas de los grupos 8 y 9; es decir, según los parámetros del PGC-07 ya se encuentran cerradas, su saldo a cierre de ejercicio se encuentran en cero.
6. Para la acumulación de los saldos de las diferentes cuentas de los grupos 8 y 9 y su presentación en los documentos integrantes del estado de cambios en el patrimonio neto, procedemos teniendo en cuenta los saldos obtenidos en el balance de sumas y saldos o balance de comprobación obtenido anteriormente, como también la información suministrada por otros documentos de las cuentas anuales, específicamente por la cuenta de pérdidas y ganancias y las variaciones presentadas en los balances comparativos. Procedemos según lo espe-

cificado por el PGC-07 con respecto a las normas de elaboración de las cuentas anuales. Para lo cual nos referiremos específicamente a la norma n.º 8 Estado de cambios en el patrimonio neto. Lo anterior se desarrolla con base en la codificación a acumular determinada por el PGC-07 para la elaboración de cada uno de los documentos integrantes del estado de cambios en el patrimonio neto.

El procedimiento anterior lo desarrollaremos de forma completa en la aplicación de un ejercicio donde podamos observar cada una de las fases del proceso descrito anteriormente. A su vez, y con base en los elementos de las cuentas anuales denominados ingresos y gastos, los cuales se registran en la cuenta de pérdidas y ganancias o, en su caso, directamente en el estado de cambios en el patrimonio neto cuando, cumpliéndose la definición de los mismos, se cumplan los criterios de probabilidad en la obtención o cesión de recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos y su valor pueda determinarse con un adecuado grado de fiabilidad. Debemos tener en cuenta que los ingresos hacen referencia a incrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones monetarias o no, de los socios o propietarios.

A su vez, los gastos hacen referencia a decrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos o de reconocimiento o aumento del valor de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones, monetarias o no, a los socios o propietarios, en su condición de tales. Los ingresos y gastos del ejercicio se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias y formarán parte del resultado, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto, en cuyo caso se presentarán en el estado de cambios en el patrimonio neto, de acuerdo con lo previsto en la segunda parte del PGC-07 o en una norma que lo desarrolle.

Con base en lo descrito anteriormente, y teniendo en cuenta el procedimiento explicitado para la elaboración del estado de cambios en el patrimonio neto, es de suma importancia hacer referencia a que se registrarán en el periodo a que se refieren las cuentas anuales, los ingresos y gastos devengados en éste, estableciéndose en los casos en que sea pertinente «una correlación entre ambos», que en ningún caso puede llevar al registro de activos y pasivos que no satisfagan la definición de éstos. Este procedimiento nos permitirá tener una visión más general con respecto a la incidencia de los ingresos y gastos del ejercicio contable que afectan de una u otra forma al patrimonio neto de la empresa.

VI. ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE GENERADA POR LAS CUENTAS DE LOS GRUPOS 8 Y 9 Y SU INSERCIÓN EN LAS CUENTAS ANUALES

Para llevar a cabo un análisis detallado de la información contable generada por las cuentas de los grupos 8 y 9 partimos del balance de sumas y saldos generado con anterioridad para la elaboración del estado de cambios en el patrimonio neto. Este listado de la totalidad de los ingresos y gas-

tos imputados al patrimonio neto nos genera una mayor información, ya que presenta los saldos antes de ser condensados en la presentación de los documentos integrantes de las cuentas anuales. Al tener la información antes de ser condensada nos permite identificar el movimiento individual de las cuentas contables y visualizar su correspondencia con otras cuentas de los mismos grupos 8 y 9 y su interrelación con otras cuentas contables dentro del ejercicio contable. Dentro de los diferentes análisis que se pueden llevar a cabo sobre la información que se posee, podemos identificar, por ejemplo: el análisis vertical a nivel de grupo; análisis vertical a nivel de subgrupos, análisis horizontal a valores absolutos y valores relativos o porcentuales, y algunos índices de relaciones que se pueden diseñar con base en los valores obtenidos y las relaciones contable-financieras que se puedan determinar al interior de la información. En el presente trabajo de investigación se han diseñado algunos índices con base en la información que se posee, con los cuales no se pretende sean una camisa de fuerza en su aplicación, sino por el contrario se conviertan en una base de análisis y de construcción de otros índices que nos permitan «leer» de la mejor forma posible la información contable-financiera obtenida al interior de las empresas.

1. Análisis vertical.

El análisis vertical lo podemos interpretar como un análisis matemático de cifras desde una óptica estática. El sentido estático del cual estamos hablando hace referencia a que dentro del análisis vertical realizado a la información contable, sólo se tienen en cuenta las cifras de un solo periodo contable. Es decir, elegimos una cifra base de nuestro análisis y con respecto a esta cifra hacemos de forma matemática que otras cifras se relacionen con ella, de forma tal que nos genere una información adicional desde el punto de vista contable o financiero, o ambos, expresada de forma porcentual. Dependiendo de la cifra base que se escoja para el análisis, tendremos diferentes interpretaciones a la información generada. Por lo tanto, para el análisis vertical dentro del presente trabajo de investigación se han escogido los totales de las cuentas a nivel de grupo (cuentas contables con codificación compuesta por un solo dígito) y a nivel de subgrupo (cuentas contables con codificación compuesta por dos dígitos); lo anterior no descarta la posibilidad de hacer análisis vertical escogiendo otro tipo de cuenta o dato base, con el objeto de vislumbrar otro tipo de información. Lo precitado lo hemos denominado «análisis vertical a nivel de grupo» y «análisis vertical a nivel de subgrupo». A continuación se muestran los modelos utilizados para dicho análisis, los cuales se desarrollarán plenamente en el ejercicio práctico que elaboraremos en apartes siguientes.

TABLA 5. Cuentas contables de los gastos e ingresos imputados al patrimonio neto.
Análisis vertical a nivel de grupo.

N1	N2	N3	N4	NOMBRE DE CUENTA	VALORES "D+1"	ANÁLISIS VERTICAL "D+1"
8				GASTOS IMPUTADOS AL PATRIMONIO NETO	€ -	100,00%
	80			GASTOS FINANCIEROS POR VALORACION DE ACTIVOS Y PASIVOS	€ -	# DIV/0
		800		Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta		# DIV/0
		802		Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta		# DIV/0
	81			GASTOS EN OPERACIONES DE COBERTURA	€ -	# DIV/0
		810		Pérdidas por cobertura de flujos de efectivo		# DIV/0
		811		Pérdidas por cobertura de inversiones netas en un negocio en el extranjero		# DIV/0
		812		Transferencia de beneficios por coberturas de flujos de efectivo		# DIV/0
		813		Transferencia de beneficios por coberturas de inversiones netas en un negocio en el extranjero		# DIV/0
	82			GASTOS POR DIFERENCIAS DE CONVERSION	€ -	# DIV/0
		820		Diferencias de conversión negativas		# DIV/0
		821		Transferencias de diferencias de conversión positivas		# DIV/0
	83			IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS	€ -	# DIV/0
		830		Impuesto sobre beneficios	€ -	# DIV/0
		8300		Impuesto corriente		# DIV/0
		8301		Impuesto diferido		# DIV/0
		833		Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios		# DIV/0
		834		Ingresos fiscales por diferencias permanentes		# DIV/0
		835		Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones		# DIV/0
		836		Transferencia de diferencias permanentes		# DIV/0
		837		Transferencias de deducciones y bonificaciones		# DIV/0
		838		Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios		# DIV/0
	84			TRANSFERENCIAS DE SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS	€ -	# DIV/0
		840		Transferencia de subvenciones oficiales de capital		# DIV/0
		841		Transferencia de donaciones y legados de capital		# DIV/0
		842		Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados		# DIV/0
	85			GASTOS POR PERDIDAS ACTUARIALES Y AJUSTES EN LOS ACTIVOS POR RETRIBUCIONES A LARGO PLAZO DE PRESTACION DEFINIDA	€ -	# DIV/0
		850		Pérdidas actuariales		# DIV/0
		851		Ajustes negativos en activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida		# DIV/0
	86			GASTOS POR ACTIVOS NO CORRIENTES EN VENTA	€ -	# DIV/0
		860		Pérdidas en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta		# DIV/0
		862		Transferencias de beneficios en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta		# DIV/0
	89			GASTOS DE PARTICIPACIONES EN EMPRESAS DEL GRUPO O ASOCIADAS CON AJUSTES VALORATIVOS POSITIVOS PREVIOS	€ -	# DIV/0
		891		Deterioro de participaciones en el patrimonio, empresas del grupo		# DIV/0
		892		Deterioro de participaciones en el patrimonio, empresas asociadas		# DIV/0
9				INGRESOS IMPUTADOS AL PATRIMONIO NETO	€ -	100,00%
	90			INGRESOS FINANCIEROS POR VALORACION DE ACTIVOS Y PASIVOS	€ -	# DIV/0
		900		Beneficios de activos financieros disponibles para la venta		# DIV/0
		902		Transferencia de pérdidas de activos financieros disponibles para la venta		# DIV/0
	91			INGRESOS EN OPERACIONES DE COBERTURA	€ -	# DIV/0
		910		Beneficios por cobertura de flujos de efectivo		# DIV/0
		911		Beneficios por cobertura de una inversión neta de un negocio en el extranjero		# DIV/0
		912		Transferencia de pérdidas por cobertura de flujos de efectivo		# DIV/0
		913		Transferencia de pérdidas por cobertura de una inversión neta de un negocio en el extranjero		# DIV/0
	92			INGRESOS POR DIFERENCIAS DE CONVERSION	€ -	# DIV/0
		920		Diferencias de conversión positivas		# DIV/0
		921		Transferencias de diferencias de conversión negativas		# DIV/0
	94			INGRESOS POR SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS	€ -	# DIV/0
		940		Ingresos de subvenciones oficiales de capital		# DIV/0
		941		Ingresos de donaciones y legados de capital		# DIV/0
		942		Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados		# DIV/0
	95			INGRESOS POR GANANCIAS ACTUARIALES Y AJUSTES EN LOS ACTIVOS POR RETRIBUCIONES A LARGO PLAZO DE PRESTACIÓN DEFINIDA	€ -	# DIV/0
		950		Ganancias actuariales		# DIV/0
		951		Ajustes positivos en activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida		# DIV/0
	96			INGRESOS POR ACTIVOS NO CORRIENTES EN VENTA	€ -	# DIV/0
		960		Beneficios en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta		# DIV/0
		962		Transferencia de pérdidas en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta		# DIV/0
	99			INGRESOS DE PARTICIPACIONES EN EMPRESAS DEL GRUPO O ASOCIADAS CON AJUSTES VALORATIVOS NEGATIVOS PREVIOS	€ -	# DIV/0
		991		Recuperación de ajustes valorativos negativos previos, empresas del grupo		# DIV/0
		992		Recuperación de ajustes valorativos negativos previos, empresas asociadas		# DIV/0
		993		Transferencia por deterioro de ajustes valorativos negativos previos, empresas del grupo		# DIV/0
		994		Transferencia por deterioro de ajustes valorativos negativos previos, empresas asociadas		# DIV/0

TABLA 6. Cuentas contables de los gastos e ingresos imputados al patrimonio neto.
Análisis vertical a nivel de subgrupo.

N1	N2	N3	N4	NOMBRE DE CUENTA	VALORES "D+1"	ANÁLISIS VERTICAL "D+1"
8				GASTOS IMPUTADOS AL PATRIMONIO NETO	€ -	
	80			GASTOS FINANCIEROS POR VALORACION DE ACTIVOS Y PASIVOS	€ -	100,00%
		800		Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta		#iDIV/0!
		802		Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta		#iDIV/0!
	81			GASTOS EN OPERACIONES DE COBERTURA	€ -	100,00%
		810		Pérdidas por cobertura de flujos de efectivo		#iDIV/0!
		811		Pérdidas por cobertura de inversiones netas en un negocio en el extranjero		#iDIV/0!
		812		Transferencia de beneficios por coberturas de flujos de efectivo		#iDIV/0!
		813		Transferencia de beneficios por coberturas de inversiones netas en un negocio en el extranjero		#iDIV/0!
	82			GASTOS POR DIFERENCIAS DE CONVERSION	€ -	100,00%
		820		Diferencias de conversión negativas		#iDIV/0!
		821		Transferencias de diferencias de conversión positivas		#iDIV/0!
	83			IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS	€ -	100,00%
		830		Impuesto sobre beneficios	€ -	#iDIV/0!
		8300		Impuesto corriente		#iDIV/0!
		8301		Impuesto diferido		#iDIV/0!
		833		Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios		#iDIV/0!
		834		Ingresos fiscales por diferencias permanentes		#iDIV/0!
		835		Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones		#iDIV/0!
		836		Transferencia de diferencias permanentes		#iDIV/0!
		837		Transferencias de deducciones y bonificaciones		#iDIV/0!
		838		Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios		#iDIV/0!
	84			TRANSFERENCIAS DE SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS	€ -	100,00%
		840		Transferencia de subvenciones oficiales de capital		#iDIV/0!
		841		Transferencia de donaciones y legados de capital		#iDIV/0!
		842		Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados		#iDIV/0!
	85			GASTOS POR PERDIDAS ACTUARIALES Y AJUSTES EN LOS ACTIVOS POR RETRIBUCIONES A LARGO PLAZO DE PRESTACION DEFINIDA	€ -	100,00%
		850		Pérdidas actuariales		#iDIV/0!
		851		Ajustes negativos en activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida		#iDIV/0!
	86			GASTOS POR ACTIVOS NO CORRIENTES EN VENTA	€ -	100,00%
		860		Pérdidas en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta		#iDIV/0!
		862		Transferencias de beneficios en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta		#iDIV/0!
	89			GASTOS DE PARTICIPACIONES EN EMPRESAS DEL GRUPO O ASOCIADAS CON AJUSTES VALORATIVOS POSITIVOS PREVIOS	€ -	100,00%
		891		Deterioro de participaciones en el patrimonio, empresas del grupo		#iDIV/0!
		892		Deterioro de participaciones en el patrimonio, empresas asociadas		#iDIV/0!
9				INGRESOS IMPUTADOS AL PATRIMONIO NETO	€ -	
	90			INGRESOS FINANCIEROS POR VALORACION DE ACTIVOS Y PASIVOS	€ -	100,00%
		900		Beneficios de activos financieros disponibles para la venta		#iDIV/0!
		902		Transferencia de pérdidas de activos financieros disponibles para la venta		#iDIV/0!
	91			INGRESOS EN OPERACIONES DE COBERTURA	€ -	100,00%
		910		Beneficios por cobertura de flujos de efectivo		#iDIV/0!
		911		Beneficios por cobertura de una inversión neta de un negocio en el extranjero		#iDIV/0!
		912		Transferencia de pérdidas por cobertura de flujos de efectivo		#iDIV/0!
		913		Transferencia de pérdidas por cobertura de una inversión neta de un negocio en el extranjero		#iDIV/0!
	92			INGRESOS POR DIFERENCIAS DE CONVERSION	€ -	100,00%
		920		Diferencias de conversión positivas		#iDIV/0!
		921		Transferencias de diferencias de conversión negativas		#iDIV/0!
	94			INGRESOS POR SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS	€ -	100,00%
		940		Ingresos de subvenciones oficiales de capital		#iDIV/0!
		941		Ingresos de donaciones y legados de capital		#iDIV/0!
		942		Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados		#iDIV/0!
	95			INGRESOS POR GANANCIAS ACTUARIALES Y AJUSTES EN LOS ACTIVOS POR RETRIBUCIONES A LARGO PLAZO DE PRESTACION DEFINIDA	€ -	100,00%
		950		Ganancias actuariales		#iDIV/0!
		951		Ajustes positivos en activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida		#iDIV/0!
	96			INGRESOS POR ACTIVOS NO CORRIENTES EN VENTA	€ -	100,00%
		960		Beneficios en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta		#iDIV/0!
		962		Transferencia de pérdidas en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta		#iDIV/0!
	99			INGRESOS DE PARTICIPACIONES EN EMPRESAS DEL GRUPO O ASOCIADAS CON AJUSTES VALORATIVOS NEGATIVOS PREVIOS	€ -	100,00%
		991		Recuperación de ajustes valorativos negativos previos, empresas del grupo		#iDIV/0!
		992		Recuperación de ajustes valorativos negativos previos, empresas asociadas		#iDIV/0!
		993		Transferencia por deterioro de ajustes valorativos negativos previos, empresas del grupo		#iDIV/0!
		994		Transferencia por deterioro de ajustes valorativos negativos previos, empresas asociadas		#iDIV/0!

En las tablas anteriores se puede observar el cálculo matemático llevado a cabo tomando como base en primera instancia el valor del grupo (8 ó 9 según corresponda), donde se puede verificar el «peso» de cada cuenta contable de los grupos respectivos con respecto al total del grupo. Dicho análisis nos permite valorar el grado de materialidad que tienen estos valores dentro de la composición del patrimonio neto de la empresa. Si profundizamos un poco más en dicho análisis, llegamos al cálculo matemático de las diferentes cuentas contables de los grupos 8 y 9 con respecto al total de cada subgrupo (cuentas contables donde su código está compuesto por dos dígitos). El cálculo de estos porcentajes nos lleva a determinar el grado de implicación de cada cuenta contable con respecto al total del subgrupo al cual pertenece, como también, y con base en la tabla anterior, nos lleva a determinar el grado de implicación de dicha cuenta con respecto al total del grupo; el análisis de este par de cálculos nos arroja una relación del valor de cada cuenta contable con respecto a la comparación del subgrupo y grupo respectivamente, conllevando esto a tener una visión holística del valor analizado. Dentro del proceso de toma de decisiones, es un factor preponderante el conocimiento del comportamiento de las cuentas contables, ya que esto nos va a permitir unas mayores y mejores herramientas en el momento del proceso de toma de decisiones. A su vez, es diferente el análisis que podemos llevar a cabo tomando los saldos de las cuentas dentro de las tablas indicadas, a realizar dicho análisis dentro de los ítems que se presentan en los modelos de las cuentas anuales obtenidos según directrices del PGC-07, ya que en estos modelos se presentan la mayoría de las cifras acumuladas con varias cuentas contables. El análisis de estos ítems también los llevaremos a cabo en el momento que desarrollemos el ejercicio práctico con el objeto de interrelacionar los diferentes cálculos que obtengamos y poder mostrar la información contable como soporte en el proceso de toma de decisiones empresariales.

2. Análisis horizontal.

Como complemento al análisis vertical a nivel de grupo y a nivel de subgrupo, desarrollamos el análisis horizontal a las cifras que componen el estado de cambios en el patrimonio neto. En el esquema que se presenta a continuación, se pueden observar los cálculos que se llevan a cabo a cada una de las cuentas del grupo 8 «Gastos imputados al patrimonio neto» y grupo 9 «Ingresos imputados al patrimonio neto». Haciendo una comparación con el análisis vertical, donde decíamos que éste lo podemos interpretar como un análisis matemático de cifras desde una óptica estática, y el sentido estático hacía referencia a que dentro del análisis vertical sólo se tienen en cuenta las cifras de un solo periodo contable, en el análisis horizontal podemos decir que hace referencia a un análisis de tipo dinámico, ya que tiene en cuenta las cifras de dos o más periodos contables para su análisis. En este tipo de análisis se muestran las cifras resultantes de dos formas, a saber: se muestra la diferencia absoluta de un periodo a otro, haciendo referencia a qué periodo se está tomando como base para el análisis, ya que esto nos va a determinar si la cifra resultante es negativa o un decremento de la cifra, o es positiva o aumento de la cifra con respecto a la que se esté tomando como cifra base. A su vez, y teniendo muy en cuenta que se ha especificado con anterioridad el periodo base para el análisis y teniendo ya la diferencia absoluta de los periodos a analizar, se calcula la razón entre esta diferencia y el valor del periodo base de análisis, con el cual obtenemos el valor porcentual o relativo en dicho cálculo. Las cifras así obtenidas nos reflejan el movimiento de incremento o decremento que ha tenido cada una de las cuentas contables dentro de los periodos objeto de análisis.

En el esquema siguiente se presenta la forma en cómo se deben de realizar dichos cálculos, teniendo en cuenta que en el desarrollo del ejercicio práctico que se llevará a cabo se mostrarán los resultados de dichos cálculos con respecto al movimiento de las cuentas contables de los grupos 8 y 9. Cabe destacar en estos cálculos que en el evento que en el año base la cuenta contable sea cero, existirá una cifra de análisis horizontal desde el punto de vista absoluto, pero el valor relativo no se muestra en el esquema. Lo anterior es debido a que, desde el punto de vista matemático, si el año base tiene un valor de cero, estaríamos frente a una razón cuyo numerador es diferente de cero y el denominador es cero; cálculo que no arrojaría cifra real verificable. Situación diferente en el evento en que el periodo siguiente sea cero y el año base tenga una cifra diferente de cero. En este evento la variación sería de un 100 por 100.

TABLA 7. Cuentas contables de los gastos e ingresos imputados al patrimonio neto.
Análisis horizontal del presente ejercicio con respecto al anterior (absoluto y relativo).

N1	N2	N3	N4	NOMBRE DE CUENTA	VALORES "D+1"	VALORES "D"	ANÁLISIS HORIZONTAL (D+1)-(D))	
							ABSOLUTO	RELATIVO
8				GASTOS IMPUTADOS AL PATRIMONIO NETO	€ -	€ -	0	#DIV/0!
80				GASTOS FINANCIEROS POR VALORACION DE ACTIVOS Y PASIVOS	€ -	€ -	0	#DIV/0!
	800			Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta			0	#DIV/0!
	802			Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta			0	#DIV/0!
81				GASTOS EN OPERACIONES DE COBERTURA	€ -	€ -	0	#DIV/0!
	810			Pérdidas por cobertura de flujos de efectivo			0	#DIV/0!
	811			Pérdidas por cobertura de inversiones netas en un negocio en el extranjero			0	#DIV/0!
	812			Transferencia de beneficios por coberturas de flujos de efectivo			0	#DIV/0!
	813			Transferencia de beneficios por coberturas de inversiones netas en un negocio en el extranjero			0	#DIV/0!
82				GASTOS POR DIFERENCIAS DE CONVERSION	€ -	€ -	0	#DIV/0!
	820			Diferencias de conversión negativas			0	#DIV/0!
	821			Transferencias de diferencias de conversión positivas			0	#DIV/0!
83				IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS	€ -	€ -	0	#DIV/0!
	830			Impuesto sobre beneficios	€ -	€ -	0	#DIV/0!
	8300			Impuesto corriente			0	#DIV/0!
	8301			Impuesto diferido			0	#DIV/0!
	833			Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios			0	#DIV/0!
	834			Ingresos fiscales por diferencias permanentes			0	#DIV/0!
	835			Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones			0	#DIV/0!
	836			Transferencia de diferencias permanentes			0	#DIV/0!
	837			Transferencias de deducciones y bonificaciones			0	#DIV/0!
	838			Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios			0	#DIV/0!
84				TRANSFERENCIAS DE SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS	€ -	€ -	0	#DIV/0!
	840			Transferencia de subvenciones oficiales de capital			0	#DIV/0!
	841			Transferencia de donaciones y legados de capital			0	#DIV/0!
	842			Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados			0	#DIV/0!
85				GASTOS POR PERDIDAS ACTUARIALES Y AJUSTES EN LOS ACTIVOS POR RETRIBUCIONES A LARGO PLAZO DE PRESTACION DEFINIDA	€ -	€ -	0	#DIV/0!
	850			Pérdidas actuariales			0	#DIV/0!
	851			Ajustes negativos en activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida			0	#DIV/0!
86				GASTOS POR ACTIVOS NO CORRIENTES EN VENTA	€ -	€ -	0	#DIV/0!
	860			Pérdidas en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta			0	#DIV/0!
	862			Transferencias de beneficios en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta			0	#DIV/0!
89				GASTOS DE PARTICIPACIONES EN EMPRESAS DEL GRUPO O ASOCIADAS CON AJUSTES VALORATIVOS POSITIVOS PREVIOS	€ -	€ -	0	#DIV/0!
	891			Deterioro de participaciones en el patrimonio, empresas del grupo			0	#DIV/0!
	892			Deterioro de participaciones en el patrimonio, empresas asociadas			0	#DIV/0!
9				INGRESOS IMPUTADOS AL PATRIMONIO NETO	€ -	€ -	0	#DIV/0!
90				INGRESOS FINANCIEROS POR VALORACION DE ACTIVOS Y PASIVOS	€ -	€ -	0	#DIV/0!
	900			Beneficios de activos financieros disponibles para la venta			0	#DIV/0!
	902			Transferencia de pérdidas de activos financieros disponibles para la venta			0	#DIV/0!
91				INGRESOS EN OPERACIONES DE COBERTURA	€ -	€ -	0	#DIV/0!
	910			Beneficios por cobertura de flujos de efectivo			0	#DIV/0!
	911			Beneficios por cobertura de una inversión neta de un negocio en el extranjero			0	#DIV/0!
	912			Transferencia de pérdidas por cobertura de flujos de efectivo			0	#DIV/0!
	913			Transferencia de pérdidas por cobertura de una inversión neta de un negocio en el extranjero			0	#DIV/0!
92				INGRESOS POR DIFERENCIAS DE CONVERSION	€ -	€ -	0	#DIV/0!
	920			Diferencias de conversión positivas			0	#DIV/0!
	921			Transferencias de diferencias de conversión negativas			0	#DIV/0!
94				INGRESOS POR SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS	€ -	€ -	0	#DIV/0!
	940			Ingresos de subvenciones oficiales de capital			0	#DIV/0!
	941			Ingresos de donaciones y legados de capital			0	#DIV/0!
	942			Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados			0	#DIV/0!
95				INGRESOS POR GANANCIAS ACTUARIALES Y AJUSTES EN LOS ACTIVOS POR RETRIBUCIONES A LARGO PLAZO DE PRESTACIÓN DEFINIDA	€ -	€ -	0	#DIV/0!
	950			Ganancias actuariales			0	#DIV/0!
	951			Ajustes positivos en activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida			0	#DIV/0!
96				INGRESOS POR ACTIVOS NO CORRIENTES EN VENTA	€ -	€ -	0	#DIV/0!
	960			Beneficios en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta			0	#DIV/0!
	962			Transferencia de pérdidas en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta			0	#DIV/0!
99				INGRESOS DE PARTICIPACIONES EN EMPRESAS DEL GRUPO O ASOCIADAS CON AJUSTES VALORATIVOS NEGATIVOS PREVIOS	€ -	€ -	0	#DIV/0!
	991			Recuperación de ajustes valorativos negativos previos, empresas del grupo			0	#DIV/0!
	992			Recuperación de ajustes valorativos negativos previos, empresas asociadas			0	#DIV/0!
	993			Transferencia por deterioro de ajustes valorativos negativos previos, empresas del grupo			0	#DIV/0!
	994			Transferencia por deterioro de ajustes valorativos negativos previos, empresas asociadas			0	#DIV/0!

3. Índices o ratios.

Para el análisis de las cifras generadas por la información contable referente a los grupos 8 y 9, nos encontramos con dos fuentes muy importantes de análisis y prospectiva en el soporte al proceso de decisiones. Es decir, podemos tomar en primera instancia las cifras obtenidas del balance de sumas y saldos para realizar las diferentes relaciones matemático-contables que nos amplíen la información con respecto a las cifras arrojadas por las cuentas contables pertenecientes al patrimonio neto. En segunda instancia, y con base en el modelo normal de las cuentas anuales consignado en el PGC-07 referente al estado de cambios en el patrimonio neto, podemos realizar los cálculos pertinentes referentes a las relaciones que podemos llevar a cabo con respecto a los ítems relacionados en dicho modelo normal de presentación.

Lo anterior nos lleva a establecer las relaciones matemáticas indistintas, dependiendo de la información que queramos analizar de forma puntual y, a su vez, teniendo en cuenta la información que tengamos disponible. Con base en lo descrito y siguiendo los esquemas mostrados anteriormente para los análisis vertical y horizontal, podemos al modelo normal del estado de cambios en el patrimonio neto calcular el análisis vertical, tomando como base de análisis el «Total de ingresos y gastos reconocidos» que arroja el documento en su última línea. A su vez, podemos tomar como cifras base de análisis los subtotales B, «Total de ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto» y el subtotal C, «Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias». Con las anteriores cifras base, procedemos a hacer las diferentes relaciones matemáticas de cada uno de los ítems que integran estos subtotales, y de esta forma conocer la participación de los mismos con respecto a dichos totales. Este documento, del modelo normal del estados de cambios en el patrimonio neto también permite calcular un análisis horizontal, con el objeto de conocer la variación obtenida entre dos periodos contables, teniendo en cuenta definir previamente cuál va a ser el periodo que se tome como base para el análisis. Con base en lo anterior, y sabiendo que las relaciones matemáticas propuestas en el presente aparte no son las únicas y definitivas que se puedan establecer en este tipo de análisis, presentamos una prospectiva de lo que se puede realizar en el establecimiento de los diferentes ratios obtenidos con base en la información suministrada por este estado financiero.

Con base en los títulos de los diferentes conceptos utilizados en los documentos componentes de las cuentas anuales, a continuación se presenta una tabla de convenciones con el objeto de hacer mucho más sencilla la interpretación de los cálculos a realizar y la lectura de los componentes de los índices a calcular, como los resultados de los mismos. A su vez, se citan los títulos de algunos ítems que se utilizan para los presentes cálculos con base en la presentación de los modelos normales de las cuentas anuales.

Convenciones a utilizar en los índices	
Total de ingresos y gastos reconocidos	TIGR
Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias	RPG
Total de ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto	IGPN
Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias	TPG
	.../...

.../...	
B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto	
I. Por valoración instrumentos financieros	B.I.
II. Por coberturas de flujos de efectivo	B.II
III. Subvenciones, donaciones y legados recibidos	B.III
V. Efecto impositivo	B.V
C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias	
VI. Por valoración de instrumentos financieros	C.VI
VII. Por coberturas de flujos de efectivo	C.VII
VIII. Subvenciones, donaciones y legados recibidos	C.VIII
IX. Efecto impositivo	C.IX

FUENTE: *El autor con base en el PGC-07.*

Como se explicaba en apartes anteriores, los siguientes índices que se proponen como forma de análisis para las cifras componentes de los ítems de los documentos de las cuentas anuales, en este caso específico, del estado de cambios en el patrimonio neto son sólo algunos de los tantos que se pueden estructurar con base en el foco del analista de dicha información. Además de intervenir el foco del analista, tanto su formación académica como su experiencia profesional, es de suma importancia tener presente la interrelación con el entorno en el que se desenvuelve la empresa, en la cual sus cifras son objeto de análisis.

Índices financieros	
Resultado a total de ingresos y gastos	$\frac{\text{RPG}}{\text{TIGR}}$
Total de ingresos y gastos imputados al patrimonio neto con relación al total ingresos y gastos reconocidos	$\frac{\text{IGPN}}{\text{TIGR}}$
Total de transferencias a pérdidas y ganancias con relación al total ingresos y gastos reconocidos	$\frac{\text{TPG}}{\text{TIGR}}$
Total de ingresos y gastos imputados al patrimonio neto con relación al total de las transferencias a pérdidas y ganancias	$\frac{\text{IGPN}}{\text{TIGR}}$
Afectación neta al patrimonio neto por valoración instrumentos financieros	B.I – C.VI
Afectación neta al patrimonio neto por coberturas de efectivo	B.II – C.VII
Afectación neta al patrimonio neto por subvenciones, donaciones y legados	B.III – C.VIII
Afectación neta al patrimonio neto por efecto impositivo	B.V – C.IX

Los anteriores índices propuestos son la base de partida para otros muchos que se pueden calcular a partir de éstos. Es de anotar que en el cálculo de dichos índices se debe tener presente de forma holística el entorno empresarial y las políticas internas de la organización, con el objeto de tener una lectura de los resultados acorde a dicha situación.

EJERCICIO PROPUESTO

Con el objeto de dar aplicación práctica a la disertación expuesta para la elaboración del estado de cambios en el patrimonio neto y la prospectiva planteada como herramienta para el análisis financiero, presentamos a continuación un ejercicio práctico en el que aplicaremos lo explicitado en el presente trabajo de investigación. Dentro de los parámetros del ejercicio y con el ánimo de no caer en la redundancia de procedimientos, nos referiremos de forma puntual a las cuentas integrantes de los grupos 8 y 9. En el desarrollo del ejercicio de aplicación, observaremos su imputación, cierre, agrupación en los documentos componentes de las cuentas anuales y la prospectiva en la aplicación de algunos índices financieros, los cuales se presentan como herramienta de análisis. Para cumplir los objetivos planteados, utilizaremos las cifras de dos ejercicios contables, a partir del balance de sumas y saldos, el cual se obtiene una vez se han realizado todos los registros contables en el diario y en el mayor. Después de este procedimiento, el insumo para nuestro ejercicio hace referencia a los saldos del movimiento del ejercicio contable, en este caso puntual en lo referente a las cuentas de los grupos 8 y 9.

Balance inicial:

ACTIVO	Nota en Memoria	D miles €	D-1 miles €
A) ACTIVO NO CORRIENTE			
I. Inmovilizado intangible			
II. Inmovilizado material		4.320	5.000
1. Terrenos y construcciones		4.300	5.000
2. Instalaciones técnicas, maquinaria, utillaje, mobiliario y otro inmovilizado material		20	
III. Inversiones inmobiliarias			
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociados a largo plazo			
V. Inversiones financieras a largo plazo		1.960	800
1. Acciones y participaciones en patrimonio a largo plazo		960	800
3. Otras inversiones financieras a largo plazo		1.000	
VI. Activos por impuestos diferidos			
B) ACTIVO CORRIENTE			
I. Activos no corrientes mantenidos para la venta		30	
II. Existencias		800	500
1. Comerciales		800	500
III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar		850	400
1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios		150	400
2. Activos por impuestos corrientes		380	
3. Otros créditos con las Administraciones públicas		320	
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo			

.../...

.../...			
V. Inversiones financieras a corto plazo		10	
1. Acciones y participaciones en patrimonio a corto plazo		10	
VI. Periodificaciones		50	
VII. Efectos y otros activos líquidos equivalentes		140	300
1. Tesorería		140	300
A) ACTIVO NO CORRIENTE		6.280	5.300
B) ACTIVO CORRIENTE		1.880	1.200
TOTAL ACTIVO		8.160	6.500

PASIVO	Nota en Memoria	D miles €	D-1 miles €
A) PATRIMONIO NETO			
A-1) Fondos propios		7.150	6.000
I. Capital		5.000	5.000
1. Capital escriturado		5.000	5.000
II. Prima de emisión			
III. Reservas		1.500	1.000
1. Legal y estatutaria		1.000	1.000
2. Otras reservas		500	
IV. (Acciones y participaciones en patrimonio propias)			
V. Resultados de ejercicios anteriores			
VI. Otras aportaciones de socios			
VII. Resultado del ejercicio		650	
VIII. (Dividendos a cuenta)			
IX. Otros instrumentos de patrimonio			
A-2) Ajustes por cambios de valor		160	
I. Instrumentos financieros disponibles para la venta		160	
II. Operaciones de cobertura			
III. Otros			
A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos			
B) PASIVO NO CORRIENTE			
I. Provisiones a largo plazo			
II. Deudas a largo plazo			
III. Deudas con empresas del grupo y asociados a largo plazo			
IV. Pasivos por impuestos diferidos			

.../...

.../...

C) PASIVOS CORRIENTES		Miles €	Miles €
I. Pasivos no corrientes vinculados con activos mantenidos para la venta			
II. Provisiones a corto plazo			
III. Deudas a corto plazo			
IV. Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo			
V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar		850	500
3. Acreedores varios		500	500
5. Pasivo por impuesto corriente		350	
VI. Periodificaciones			
A) PATRIMONIO NETO		7.310	6.000
B) PASIVO NO CORRIENTE		--	--
C) PASIVOS CORRIENTES		850	500
TOTAL PASIVO		8.160	6.500

Dentro del presente ejercicio, se han llevado a cabo algunas transacciones que tienen que ver con las cuentas de los grupos 8 y 9. Por tal motivo se presentará su dinámica de forma puntual y el correspondiente procedimiento para la presentación de los documentos integrantes de las cuentas anuales. Más puntualmente, hacemos referencia al estado de cambios en el patrimonio neto.

Subvención oficial no reintegrable:

Se recibe una subvención oficial no reintegrable, a principios del mes de enero, para financiar parte de una maquinaria de alta tecnología, por importe de 100.000 euros. Se adquiere e instala la maquinaria, cuyo importe asciende a 220.000 euros, pagando al contado el 50% y el resto a pagar en 5 años, reembolsando cada año la parte proporcional y con unos intereses del 5% anual pagadero anualmente.

Por el ingreso de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
570	Caja	100.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		100.000

Por la adquisición de la maquinaria:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	220.000	
570	Caja		110.000
173	Proveedores inmovilizado a largo plazo		88.000
523	Proveedores inmovilizado a corto plazo		22.000

La depreciación sufrida por la maquinaria correspondiente al primer año es: $220.000/5 = 44.000$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	44.000	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		44.000

En el momento de imputación a pérdidas y ganancias, con base en el porcentaje equivalente a la amortización del inmovilizado (20%), aplicado a la subvención.

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencias de subvenciones oficiales de capital	20.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferido a resultado del ejercicio		20.000

Los gastos por intereses del primer año $110.000 \times 5\% = 5.500$ euros. Debemos recordar que los proveedores por inmovilizado se encuentran divididos con base en su tiempo de vencimiento; por lo tanto, debemos imputar el gasto por intereses teniendo en cuenta esta misma clasificación con el objeto de acatar el principio de devengo.

- Proveedores por inmovilizado a corto plazo $22.000 \times 5\% = 1.100$
- Proveedores por inmovilizado a largo plazo $88.000 \times 5\% = 4.400$

Código	Cuenta	Debe	Haber
6624	Intereses de deudas otras empresas	5.500	
528	Intereses a corto plazo de deudas		1.100
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo		4.400

Registramos la cancelación de la cuota del primer año y los intereses correspondientes.

Código	Cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores inmovilizado a corto plazo	22.000	
528	Intereses a corto plazo de deudas	1.100	
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo	4.400	
570	Caja		27.500

Remuneración a largo plazo al personal de prestaciones definidas:

La sociedad «X, SA» tiene implantado un sistema de remuneración a largo plazo al personal de prestaciones definidas. Al final del ejercicio los datos relativos al mismo son los siguientes:

- Valor actual de las retribuciones comprometidas 530.000 euros
- Valor razonable de los activos afectos 550.000 euros
- Diferencia (ganancia actuarial) 20.000 euros

Código	Cuenta	Debe	Haber
257	Derechos de reembolso derivados de contratos de seguro relativos a retribuciones a largo plazo al personal	20.000	
950	Ganancias actuariales		20.000

Imputación referente a la distribución de los resultados del ejercicio anterior y el pago de los dividendos e impuestos corrientes:

Se distribuyen los resultados positivos del ejercicio inmediatamente anterior, una vez descontado e imputado el pasivo correspondiente al impuesto corriente, el cual quedó reflejado en el balance inicial de este ejercicio. La distribución se hace de la siguiente forma: 300.000 euros para dividendos, 200.000 euros para reserva legal y 150.000 para reserva voluntaria.

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	650.000	
112	Reserva legal		200.000
113	Reserva voluntaria		150.000
557	Dividendo activo a cuenta		300.000

Por cancelación de los impuestos y dividendos imputados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto de sociedades	350.000	
557	Dividendo activo a cuenta	300.000	
570	Caja –euros–		650.000

En el desarrollo del presente ejercicio de aplicación, sólo hacemos referencia a las imputaciones que tienen relación directa con las cuentas de los grupos 8 y 9, con el objeto de enfatizar en el manejo de dichas dinámicas y la posterior elaboración de los documentos integrantes de las cuentas anuales, con base en la disertación planteada al respecto. Por último, y con base en las cifras que se obtengan, mostrar la metodología para el análisis de dicha información.

Con base en los asientos descritos anteriormente y sin tener en cuenta los saldos anteriores de las cuentas presentes y los movimientos de las demás cuentas contables dentro del ejercicio contable, ya que no tienen relación directa con las cuentas de los grupos 8 y 9, se muestra a continuación el balance de sumas y saldos de las transacciones descritas anteriormente.

Código cta.	Descripción	Debe	Haber	Debe	Haber
112	Reserva legal		200.000		200.000
113	Reservas voluntarias		150.000		150.000
129	Resultados del ejercicio	650.000		650.000	
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo	4.400	92.400		88.000
213	Maquinaria	220.000		220.000	
257	Derechos de reembolso derivados de contratos de seguros relativos a retribuciones a largo plazo al personal	20.000		20.000	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		44.000		44.000
4752	HP acreedora por impuesto de sociedades	350.000		350.000	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	22.000	22.000		
528	Intereses a corto plazo de deudas	1.100	1.100		
557	Dividendo activo a cuenta	300.000	300.000		
570	Caja, euros	100.000	787.500		687.500
6624	Intereses de deudas, otras empresas	5.500		5.500	
681	Amortización del inmovilizado material	44.000		44.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		20.000		20.000
840	Transferencias de subvenciones oficiales de capital	20.000		20.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		100.000		100.000
950	Ganancias actuariales		20.000		20.000
TOTALES		1.737.000	1.737.000	1.309.500	1.309.500

Los resultados del presente ejercicio después de impuestos ascienden a 720.000 euros. Información que se obtiene tras la regularización de las cuentas de los grupos 6 y 7 y el correspondiente cálculo del impuesto. Para efectos de nuestro ejercicio referente al estado de cambios en el patrimonio neto, sólo requerimos de esta información. A continuación, realizamos el cálculo del impuesto de las cuentas de los grupos 8 y 9 y sus correspondientes traslados a las cuentas del patrimonio neto.

Cálculo del impuesto de la subvención recibida:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	30.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		30.000

Cálculo del impuesto de la ganancia actuarial:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	6.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		6.000

Cálculo del impuesto de la transferencia de la parte proporcional de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles	6.000	
8301	Impuestos diferidos		6.000

Ahora procedemos a realizar los cierres de las cuentas correspondientes a los impuestos diferidos, como también a las cuentas restantes de los grupos 8 y 9. Debemos tener presente que las cuentas referentes a impuestos se deben cerrar con la cuenta del patrimonio neto que tenga relación directa con su imputación. Los importes relativos a los ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto y las transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias se registrarán por su importe bruto, mostrándose en una partida separada su correspondiente efecto impositivo. A su vez, se hará en un solo asiento la afectación total de la cuenta del patrimonio neto, con el objeto de conocer su saldo neto después de dicha imputación.

Cierre de las cuentas referentes a la subvención con sus impuestos respectivos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	100.000	
8301	Impuestos diferidos	6.000	
840	Transferencias de subvenciones oficiales de capital		20.000
8301	Impuestos diferidos		30.000
130	Subvenciones oficiales de capital		56.000

Cierres de las cuentas referentes a la ganancia actuarial con sus impuestos respectivos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
950	Ganancias actuariales	20.000	
115	Reservas por pérdidas y ganancias actuariales y otros ajustes		14.000
8301	Impuestos diferidos		6.000

En este momento los saldos de las cuentas de los grupos 8 y 9 se han trasladado totalmente a las cuentas correspondientes en el patrimonio neto. Por lo tanto, quedan pendientes de elaborar los documentos integrantes de las cuentas anuales, los cuales se muestran a continuación, y su respectivo análisis.

ESTADOS DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO

CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL ... DE		2008		
A) ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS CORRESPONDIENTES AL EJERCICIO TERMINADO EL DE				
	NOTAS DE LA MEMORIA	D	ANALISIS VERTICAL GRUPO	ANALISIS VERTICAL SUBGRUPO
A)Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias		€ 720.000,00	91,14%	100,00%
Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto				
I. Por valoración instrumentos financieros		€ -	0,00%	0,00%
1. Activos financieros disponibles para la venta		€ -	0,00%	0,00%
2. Otros ingresos/gastos		€ -	0,00%	0,00%
II. Por coberturas de flujos de efectivo			0,00%	0,00%
III. Subvenciones, donaciones y legados recibidos		€ 100.000,00	12,66%	119,05%
IV. Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes		€ 20.000,00	2,53%	23,81%
V. Efecto impositivo		€ (36.000,00)	-4,56%	-42,86%
B)Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto (I+II+III+IV+V)		€ 84.000,00	10,63%	100,00%
Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias				
VI. Por valoración de instrumentos financieros		€ -	0,00%	0,00%
1. Activos financieros disponibles para la venta		€ -	0,00%	0,00%
2. Otros ingresos/gastos			0,00%	0,00%
VII. Por coberturas de flujos de efectivo			0,00%	0,00%
VIII. Subvenciones, donaciones y legados recibidos		€ (20.000,00)	-2,53%	142,86%
IX. Efecto impositivo		€ 6.000,00	0,76%	-42,86%
C) Total Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VI+VII+VIII+IX)		€ (14.000,00)	-1,77%	100,00%
TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A + B + C)		€ 790.000,00	100,00%	

ESTADOS DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO

Índices financieros	D
Resultado a total de ingresos y gastos reconocidos	$\frac{RPG\ 720.000,00}{TIGR\ 790.000,00}$ 91,14%
Total de ingresos y gastos imputados al patrimonio neto con relación al Total ingresos y gastos reconocidos	$\frac{IGPN\ 84.000,00}{TIGR\ 790.000,00}$ 10,63%
Total de transferencias a pérdidas y ganancias con relación al total ingresos y gastos reconocidos	$\frac{TPG\ (14.000,00)}{TIGR\ 790.000,00}$ - 1,77%
Total de ingresos y gastos imputados al patrimonio neto con relación al total de las transferencias a pérdidas y ganancias	$\frac{IGPN\ 84.000,00}{TPG\ (14.000,00)}$ - 600,00%
Afectación neta al patrimonio neto por valoración instrumentos financieros	B.I - C.VI
Afectación neta al patrimonio neto por coberturas de efectivo	B.II - C.VII
Afectación neta al patrimonio neto por subvenciones, donaciones y legados	B.III - C.VIII 120.000,00
Afectación neta al patrimonio neto por efecto impositivo	B.V - C.IX (42.000,00)

VII. RECOMENDACIONES

Se hace necesario seguir profundizando en el estudio de los documentos integrantes de las cuentas anuales; de forma especial en lo referente al estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo. Sabiendo que la información generada por el proceso contable al interior de las organizaciones debe servir de soporte para el proceso de toma de decisiones, considero importante el análisis de las cifras de forma proactiva, con el objeto de que formen parte de los presupuestos empresariales y de esta forma tratar de anticiparnos de alguna forma a las incidencias del comportamiento de los mercados frente al comportamiento normal de nuestras organizaciones.

A su vez, debemos de estudiar el impacto que tienen estos nuevos documentos en la vida de las organizaciones, proyectándonos en el tiempo; ya que a medida que sucedan los ejercicios contables, la comparación de las cifras dentro de las cuentas contables de los grupos 8 y 9 (no podemos hablar de acumulación de saldos, ya que el saldo de las cuentas de los grupos 8 y 9 al cierre de cada ejercicio contable debe ser cero, al ser éste trasladado a las cuentas respectivas del patrimonio neto) nos arrojarán un tipo de información importante para el análisis del comportamiento del patrimonio neto de la organización.

VIII. CONCLUSIONES

Al igual que en el PGC-90, tanto la cuarta parte del PGC-07 «4. Cuadro de cuentas» como la quinta «5. Definiciones y relaciones contables» son de aplicación facultativa por parte de las empresas. No obstante es aconsejable que, en el caso de hacer uso de esta facultad, se utilicen denominaciones similares con el fin de facilitar la elaboración de las cuentas anuales cuya estructura y normas que desarrollan su contenido y presentación son obligatorias. Con base en lo anteriormente expuesto, que está textualmente tomado del Suplemento del BOE núm. 278, se puede observar que el objetivo de la «comparabilidad» está muy lejos de ser alcanzado, ya el hecho de que en el evento se utilicen nombres de cuentas y códigos contables con libre albedrío torna bastante difícil la labor de comparación de cuentas contables y sus respectivos importes. Por lo tanto, se hace necesario que en lo concerniente al cuadro de cuentas y sus definiciones y relaciones contables sean de obligatorio cumplimiento hasta un nivel determinado de especificidad dentro del concepto de la cuenta contable a utilizar. El nivel de especificidad estará dado con base en el análisis que se lleve a cabo a las cuentas contables expresadas en el PGC-07, dada su importancia relativa en el proceso de toma de decisiones empresarial.

El comportamiento de las cuentas de los grupos 8 y 9 deben ser de análisis permanente ya que con base en dichos resultados servirán de soporte para el proceso de toma de decisiones de forma prospectiva e inmediata; como también para relacionar dicha información con las otras cuentas contables componentes de la información contable general de la entidad.

El análisis de los componentes del patrimonio neto de la entidad, como las interrelaciones existentes entre ellos nos van a suministrar parámetros amplios y suficientes para conocer y deter-

minar en un momento dado la estabilidad y proyección con que puede contar la entidad. A su vez, la interrelación de este análisis con los demás análisis realizados a los otros componentes de las cuentas anuales nos permitirán conocer de forma holística la situación empresarial.

Para la fácil y correcta identificación de las cuentas a afectar en el patrimonio neto por concepto del cálculo de los impuestos se hace necesaria la identificación de la cuenta contable por medio de un código de cuenta a nivel de detalle, con el objeto de que en el momento en que se presente el cierre de la cuenta del subgrupo 83 se pueda identificar plenamente la cuenta a afectar del patrimonio neto. Ya que en ningún momento dentro del PGC-07 se habla de compensaciones de impuestos entre las cuentas del grupo 8 y 9 correlacionadas.

Bibliografía

- AMADOR, S. y ROMANO, J. (Coord.) [2008]: *Manual del Nuevo Plan General Contable*. CEF. 2.^a edición.
- ARJONILLA, S. y MEDINA, J. [2002]: *La gestión de los sistemas de información en la empresa*. Pirámide. ISBN: 84-368-1632-3.
- BEEKMAN, G. [2005]: *Introducción a la informática*. Sexta edición. Pearson Educación S.A. ISBN: 84-205-4345-4.
- CAÑIBANO, L. [1997]: *Teoría actual de la contabilidad (Técnicas analíticas y problemas metodológicos)*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas –ICAC–.
- DURBÁN, S. [2008]: *Dirección Financiera*. McGraw-Hill/Interamericana de España, S.A.
- FERNÁNDEZ, J. [1974]: *Teoría económica de la contabilidad*. Biblioteca de ciencias empresariales. Octava edición. ICE. Madrid.
- GIL, I. [1997]: *Sistemas y tecnologías de la información para la gestión*. McGraw-Hill.
- GROPPELLI, A. y NIKBAKHT, E. [1995]: *Finance*. Barron's Business Review Series. ISBN: 0-8120-1916-4.
- HELFERT, E. [1997]: *Techniques of Financial Analysis. A Practical Guide to Managing and Measuring Business Performance*. Ninth Edition. McGraw-Hill.
- ICAC: Plan General de Contabilidad. Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre. Madrid, 1990.
- LEY 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.
- MARTÍNEZ, J. [2008]: «Contabilización de las subvenciones, donaciones y legados recibidos en el nuevo plan general contable» en *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 302, mayo, págs. 107-136.
- O'BRIEN, J. [2001]: *Sistemas de Información Gerencial*. McGraw-Hill Interamericana, S. A. Bogotá, Colombia.
- PÉREZ, M. [2008]: *Contabilidad, Apuntes contables*. Segunda edición corregida y aumentada. Deculturas, S. Coop. And. Sevilla.

REAL DECRETO 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

REAL DECRETO 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas.

REAL DECRETO LEGISLATIVO 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

ROJO, P. [2007]: *Tecnología de la Información*. Serie Tresmiles. ISBN: 978-84-8425-586-4. Murcia, págs. 11-37.

SUÁREZ SUÁREZ, A. S. [1996]: *Curso de economía de la empresa*. Pirámide.

DETERMINANTES DE LA DIVULGACIÓN DE INFORMACIÓN PREVISIONAL EN ESPAÑA: UN ANÁLISIS DE LAS EMPRESAS DEL IBEX 35

MARÍA CRISTINA ABAD NAVARRO

*Profesora Titular de Escuela Universitaria.
Universidad de Sevilla*

FRANCISCO BRAVO URQUIZA

*Profesor Ayudante.
Universidad de Sevilla*

MARCO TROMBETTA

*Profesor Titular de Universidad.
Instituto de Empresa Business School (Madrid)*

Extracto:

A pesar de que se considera que la información previsional presenta importantes ventajas que ayudan a mejorar la toma de decisiones, en España la normativa es escueta respecto a la publicación de este tipo de información, y sólo exige su divulgación en apartados muy concretos de las cuentas anuales y en otros documentos obligatorios. Dado que la gran mayoría de la información previsional divulgada por las compañías españolas es de carácter voluntario, las prácticas de divulgación de esta información son muy dispares entre estas empresas. El conocimiento de cuáles son estas prácticas ayudaría a orientar al regulador en los futuros desarrollos normativos al respecto. El objetivo de este trabajo es observar el nivel de publicación de información previsional divulgada por las empresas del IBEX 35, y examinar la posible influencia de ciertas características empresariales en la publicación de esta información. Los resultados muestran que el nivel de publicación de información previsional es bajo, y es destacable el hecho de que factores como el tamaño, el endeudamiento y el crecimiento de las compañías parecen influir en las prácticas de divulgación de información previsional llevadas a cabo por éstas.

Palabras clave: información financiera previsional, revelación de información y análisis contable.

DETERMINANTS OF FORWARD-LOOKING INFORMATION IN SPAIN: EMPIRICAL ANALYSIS ON IBEX-35 COMPANIES

MARÍA CRISTINA ABAD NAVARRO

*Profesor Titular de Escuela Universitaria.
Universidad de Sevilla*

FRANCISCO BRAVO URQUIZA

*Profesor Ayudante.
Universidad de Sevilla*

MARCO TROMBETTA

*Profesor Titular de Universidad.
Instituto de Empresa Business School (Madrid)*

Abstract:

DESPITE the fact that forward-looking information is considered to be beneficial for decision making, Spanish regulation on the publication of this kind of information is scarce, as its disclosure is only mandatory for a few specific sections of the annual accounts and other compulsory documents. Since most of Spanish companies disclose forward-looking information voluntarily, disclosure patterns are highly heterogeneous. The knowledge of these disclosure patterns might be handfull for regulators when setting up future standards on this matter. The objective of this research is to measure the level of forward-looking information disclosed by Spanish companies listed in IBEX-35, and to identify corporate characteristics that might influence the publication of this kind of information. Results show a low forward-looking disclosure level. Furthermore, factors such as size, leverage and growth seem to lead companies to reveal forward-looking information.

Keywords: forward-looking financial information, information disclosure and financial analysis.

Sumario

1. Introducción.
2. Antecedentes.
 - 2.1. La divulgación de información.
 - 2.2. Medición de la información divulgada.
 - 2.3. Factores explicativos de la revelación de información.
 - a) Tamaño.
 - b) Rentabilidad.
 - c) Endeudamiento.
 - d) Crecimiento.
 - e) Cotización en otros países.
 - f) Otras variables.
3. Selección de la muestra.
4. Metodología.
5. Resultados.
6. Conclusiones.

Bibliografía.

NOTA: Una versión preliminar de este artículo ha sido previamente publicada como documento de trabajo del Instituto Valenciano de Investigaciones Económicas WP-EC 2008-10.

1. INTRODUCCIÓN

La revelación de información financiera es un instrumento fundamental para las compañías de cara a mejorar el proceso de comunicación con los usuarios externos. La divulgación de información es clave para el funcionamiento eficiente de los mercados de capitales (HEALY y PALEPU, 2001). En los últimos años, las necesidades informativas de los usuarios han evolucionado, y la demanda de información, especialmente la referente a empresas cotizadas, se ha incrementado enormemente.

En particular, la información previsional atrae un gran interés, ya que mejora la utilidad de la información de cara a toma de decisiones. Para los usuarios en general, y para los analistas en particular, será especialmente útil disponer de información financiera prospectiva suministrada por las empresas. La información contable retrospectiva no cubre todas las necesidades de información de los usuarios, pues no muestra dicha evolución futura de la empresa. En la realización de predicciones sobre la previsible evolución de las magnitudes fundamentales que caracterizan la actividad de la empresa será especialmente útil para los analistas y otros usuarios contar con información financiera prospectiva publicada por la dirección de la empresa.

Además, la necesidad de suministrar información previsional se ve reflejada en multitud de informes, tanto a nivel nacional como internacional. La importancia de la información previsional se vio reforzada a raíz de la publicación de dos documentos institucionales, el Trueblood Report (1973) y el Corporate Report (1975). A partir de ese momento, existen muchos documentos de diferentes organismos en los que se establece la necesidad de que las empresas suministren este tipo de información, entre los que destacan los emitidos por el AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) en 1994, por el FASB (Financial Accounting Standards Board) en 2001, y en 2002 por el ICAEW (Institute of Chartered Accountants in England and Wales), por el CICA (Canadian Institute of Chartered Accountants), o en el Libro Blanco en España.

A pesar de la relevancia que la información previsional o referida al futuro tiene para los usuarios en general, la normativa española, sin embargo, es escueta y poco concreta al respecto. Ésta señala los apartados de las cuentas anuales u otros documentos en los que se debe publicar información previsional, pero no especifica qué tipo de información debe suministrarse, o lo hace de manera general, con lo que son las empresas las que deciden la extensión y la naturaleza de dicha información.

En definitiva, la presencia de algún tipo de información previsional es obligatoria, aunque el detalle de esta información sea voluntario, pues la normativa no indica nada al respecto. De ahí que

resulte importante medir la cantidad de información que suministran las compañías. Además, sería interesante examinar si existen factores empresariales que pueden influir en dicho suministro de información. Por ello, nuestro objetivo es, en primer lugar, estudiar el nivel de publicación voluntaria de información previsional en las empresas cotizadas en el IBEX 35, analizando los documentos en los que la norma española vigente exige la publicación de información prospectiva. El nivel de información voluntaria puede orientar al regulador de cara al desarrollo de futuras normas relativas al suministro de información previsional. En segundo lugar, nuestra intención es determinar las características de las empresas que están asociadas con el suministro de dicha información previsional, y averiguar qué tipos de empresas son las que proporcionan más información prospectiva.

En los últimos años las empresas españolas cotizadas se han visto inmersas en un proceso de cambio legislativo (adaptación a las Normas Internacionales de Información Financiera y aprobación de un nuevo Plan General de Contabilidad), que puede afectar a la homogeneidad de la información presentada por éstas y condicionar los resultados y conclusiones del estudio. Por ello, se analizó un periodo dotado de mayor estabilidad (2001-2003), aunque sería interesante complementar este estudio en el futuro con un análisis del posible cambio en las prácticas de divulgación de información previsional tras el proceso de cambio legislativo.

Para llevar a cabo la investigación, tras este epígrafe introductorio, realizamos un análisis de la literatura previa. A continuación, explicamos la selección de la muestra y la metodología utilizada. El estudio finaliza con la descripción de los resultados obtenidos y la exposición de las principales conclusiones.

2. ANTECEDENTES

2.1. La divulgación de información.

Las compañías emiten información de manera voluntaria y evalúan los costes y beneficios asociados a la emisión de dicha información. A la hora de determinar si se publica información voluntaria será vital la percepción que la empresa tenga de los costes y beneficios que para ella puede reportar dicha revelación de información (LARRÁN, 2001).

Existen varios tipos de costes que pueden originarse como consecuencia de la revelación de información voluntaria, los cuales pueden ocasionarse directamente con la divulgación de la información (como son los costes de recogida, preparación y publicación), o bien de manera indirecta. Los costes indirectos son de muy diversa índole, pudiendo incluirse en esta categoría tanto los costes producidos por la desventaja competitiva (costes propietarios), como los costes legales (LEV, 1992), así como otros costes derivados de presiones de sindicatos e instituciones, y costes de tipo político (GINER, 1995).

VERRECCHIA (1983), por ejemplo, asume la existencia de costes fijos exógenos, producidos por el hecho de divulgar información. En cambio, WAGENHOFER (1990) considera que los costes de

la información son de carácter endógeno. En el modelo de revelación de información introducido por WAGENHOFER (1990) y extendido por SUIJS (2005) se parte de la hipótesis de que la empresa posee información privada valiosa para el mercado, así como para los competidores. Si bien el mercado usa esa información para revisar el valor de la firma, los competidores pueden encontrar dicha información valiosa y tomar acciones perjudiciales para la empresa, suponiendo esto un coste para la compañía, llamado coste propietario, consecuencia de la divulgación de información. Cuando las compañías determinan su estrategia de divulgación, deben sopesar los beneficios relacionados con el incremento de valor de la firma y la posibilidad de incurrir en costes propietarios. Los costes propietarios influirían por lo tanto en la política de revelación de información de las empresas.

Por otro lado, existen incentivos o beneficios de la divulgación de información, que son los factores que influirán para que las empresas decidan si revelan más información de la exigida legalmente o no. Entre estos beneficios, podemos citar la disminución del coste de capital (BOTOSAN, 1997), la reducción de las asimetrías informativas y la credibilidad de las empresas, así como la liquidez de las acciones y la reducción en la «horquilla de precios» (LEUZ y VERRECCHIA, 2000). Tomando como referencia la teoría de la red contractual, podemos decir que la información financiera puede servir como mecanismo de control, y, en consecuencia, el precio que los inversores estarán dispuestos a pagar por los títulos de una empresa estará inversamente relacionado con el coste de obtener esa información (GINER, 1995). Así pues, el hecho de facilitar información puede traducirse en un mayor precio de los títulos y en una mayor facilidad para obtener financiación a menor coste.

La información previsional es relevante debido a los efectos que tiene en la toma de decisiones, siendo de gran importancia para analistas y usuarios en general. De hecho, son cada vez más los informes que reflejan la necesidad de que las empresas publiquen dicho tipo de información, tanto a nivel internacional (emitidos por organismos como AICPA, CICA, FASB, o ICAEW) como a nivel nacional (recomendaciones del ICAC contenidas en el Libro Blanco o «Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma», 2002).

2.2. Medición de la información divulgada.

Uno de los principales problemas relacionados con la divulgación de información es precisamente la medición de la información suministrada por las compañías, siendo una de las cuestiones más relevantes actualmente el desarrollo de medidas de revelación de información. La literatura existente emplea una gran variedad de enfoques referentes al análisis de la información divulgada por las compañías. En BEATTIE *et al.* (2004) podemos encontrar una clasificación de los distintos enfoques utilizados. La principal distinción que se propone es la que separa los análisis subjetivos de los enfoques semiobjetivos.

Dentro de un análisis subjetivo, se incluirían clasificaciones o puntuaciones de analistas sobre la calidad de la información revelada. Así, en Estados Unidos, algunos estudios utilizan puntuaciones de esta naturaleza proporcionadas por la Association of Investment Management and Research (AIMR).

Centrándonos en un enfoque semiobjetivo, se pueden apreciar diferentes aproximaciones:

- Índices de revelación, empleados en numerosos estudios, que asumen en su mayoría que la cantidad de información es una aproximación de la calidad de la divulgación.
- Análisis temático del contenido, que se centra en controlar la cobertura de la divulgación de información en relación con una clasificación temática.
- Estudios sobre legibilidad, los cuales son diseñados para cuantificar la dificultad cognoscitiva de un texto a través de distintas fórmulas establecidas.
- Análisis lingüísticos, que miden las características de los textos y, aunque pueden ser considerados como una alternativa al análisis de legibilidad, emplean índices que capturan una mayor variedad de características.

En la literatura estudiada existe un uso generalizado de índices de revelación de información, cuyo diseño se hace en la mayoría de los estudios seleccionando varios ítems o aspectos informativos y, en ocasiones, ponderando los ítems según su importancia relativa. Los ítems a menudo emplean una codificación binaria (donde se tiene en cuenta la presencia o ausencia de dicho ítem). En otros casos se utilizan medidas ordinarias, valorando así la especificidad de la información y otorgándole mayor valor a la información cuantitativa (BOTOSAN, 1997).

2.3. Factores explicativos de la revelación de información.

La investigación empírica sobre los factores determinantes de la información en general ha recurrido frecuentemente al uso de regresiones lineales para estudiar las posibles relaciones existentes, considerando la información divulgada como variable dependiente y una serie de características empresariales como variables independientes. Entre los factores que han sido estudiados en los trabajos previos como posibles determinantes del suministro de información previsional, podemos enumerar los siguientes:

a) Tamaño.

El tamaño es claramente un factor influyente en la decisión de las empresas de divulgar más información. Se han utilizado múltiples teorías y argumentos para justificar la relación entre el tamaño y la revelación de información. Una de las posibles razones está basada en que los costes directos de la información disminuyen con el tamaño, pues existe un componente fijo de producción y divulgación de información y, a medida que el tamaño de la empresa crece, dicho coste disminuye en términos unitarios (LANG y LUNDHOLM, 1993). Por otro lado, las empresas más pequeñas perciben en mayor medida los inconvenientes que supone el divulgar una mayor información en términos de ventaja competitiva (SINGHVI y DESAI, 1971; GINER, 1995). Incluso atendiendo al razonamiento defendido por la teoría de la agencia, las empresas más grandes llevan a cabo un mayor número de contratos, y más complejos que las pequeñas, lo que las lleva a publicar más información.

Centrándonos en el ámbito de la divulgación de información previsional, parece que dicho factor mantiene un peso importante en la decisión de suministrar más información. Numerosos autores

han empleado variables relacionadas con el tamaño, y todos han coincidido en la existencia de una asociación positiva entre dicho factor y la revelación de información previsional (RULAND, 1979; LEV y PENMAN, 1990; COX, 1985; KASZNIK y LEV, 1995; BAGINSKI *et al.*, 2004; KENT y UNG, 2003).

b) Rentabilidad.

En lo que se refiere a la información previsional, uno de los argumentos más defendidos es el proclamado por la teoría de la señal: las empresas tienden a facilitar más información voluntaria sólo cuando es favorable. Existe evidencia empírica que confirma dicha hipótesis al sostener que las empresas que atraviesan por buenos momentos son las más propensas a divulgar información previsional (PENMAN, 1980; LEV y PENMAN, 1990). Como indica PENMAN (1980), la publicación de información previsional no se deriva únicamente de las presiones del mercado, sino que, siguiendo la teoría de la señal, depende de si se trata de buenas o malas noticias.

GINER (1995) apoya esta teoría al hacer alusión a la difusión de buenas noticias con carácter preferente sobre las malas. Como señala, las empresas que tienen una buena rentabilidad pueden estar interesadas en sacar partido de esta situación diferencial dando información abundante al mercado, particularmente si las empresas del sector se encuentran en apuros.

Sin embargo, aunque la información favorable incrementa el valor de la empresa, puede ser utilizada por los competidores de manera perjudicial para ésta, originando costes propietarios, lo que puede llevar a que la empresa revele voluntariamente información negativa (SULIS, 2005). De esta manera, podría suministrarse información voluntariamente en el caso de que existieran rentabilidades negativas.

c) Endeudamiento.

La teoría de la agencia (JENSEN y MECKLING, 1976) argumenta que cuanto mayor sea el nivel de deuda será más probable que surjan conflictos, por lo que parece razonable suponer que en tal caso mayor será el nivel de información que la empresa proporcione al exterior. Muchos autores defienden este argumento (RULAND *et al.*, 1990; CLARKSON *et al.*, 1994; FRANKEL *et al.*, 1995).

En el ámbito de la información previsional, las empresas que buscan financiación externa son más propensas a divulgar información prospectiva, porque así disminuyen el coste de capital, anticipando las futuras ganancias al mercado. Por lo tanto, las empresas que están más endeudadas o las que buscan financiación externa perciben más beneficios procedentes de divulgar información que los costes que conlleva suministrar información privada a los competidores (KENT y UNG, 2003).

d) Crecimiento.

Si buscamos soporte teórico que sustente dicha suposición, debemos acudir nuevamente a la teoría de la señal, ya que parece lógico pensar que las empresas con altas tasas de crecimiento bus-

carán hacer público este diferencial con respecto al resto de empresas, como ocurría en el caso de las empresas con altos niveles de rentabilidad; cuanto mejor se encuentre la empresa en relación con las de su entorno, más propensa será a revelar información. Algunos estudios encuentran empíricamente relación entre el suministro de información previsional por parte de las empresas y el crecimiento de éstas (GARCÍA y MONTERREY, 1993).

Desde el punto de vista contrario, se razona que las empresas con altas tasas de crecimiento pueden ser reacias a revelar mucha información por temor a la entrada de competidores en el sector (PRENCIPE, 2004).

e) Cotización en otros países.

Generalmente se supone que las empresas que cotizan en Bolsa ofrecen más información a terceros que las que no lo hacen, ya que tienen mayores requisitos legales, impuestos por las autoridades que regulan el funcionamiento del mercado.

Otra hipótesis que parece contrastada por diversos estudios empíricos es la que propugna que el incremento de la información está asociado con el hecho de cotizar en mercados de varios países (WALLACE *et al.*, 1994; GRAY *et al.*, 1995; MORA y REES, 1996), ya que esto implica el sometimiento a un mayor número de requisitos informativos y a usuarios con necesidades diferentes.

f) Otras variables.

En algunas investigaciones se han incorporado como variables de estudio los costes propietarios, que pueden ser medidos mediante las barreras de entrada (DARROUGH y STOUGHTON, 1990; WAGENHOFER, 1990; DARROUGH, 1995; DEPOERS, 2000). Los costes propietarios serán menores cuando las barreras de entrada sean mayores. DEPOERS (2000) reconoce la dificultad de aproximarse al concepto de barreras de entrada. Podrían resumirse en tres los aspectos principales relacionados con las barreras de entrada según la literatura económica: regulación, estrategias de diferenciación, y condiciones objetivas para establecer los procesos de ventas o producción. Los dos primeros aspectos no se reflejan en la información ofrecida por las empresas, por lo que en la literatura contable se han utilizado aproximaciones al tercero de ellos. Entre dichas medidas, se ha empleado la inversión necesaria para entrar en un sector, por ejemplo, los activos fijos (CLARKSON *et al.*, 1994; DEPOERS, 2000), que representarían el *input* financiero necesario para lograr la competitividad de las empresas de un sector determinado. En otros trabajos, para evitar la correlación existente entre activos fijos y tamaño, se ha incorporado el porcentaje de los activos fijos sobre el activo total.

Aunque el sector de actividad no es una variable muy empleada en los estudios realizados, algunos autores lo han introducido en sus análisis acerca del suministro de información previsional, basándose en la idea teórica de que las empresas de un mismo sector tendrán políticas de revelación de información parecidas. KENT y UNG (2003) hacen referencia a los costes propietarios producidos por la desventaja competitiva producto del suministro de información para explicar esta posible asociación entre sector y suministro de información. En este sentido, si la información divulgada refe-

rente al futuro es alta, esto puede provocar una entrada de nuevos competidores en el sector o mejora en la productividad de los existentes. Por lo tanto, el que en un sector se suministre más información previsional dependería de la competencia entre las empresas de dicho sector. Los resultados obtenidos son mixtos, por lo que no puede afirmarse que sea una variable que esté claramente relacionada con la revelación de pronósticos.

La volatilidad de los beneficios ha sido también utilizada en diferentes estudios. Desde un punto de vista teórico, dicha asociación se debe a los costes legales que puede conllevar dar información imprecisa, así como los costes en términos de reputación (KENT y UNG, 2003). Si los beneficios obtenidos por la empresa son muy volátiles, la información previsional que ésta vaya a ofrecer será probablemente más imprecisa o errónea, con lo cual, los costes legales se verán incrementados, así como los costes sociales relacionados con la imagen de la empresa (BHOJRAJ, 1999). Por ello, la propensión a suministrar información prospectiva será menor.

Uno de los factores que parece determinante de cara a divulgar información previsional es el riesgo sistemático de mercado (IMHOFF, 1978). Las empresas que publican pronósticos se caracterizan por tener un mayor riesgo de mercado. Son varios los investigadores que analizan la variable riesgo de mercado obteniendo resultados parecidos (COX, 1985; LEV y PENMAN, 1990; KASZNIK y LEV, 1995).

BERETTA y BOZZOLAN (2005) analizan una muestra de empresas pertenecientes a varios países y no encuentran asociación alguna entre el país y la información previsional revelada. Otros estudios previos sí establecían la existencia de una relación entre el país y la cantidad de información divulgada (GRAY, 1978).

Otros autores han tenido en cuenta el hecho de que las empresas estén reguladas por pertenecer a determinada actividad (KASZNIK y LEV, 1995; BAGINSKI *et al.*, 2004), defendiendo teórica y empíricamente que las empresas reguladas tienen una demanda alta de información de manera obligatoria, con lo cual son menos propensas a suministrar información adicional. Por lo tanto, se establece una relación directa entre dicho factor y la decisión de divulgar información voluntaria acerca de pronósticos de resultados.

BAGINSKI *et al.* (2004) también parten de la base de que las empresas que se encuentran en sectores de alta tecnología, al estar rodeadas por un mayor riesgo, tienden a revelar mayor información sobre los resultados futuros, aunque no encuentran evidencia empírica.

El auditor también ha sido una variable estudiada en el caso de divulgación previsional (KENT y UNG, 2003), argumentando que las empresas auditadas por una de las grandes auditoras suministran más información previsional por las exigencias que dichas auditoras tienen.

3. SELECCIÓN DE LA MUESTRA

La muestra está compuesta por las empresas que cotizaron durante algún momento en el IBEX 35 en el periodo comprendido entre 2000-2004. De dicha selección de empresas se excluyeron

aquellas que se agruparon o fusionaron, con objeto de no alterar el análisis. Se excluyeron también las empresas pertenecientes al sector financiero porque, debido a sus especiales características, los resultados se podrían ver sesgados. De esta manera, el total de empresas que finalmente se seleccionaron para la muestra fueron 36. Estas 36 empresas fueron analizadas en los años 2001, 2002 y 2003, consiguiendo un total de 108 observaciones.

El motivo de la elección de empresas del IBEX 35 está relacionado con la mayor cantidad de información revelada por estas empresas. Tenemos que tener en cuenta que estas compañías son, por norma general, de gran tamaño, y cotizan en diferentes países, factores que como concluían estudios anteriores, hacen pensar que serán más propensas a presentar este tipo de información.

La **tabla 1** expone las empresas que componen la muestra objeto del estudio.

TABLA 1. *Empresas que componen la muestra.*

1. ABERTIS INFRAESTRUCTURAS S.A.	19. INDRA SISTEMAS S.A.
2. ACCIONA S.A.	20. INDUSTRIA DE DISEÑO TEXTIL S.A.
3. ACERINOX S.A.	21. METROVACESA S.A.
4. ACS S.A.	22. NH HOTELES S.A.
5. AGUAS DE BARCELONA S.A.	23. PROMOTORA DE INFORMACIONES S.A.
6. ALTADIS S.A.	24. RED ELÉCTRICA DE ESPAÑA S.A.
7. AMADEUS GLOBAL TRAVEL DISTRIBUTION S.A.	25. REPSOL YPF S.A.
8. ARCELOR S.A.	26. SACYR VALLEHERMOSO S.A.
9. CARREFOUR S.A.	27. SERVICE POINT SOLUTIONS S.A.
10. ENAGÁS S.A.	28. SOGECABLE S.A.
11. ENDESA S.A.	29. SOL MELIÁ S.A.
12. FOMENTO DE CONSTRUCCIONES Y CON- TRATAS S.A.	30. TELEFÓNICA MÓVILES S.A.
13. GAMESA CORPORACIÓN TECNOLÓGICA S.A.	31. TELEFÓNICA PUBLICIDAD E INFOR- MACIÓN S.A.
14. GAS NATURAL SDG S.A.	32. TELEFÓNICA S.A.
15. GRUPO FERROVIAL S.A.	33. TELEPIZZA S.A.
16. HIDROCANTÁBRICO S.A.	34. TERRA NETWORKS S.A.
17. IBERDROLA S.A.	35. UNIÓN FENOSA S.A.
18. IBERIA LÍNEAS AÉREAS DE ESPAÑA S.A.	36. ZELTIA S.A.

4. METODOLOGÍA

La muestra elegida se corresponde con empresas cotizadas (las empresas del IBEX 35), y las fuentes de información utilizadas fueron aquellos documentos en los que se exigía la publicación de información previsional según la normativa vigente en el periodo de análisis:

- El informe de gestión,
- la memoria,
- los folletos de emisión,
- y hechos relevantes publicados.

Un análisis descriptivo previo nos permitió ver el grado de cumplimiento con la normativa vigente, destacando el hecho de que en las compañías estudiadas existieran casos en los que no se publicaba información previsional en los documentos analizados. En dicho estudio examinamos sólo si se divulgaba información previsional en dichos documentos, sin medir el nivel de publicación. El estado de tesorería suministraba en muy pocos casos información previsional, debido a que eran pocas las compañías que repartían dividendos a cuenta para ejercicios futuros, por lo que no suministraban información sobre el futuro. Por su parte, los hechos relevantes referidos a información de futuro eran poco frecuentes, y pocas las empresas que publicaban este tipo de comunicaciones.

Con la intención de medir la cantidad de información previsional que las empresas suministraban en dichos documentos, diseñamos un índice de revelación. Para la elaboración de dicho índice, consideramos sólo dos de los documentos anteriormente mencionados: el informe de gestión y los folletos de emisión. El motivo por el que no se incluyeron los otros dos documentos citados en la normativa fue la escasa representatividad que tenían, como mostraron los resultados del estudio descriptivo previo.

En relación con los documentos analizados, la normativa española no es concreta respecto al detalle con el que la información previsional debe suministrarse en ellos.

En referencia al Informe de Gestión, regulado en el artículo 49 del Código de Comercio y en el artículo 202 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas en su versión anterior a su reforma por la Ley 16/2007, se señala como contenido mínimo la publicación de cierta información sobre la evolución previsible de la empresa.

En lo que respecta a los folletos de emisión, la Orden de 12 de julio de 1993, sobre folletos informativos y otros desarrollos del Real Decreto 291/1992, de 27 de marzo, sobre emisiones y ofertas públicas de venta de valores, establece los modelos a los que se ajustarán los folletos informativos de emisiones y ofertas públicas de venta de valores negociables. Entre las informaciones a incluir destacan referencias explícitas a información prospectiva:

- «Perspectivas del emisor: el folleto precisará de forma indubitable que el contenido de este apartado se refiere a estimaciones e intenciones susceptibles de ser realizadas o no; también se indicará la fuente de tales estimaciones.

- Estimación de las perspectivas comerciales, industriales y financieras del emisor siempre que se apoyen en datos objetivos como evolución de la coyuntura, opiniones empresariales, etc., o en datos propios, siempre que tengan un alto grado de probabilidad de ocurrir. En este sentido se proporcionará información, a no ser que ello acarree perjuicios graves a la empresa, sobre el volumen comprometido de compras y de ventas en el momento de elaboración del folleto.
- Política de distribución de resultados de inversión, de dotación a las cuentas de amortización, de ampliaciones de capital, de emisión de obligaciones y de endeudamiento general a medio y largo plazo.»

En el análisis de tales documentos, no se exigió que la empresa divulgara información previsional con gran detalle, sino que se consideró suficiente, por ejemplo, que una empresa revelara cualquier tipo de información de futuro, tanto cuantitativa como cualitativa.

En concreto, usamos un índice de cobertura que mide si se suministra información en las categorías informativas seleccionadas. Así, el índice es el resultado de dividir el número de ítems de información previsional presentados por cada empresa entre el número de ítems totales posibles. Además, se otorga mayor valor a la información de carácter cuantitativo, por ser más específica que la cualitativa.

La normativa española, como hemos visto no especifica suficientemente el tipo de información prospectiva que debe suministrarse. Con la idea de determinar un listado de ítems o categorías informativas, llevamos a cabo una revisión de la literatura previa. Basándose en el Informe Jenkins (AICPA, 1994), ROBB *et al.* (2001) sugieren una clasificación para la información previsional compuesta de tres categorías: entorno de la compañía, estrategias, y tendencias de la compañía. Esta clasificación es considerada en posteriores estudios que tratan sobre la medición de la información divulgada por las compañías.

El índice clasifica la información previsional en cinco categorías:

1. Organización y entorno (aspectos legales, medio ambiente, trabajadores, etc.).
2. Evolución de la compañía (situación en el mercado y resultados).
3. Objetivos, estrategias y políticas de la empresa.
4. Información relacionada con el reparto de dividendos.
5. Información sobre inversiones y programas.

A las tres primeras categorías (utilizadas en los estudios anteriores), se añadieron dos más, información sobre dividendos y sobre inversiones. En la lectura de los documentos analizados observamos que gran parte de la información que las empresas ofrecían era referente tanto a dividendos como a inversiones, motivo que nos llevó a desagregar la categoría de objetivos, estrategias y políticas en categorías más detalladas (información sobre dividendos y sobre inversiones). El índice utilizado no pondera el valor de las categorías informativas, siendo todas de la misma importancia a la hora de cuantificar la información previsional revelada.

La puntuación de cada ítem oscila entre los cero puntos si no existe información previsional del mismo, medio punto si presenta información cualitativa, y un punto si dicha información se puede cuantificar. Consideramos oportuno valorar más la información cuantitativa, porque aunque no es indicativo de que ésta sea de mayor calidad, el suministro de información cuantitativa parece estar relacionado con una mayor responsabilidad por parte de las empresas, pues los costes de reputación en caso de no corresponderse dicha información con la realidad serán mayores (BHROJAJ, 1999). Además, la información narrativa es más susceptible de sesgo y manipulación (BALATA y BRETON, 2005).

La suma del total de ítems presentados por una empresa será el numerador del índice. Alcanzará la máxima puntuación cuando existan pronósticos cuantitativos en todas las categorías informativas. Si la empresa no emite folletos de emisión, sólo nos centraremos en el informe de gestión, con lo cual la puntuación máxima será de cinco puntos. Si la empresa publicara folletos de emisión, la puntuación máxima sería de diez puntos, cinco en informe de gestión y cinco en folletos de emisión.

El valor que tomará el denominador de dicho índice, esto es, el número máximo de ítems que puede presentar una empresa, será de diez si, además del informe de gestión, emitió en ese ejercicio folletos de emisión. Si la compañía no emitiera ese año folletos de emisión, el valor máximo sería de cinco.

El valor del índice oscilará entre cero y uno, siendo cero el resultado de no divulgar ninguna información previsional, y uno el resultado de divulgar información previsional cuantitativa en todas las categorías.

$$\text{ÍNDICE DE REVELACIÓN (IR}_i\text{)} = \text{N.º ÍTEMES EMPRESA}_i / \text{N.º ÍTEMES POSIBLES EMPRESA}_i$$

Diseño del índice de revelación de información

Categorías informativas	Valoración de los ítems		
	No existe	Cualitativa	Cuantitativa
Organización y entorno	0	0,5	1
Evolución de la compañía	0	0,5	1
Objetivos, estrategias y políticas	0	0,5	1
Información relacionada con el reparto de dividendos	0	0,5	1
Información sobre inversiones	0	0,5	1
VALOR MÁXIMO			5

De esta manera, los resultados obtenidos nos permitirían responder a nuestro primer objetivo, aclarando la información previsional que las empresas analizadas suministran en documentos donde la normativa exige su publicación.

Con la intención de evaluar la relación entre los posibles factores explicativos y la revelación de información previsional, y alcanzar así el segundo de los objetivos, realizamos una regresión lineal considerando los posibles factores explicativos como variables independientes y la cantidad de información previsional divulgada (índice de revelación) como variable dependiente.

En cuanto a los posibles factores explicativos, basándonos en la literatura previa citada con anterioridad y en las teorías existentes sobre la revelación de información voluntaria, seleccionamos como posibles el tamaño, los costes propietarios, la rentabilidad, el endeudamiento, el crecimiento y la cotización en diferentes mercados:

- a) **Tamaño.** En nuestro trabajo, como aproximación del tamaño, empleamos los ingresos de explotación. A pesar de que muchos estudios utilizan medidas en términos logarítmicos, nos inclinamos por usar una medida en términos absolutos debido a que la introducción de términos logarítmicos causaba problemas de multicolinealidad, que rompían las asunciones básicas de los modelos estadísticos.
- b) **Barreras de entrada (costes propietarios).** Por todo lo expuesto en el apartado de literatura previa, consideramos los costes propietarios como una circunstancia limitadora de la decisión de revelar información. Empleamos el cociente activos fijos entre activo total para medir las barreras de entrada, utilizadas como una aproximación de los costes propietarios.
- c) **Rentabilidad.** Como medida de la rentabilidad, utilizamos la rentabilidad financiera (beneficio neto/fondos propios).
- d) **Endeudamiento.** Calculamos el endeudamiento dividiendo el pasivo ajeno entre el pasivo total.
- e) **Crecimiento.** Decidimos medir el crecimiento mediante la tasa de crecimiento en los ingresos de explotación.
- f) **Cotización en diferentes mercados.** Hemos considerado esta variable como dicotómica. Considerando que las empresas que cotizaban en el mercado de Nueva York o Londres deberían tener más exigencias informativas, la variable tomaba valor uno si las compañías cotizaban en cualquiera de estos mercados, y cero en caso contrario.

TABLA 2. Descripción y medida de las variables.

Variables	Descripción	Medida
IE	Tamaño (Ingresos de explotación)	Miles de euros
BARR	Barreras de entrada	Activos fijos/Activo total
ROE	Rentabilidad financiera	Beneficio neto/Fondos propios
END	Endeudamiento financiero	Pasivo ajeno/Pasivo total
CREC. IE	Tasa crecimiento en los ingresos de explotación	$(IE_t - IE_{t-1})/IE_{t-1}$
COT	Cotización en varios países	Dicotómica: 1 si cotiza Nueva York o Londres; 0 en otro caso

El modelo de regresión se formula, por lo tanto, de la siguiente manera:

$$IR = \alpha + \beta_1 IE + \beta_2 BARR + \beta_3 ROE + \beta_4 END + \beta_5 CREC.IE + \beta_6 COT + \varepsilon$$

5. RESULTADOS

En un análisis previo, examinamos sólo si se divulgaba información previsional en los documentos en los que se exigía la publicación de dicha información, sin medir el nivel de publicación. Adicionalmente, prestamos atención a la naturaleza de dicha información, encontrando que las empresas que suministraban información de futuro tendían a ofrecer información narrativa, de carácter cualitativo, siendo reticentes a suministrar datos cuantitativos. Por otro lado, los resultados manifestaron que el estado de tesorería suministraba en muy pocos casos información previsional, debido a que eran pocas las compañías que repartían dividendos a cuenta para ejercicios futuros. Por su parte, los hechos relevantes referidos a información de futuro eran poco frecuentes.

Los resultados obtenidos (valores del índice) se muestran en la **tabla 3**. Los valores medios del índice son similares para los años analizados: 0,19 para 2001 y 2002, y 0,24 para 2003. Se puede considerar significativo el hecho de que un gran número de empresas no proporcionan información previsional en los documentos estudiados, o bien publican de manera muy escasa. De hecho, son muchas las empresas cuyos valores del índice no superan el 0,10, concretamente 16, 18 y 12, en 2001, 2002 y 2003, suponiendo esto un 44,4%, 50% y 33,3% cada año respectivamente. Se puede afirmar que, aunque las empresas forman parte del IBEX 35, es elevado el número de compañías cuya publicación de información previsional es muy baja. A pesar de la importancia indudable de la información previsional, la divulgación de dicha información es baja en los documentos que han sido utilizados. Existen casos de empresas que ni siquiera publican información previsional (aunque sea de carácter obligatorio), y otras muchas que suministran menos de la esperada considerando la relevancia de esta información.

TABLA 3. *Valores del índice.*

Empresa	2001	2002	2003
1. ABERTIS INFRAESTRUCTURAS S.A.	0,10	0	0
2. ACCIONA S.A.	0,30	0,30	0,30
3. ACERINOX S.A.	0,05	0	0
4. ACS S.A.	0,30	0,60	0,25
5. AGUAS DE BARCELONA S.A.	0,25	0,20	0,35
6. ALTADIS S.A.	0,30	0,35	0,20
7. AMADEUS GLOBAL TRAVEL DISTRIBUTION S.A.	0	0	0,20
8. ARCELOR	0,10	0,10	0,10
9. CARREFOUR S.A.	0,30	0,30	0,30
10. ENAGAS S.A.	0	0	0
11. ENDESA S.A.	0,45	0,50	0,50
12. FOMENTO DE CONSTRUCCIONES Y CONTRATAS S.A.	0,20	0,10	0,20
13. GAMESA CORPORACIÓN TECNOLÓGICA S.A.	0	0	0
14. GAS NATURAL SDG S.A.	0,30	0,30	0,50
.../...			

.../...			
15. GRUPO FERROVIAL S.A.	0,20	0,10	0,20
16. HIDROCANTÁBRICO S.A.	0,30	0,10	0,40
17. GRUPO PICKING PACK S.A.	0,20	0,50	0,45
18. IBERDROLA S.A.	0,30	0,50	0,60
19. IBERIA LÍNEAS AÉREAS DE ESPAÑA S.A.	0,50	0,40	0,50
20. INDRA SISTEMAS S.A.	0,10	0	0,20
21. INDUSTRIA DE DISEÑO TEXTIL S.A.	0,20	0	0,10
22. METROVACESA S.A.	0,10	0,20	0,30
23. NH HOTELES S.A.	0	0	0,10
24. PROMOTORA DE INFORMACIONES S.A.	0	0	0
25. RED ELÉCTRICA DE ESPAÑA S.A.	0,20	0,20	0,25
26. REPSOL YPF S.A.	0,55	0,60	0,55
27. SACYR VALLEHERMOSO S.A.	0,20	0,20	0,20
28. SOGECABLE S.A.	0	0,10	0,10
29. SOL MELIÁ S.A.	0,55	0,50	0,35
30. TELEFÓNICA MÓVILES S.A.	0	0,15	0,30
31. TELEFÓNICA PUBLICIDAD E INFORMACIÓN S.A.	0	0	0
32. TELEFÓNICA S.A.	0,50	0,50	0,60
33. TELEPIZZA S.A.	0	0	0,20
34. TERRA NETWORKS S.A.	0	0	0
35. UNIÓN FENOSA S.A.	0,35	0,20	0,25
36. ZELTIA S.A.	0	0	0
VALORES MEDIOS	0,19	0,19	0,24

En segundo lugar, se realizó un análisis de regresión lineal, para estudiar los posibles factores explicativos de la revelación de información previsional. Las características o factores explicativos utilizados fueron: ingresos de explotación (IE), barreras de entrada (BARR), rentabilidad financiera (ROE), endeudamiento (END), crecimiento de los ingresos de explotación (CREC. IE), y cotización bursátil en diferentes mercados (COT).

En las **tablas 4 y 5** se muestran los estadísticos descriptivos de las variables (independientes y dependientes), así como los valores de los coeficientes de correlación para las variables utilizadas en el análisis de regresión. Existe un gran rango de variación dentro de la muestra, como indican los valores mínimos y máximos, y las dispersiones de las variables. La estimación de las correlaciones mostrada en la **tabla 5** nos permite examinar las relaciones de cada una de las variables entre sí y, particularmente, de cada una de las variables individualmente consideradas con los valores del índice de revelación. Centrando el análisis en la relación de cada variable con el índice de revelación, el tamaño resulta significativo; las compañías más grandes son las que publican más información. La tabla refleja también la influencia de los costes propietarios relacionados con las desventajas competitivas sobre el suministro de información. Las barreras de entrada protegen de la entrada de competidores y reducen

los costes propietarios, por lo que, consecuentemente, las empresas con mayores barreras de entrada revelan más información previsional. El endeudamiento mantiene una relación positiva con la divulgación de información previsional; sin embargo, esta relación es negativa para el caso del crecimiento. La variable cotización en diferentes mercados, considerada individualmente, también parece influir positivamente en la divulgación de información previsional. Además, no existe correlación entre las barreras de entrada y el tamaño, por lo que ambas variables se pueden incluir en el mismo modelo.

TABLA 4. *Estadísticos descriptivos.*

108 observaciones. Años 2001, 2002, 2003.				
Variable	Media	Desviación típica	Mínimo	Máximo
IR	0,21	0,19	0,00	0,60
IE	5.633.914,67	8.535.962,97	98.506	43.835.000
BARR	62,39	20,78	6,85	92,49
ROE	10,22	32,17	-249,22	74,41
END	66,41	16,23	8,93	96,87
CREC. IE	28,10	96,72	-49,22	732,00
COT	0,14	0,35	0,00	1,00

IR: Índice de revelación; **IE:** Ingresos de explotación (miles de euros); **BARR:** Barreras de entrada (Activos fijos/Activos totales, %); **ROE:** Rentabilidad financiera (%); **END:** Endeudamiento (%); **CREC. IE:** Crecimiento en los ingresos de explotación (%); **COT:** Cotización en diferentes mercados (dicotómica, 0/1).

* significativo al 10%; ** significativo al 5%; *** significativo al 1%.

TABLA 5A. *Correlaciones de Pearson.*

Variables	IR	IE	BARR	ROE	END	CREC. IE	COT
IR	1,000	0,534***	0,246***	-0,023	0,237**	-0,199**	0,298***
IE		1,000	0,051	-0,081	0,119	0,042	0,640***
BARR			1,000	-0,251***	-0,111	-0,055	0,177***
ROE				1,000	0,037	0,011	-0,214**
END					1,000	-0,028	-0,080
CREC. IE						1,000	0,027
COT							1,000

IR: Índice de revelación; **IE:** Ingresos de explotación; **BARR:** Barreras de entrada; **ROE:** Rentabilidad financiera; **END:** Endeudamiento; **CREC. IE:** Crecimiento en los ingresos de explotación; **COT:** Cotización en diferentes mercados.

* significativo al 10%; ** significativo al 5%; *** significativo al 1%.

TABLA 5B. *Correlaciones de Spearman.*

Variables	IR	IE	BARR	ROE	END	CREC. IE	COT
IR	1,000	0,536***	0,212**	0,000	0,164*	-0,180*	0,234**
IE		1,000	0,057	0,165*	0,210**	-0,029	0,377***
BARR			1,000	-0,386***	-0,188*	-0,077	0,185*
ROE				1,000	0,315***	0,132	-0,085
END					1,000	0,060	0,026
CREC. IE						1,000	-0,183*
COT							1,000

IR: Índice de revelación; **IE:** Ingresos de explotación; **BARR:** Barreras de entrada; **ROE:** Rentabilidad financiera; **END:** Endeudamiento; **CREC. IE:** Crecimiento en los ingresos de explotación; **COT:** Cotización en diferentes mercados.

* significativo al 10%; ** significativo al 5%; *** significativo al 1%.

De cara al análisis multivariante, se lleva a cabo una regresión lineal para determinar las relaciones que guardan los posibles factores explicativos en su conjunto con la divulgación de información previsional, estimando el modelo formulado en el apartado de metodología (véase **tabla 6**).

Para detectar la posible existencia de multicolinealidad, se aplicó el test de BELSLEY, KUH y WELSCH (1980), pero no se encontró ningún problema de este tipo. Igualmente, se aplicó el test de DURBIN y WATSON (1950) para confirmar que no existía autocorrelación, como así indicaron los resultados obtenidos. Por último, se empleó el test de WHITE (1980) para corroborar que se cumplía con la asunción de homocedasticidad, no apareciendo tampoco ningún problema de heteroscedasticidad en el modelo expuesto.

TABLA 6. *Regresión lineal. Test multivariante.*

$$IR = \alpha + \beta_1 IE + \beta_2 BARR + \beta_3 ROE + \beta_4 END + \beta_5 CREC. IE + \beta_6 COT + \varepsilon$$

Variables	Coefficientes
INTERCEPTO	-0,133* (-1,688)
IE	0,557*** (5,499)
BARR	0,256*** (3,220)
ROE	0,067 (0,843)
END	0,185** (2,372)

.../...

.../...

CREC. IE	-0,203*** (-2,671)
COT	-0,069 (-0,666)
R² AJUSTADO	0,388
F	12,319
Sig. F	0,000

IR: Índice de revelación; **IE:** Ingresos de explotación; **BARR:** Barreras de entrada; **ROE:** Rentabilidad financiera; **END:** Endeudamiento; **CREC. IE:** Crecimiento en los ingresos de explotación; **COT:** Cotización en diferentes mercados.

* significativo al 10%; ** significativo al 5%; *** significativo al 1%.

El modelo tiene una alta capacidad explicativa, como muestra la significatividad del estadístico F, lo cual es indicativo de una alta fiabilidad al interpretar los resultados. La bondad de ajuste es aceptable, si la comparamos con estudios anteriores, pues se sitúa en torno al 40%.

Los ingresos de explotación, las barreras de entrada y el crecimiento resultan significativos al 1%, mientras que el endeudamiento lo es al 5%. Puede destacarse por un lado el alto valor del coeficiente de la variable de tamaño y, por otro lado, que la tasa de crecimiento está asociada negativamente con la divulgación de información previsional. Las variables relativas al tamaño de las compañías, las barreras de entrada y el endeudamiento de éstas tienen coeficientes positivos, indicando que las empresas de mayor tamaño y mayor endeudamiento, así como las que están rodeadas de mayores barreras de entrada, son más propensas a revelar información de tipo previsional. Estos resultados están en línea con lo esperado, contrariamente a lo que sucede con los resultados obtenidos para la tasa de crecimiento.

Aunque las empresas que analizamos son de gran tamaño, existe una relación directa entre el tamaño y la revelación de información previsional. En principio, al ser todas empresas grandes, no resulta tan evidente la influencia de los costes de preparación de la información, o incluso argumentos defendidos por las teorías de la agencia o de la señal como posibles determinantes de la divulgación. A pesar de esto, las diferencias de tamaño existentes entre las empresas del IBEX 35 son determinantes del suministro de información. Parece razonable suponer como posible explicación el hecho de que las empresas de mayor tamaño estén sujetas a mayores costes políticos y esto provoque que sean más propensas a revelar información debido a esta mayor sensibilidad a los costes políticos (WATTS y ZIMMERMAN, 1986). Esta misma idea la argumentan otros autores, que defienden que los costes políticos aumentan cuanto más visible sea la empresa, esto es, cuanto mayor sea su tamaño. Según FIRTH (1979) y GINER (1995) el tamaño está relacionado directamente con la visibilidad de la empresa para la sociedad, y las empresas de mayor dimensión se encuentran sometidas en mayor medida a una responsabilidad social y a los ataques políticos, lo que las obliga en cierta manera a divulgar más información.

La teoría de la agencia parece confirmarse para el caso del endeudamiento, pues las empresas con alto nivel de endeudamiento estarán más interesadas en que el mercado tenga noticias sobre ellas, tanto cuando sean buenas como cuando se encuentren con problemas financieros graves, porque querrán aportar razones para justificarlo (WAGENHOFER, 1990).

Las barreras de entrada mantienen una relación positiva con el suministro de información, lo que confirma que las empresas divulgan más información al tener mayores barreras de entrada o menores costes propietarios. Por lo tanto, los costes propietarios se erigen como uno de los factores fundamentales de la estrategia de revelación de información.

Sin embargo, la relación entre crecimiento y revelación de información no tiene el signo esperado, considerando la mayoría de argumentos teóricos que giran en torno a dicha variable, pues se obtiene una asociación negativa. Aunque por la mayoría de los estudios empíricos analizados se esperaba una relación positiva, se puede encontrar explicación teórica a lo contrario, asumiendo que las empresas con altas tasas de crecimiento pueden ser reacias a revelar mucha información por temor a la entrada de competidores en el sector (PRENCIPE, 2004).

Las diferencias entre las rentabilidades de las compañías estudiadas no resultan significativas en el estudio, en contra de lo que argumenta la teoría de la señal. En este caso, las empresas con altas tasas de rentabilidad no tienden a suministrar más información previsional.

La cotización en diferentes mercados, en nuestro caso, en el mercado de Nueva York o Londres, tampoco es un factor determinante para el suministro de información previsional. Aunque debido al efecto tamaño que acompaña a esta variable pudiera pensarse que las compañías que cotizan en mercados como el de Nueva York o Londres serían las más grandes y por tanto las que ofrecieran más información, los resultados no corroboran esta hipótesis.

Este análisis multivariante se realizó también considerando especificaciones alternativas para algunas variables, como el tamaño y las barreras de entrada. Se empleó como aproximación al tamaño el activo total, y los resultados fueron los mismos. Además, se utilizó como aproximación a las barreras de entrada los activos fijos, que mostraron correlación con el tamaño, lo que obligó a separar el estudio multivariante en dos modelos, evitando que tamaño y barreras de entrada coincidieran en ellos. Los resultados, aunque no se muestran, fueron muy similares. Este hecho sirve para reforzar los resultados obtenidos en el análisis multivariante mostrado en nuestro estudio.

Si hacemos el análisis de cada año por separado (véase **tabla 7**), la variable de tamaño se mantiene significativa y con un alto coeficiente para los tres años. El resto de variables ofrecen resultados poco esclarecedores.

TABLA 7. *Regresión lineal. Test multivariante. Resultados por año.*

$$IR = \alpha + \beta_1 IE + \beta_2 BARR + \beta_3 ROE + \beta_4 END + \beta_5 CREC. IE + \beta_6 COT + \varepsilon$$

Variab	2001	2002	2003
INTERCEPTO	-0,038 (-0,287)	-0,167 (-0,890)	-0,192 (-1,456)
IE	0,658*** (3,184)	0,826*** (3,906)	0,455** (2,377)

.../...

.../...

BARR	0,101 (0,713)	0,176 (1,074)	0,378** (2,435)
ROE	-0,130 (-0,919)	0,020 (0,123)	0,177 (1,186)
END	0,212 (1,433)	0,205 (1,399)	0,200 (1,235)
CREC. IE	-0,202 (-1,407)	-0,393** (-2,187)	-0,159 (-1,062)
COT	-0,168 (-0,804)	-0,302 (-1,406)	0,014 (0,075)
R² AJUSTADO	0,388	0,349	0,329
F	4,698	4,124	3,859
Sig. F	0,002	0,004	0,006

IR: Índice de revelación; **IE:** Ingresos de explotación; **BARR:** Barreras de entrada; **ROE:** Rentabilidad financiera; **END:** Endeudamiento; **CREC. IE:** Crecimiento en los ingresos de explotación; **COT:** Cotización en diferentes mercados.

* significativo al 10%; ** significativo al 5%; *** significativo al 1%.

Adicionalmente, para determinar en qué medida los resultados obtenidos anteriormente podían considerarse lo suficientemente significativos, estimamos de nuevo el modelo en este caso para una muestra de panel de datos que incluían las observaciones correspondientes a los años 2001 a 2003. Para la estimación del modelo a partir de la muestra de panel utilizamos dos variables ficticias con el objetivo de capturar los efectos fijos de cada uno de los tres años incluidos en el panel (GREEN, 1997; pág. 621), y de minimizar el posible efecto temporal.

TABLA 8. *Modelo de efectos fijos para datos de panel (2001-2003).*

$$IR = \alpha + \beta_1 IE + \beta_2 BARR + \beta_3 ROE + \beta_4 END + \beta_5 CREC. IE + \beta_6 COT + \varepsilon$$

Variables	Coefficientes
INTERC.	-0,117 (-1,405)
IE	0,554*** (5,433)
BARR	0,249*** (3,108)
ROE	0,057 (0,702)
END	0,191** (2,392)

.../...

.../...

CREC. IE	-0,203** (-2,634)
COT	-0,068 (-0,649)
R²	0,428
R² AJUSTADO	0,382
F	9,256
Sig. F	0,000

IR: Índice de revelación; **IE:** Ingresos de explotación; **BARR:** Barreras de entrada; **ROE:** Rentabilidad financiera; **END:** Endeudamiento; **CREC. IE:** Crecimiento en los ingresos de explotación; **COT:** Cotización en diferentes mercados.

* significativo al 10%; ** significativo al 5%; *** significativo al 1%.

La capacidad explicativa del modelo es muy buena (véase **tabla 8**), y se confirman las relaciones existentes entre la divulgación de información y el tamaño, las barreras de entrada, el endeudamiento y el crecimiento de las compañías. A mayor tamaño, barreras de entrada y endeudamiento, mayor es el valor del índice de revelación. No obstante, la relación entre el crecimiento y dicho índice continúa siendo negativa. Este análisis, que aborda los efectos temporales, nos permite corroborar los resultados obtenidos en el estudio multivariante.

6. CONCLUSIONES

Es indudable la importancia de la información previsional para analistas y usuarios en general. La normativa española no es concreta al respecto y se limita a describir los casos en los que debe suministrarse dicha información, pero sin especificar con detalle el tipo de información que debe publicarse. El objetivo del trabajo ha sido medir el nivel de publicación de información previsional que las empresas españolas publicaban de manera voluntaria en aquellos documentos donde la norma exigía su divulgación. En concreto, la muestra elegida se correspondía con las empresas que integraban el IBEX 35. Por otro lado, nuestra intención era estudiar las características de las compañías que influían en que éstas revelaran más información previsional, para determinar qué tipo de empresas eran más propensas a suministrar dicha información.

En relación con el primero de los objetivos, se diseñó un índice de revelación que medía la cobertura, es decir, el grado en que se cubrían las distintas categorías informativas seleccionadas. Dichos ítems o categorías informativas se escogieron, al no estar especificados en la normativa española, con base en informes internacionales y estudios previos sobre el tema. En cuanto a los resultados, destaca el hecho de que eran muchas las empresas que no suministraban ninguna información previsional, aunque su publicación fuera obligatoria. Existen muchos casos cuyo nivel de publicación era muy bajo, lo cual hace pensar que con frecuencia las compañías se limitan a cumplir la norma, suministrando un mínimo de información exigido, pero no se extienden de manera voluntaria, a pesar de

la relevancia de dicha información. A esto hay que añadir el hecho de que la información previsional publicada es predominantemente cualitativa, evitando entrar en detalles, sin proporcionar datos numéricos. Las compañías explican en numerosas ocasiones su estrategia, sus objetivos o evolución esperada, de forma narrativa. Por lo tanto, en futuros desarrollos normativos sería positivo abordar este problema para mejorar las prácticas de divulgación de este tipo de información.

En referencia al segundo objetivo, para la determinación de posibles factores explicativos del suministro de información previsional se seleccionaron varias características de las empresas que pudieran tener relación con la publicación de información prospectiva. Después de realizar un repaso de la literatura previa y de las teorías existentes sobre revelación de información, consideramos como factores a estudiar el tamaño de la empresa, los costes propietarios, la rentabilidad financiera, el endeudamiento, el crecimiento, y la cotización en diferentes mercados. Los resultados del análisis de regresión lineal muestran una mayor tendencia a suministrar información previsional de las empresas de mayor tamaño, con menores costes propietarios, mayor endeudamiento y menores tasas de crecimiento. Destaca la relación negativa entre crecimiento y publicación de información previsional, que puede ser explicada considerando que las empresas con altas tasas de crecimiento prefieren no dar información para evitar así la entrada de competidores al sector

Bibliografía

- AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS, AICPA [1973]: *Informe Trueblood*.
– [1994]: *Improving Business Reporting-A customer focus*.
- BAGINSKI, S. P., HASSELL J. M., y KIMBROUGH M. D. [2004]: «Why do managers explain their earnings forecasts?», *Journal of Accounting Research*, vol. 42, n.º 1, Marzo, págs. 1-29.
- BALATA, P. y BRETON, G. [2005]: «Narratives vs numbers in annual report: are they giving the same message?», *Review of Accounting and Finance*, vol. 4, n.º 2, págs. 5-25.
- BEATTIE, V., Mc INNES, B. y FEARNLEY, S. [2004]: «A methodology for analysing and evaluating narratives in annual reports: a comprehensive descriptive profile and metrics for disclosure quality attributes», *Accounting Forum*, 28, págs. 205-236.
- BELSLEY, D., KUH, E. y WELSCH, R. [1980]: *Regression diagnostics: identifying influential data and sources of collinearity*. New York, NY: John Wiley and sons.
- BERETTA, S. y BOZZOLAN, S. [2005]: «Quality vs quantity: the case of forward looking disclosure». Working paper.
- BHOJRAJ, S. [1999]: «Management earnings forecasts: A theoretical and empirical analysis». Doctoral dissertation.
- BOTOSAN, C. [1997]: «Disclosure level and the cost of equity capital», *The Accounting Review*, vol. 72, n.º 3, págs. 323-349.
- CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS, CICA [2002]: *Management's discussion and analysis: Guidance on preparation and disclosure*.
- CLARKSON, P. M., KAO, J. L. y RICHARDSON G.D. [1994]: «The voluntary inclusion of forecasts in the MD & A section of annual reports», *Contemporary Accounting Research*, vol. 11, págs. 1-30.

CÓDIGO DE COMERCIO.

- COX, C. [1985]: «Further evidence on the representativeness of management earnings forecasts», *The Accounting Review*, vol. 60, págs. 692-701.
- DARROUGH, M. N. [1995]: «Discussion of disclosure of predecision information in a duopoly», *Contemporary Accounting Research*, vol. 11, 2, págs. 861-872.
- DARROUGH, M. N. y STOUGHTON, N. M. [1990]: «Financial disclosure policy in a entry game», *Journal of Accounting and Economics*, vol. 12, págs. 219-243.
- DEPOERS, F. [2000]: «A cost-benefit study of voluntary disclosure: some empirical evidence from French listed companies», *The European Accounting Review*, vol. 9, n.º 2, págs. 245-263.
- DURBIN, J. y WATSON, G. [1950]: «Testing for serial correlation in least squares regression – I», *Biometrika*, vol. 37, págs. 409-428.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, FASB [2001]: *Improving Business Reporting: Insights into Enhancing Voluntary Disclosure*. Steering Committee Report. Business Reporting Research Project.
- FIRTH, M. [1979]: «The impact of size, stock market listing, and auditors on voluntary disclosure in Corporate Annual Reports», *Accounting and Business Research*, Otoño, 1979b, págs. 273-280.
- FRANKLE, R., McNICHOLS, M. y WILSON G.P. [1995]: «Discretionary disclosure and external financing», *The Accounting Review*, vol. 70, págs. 135-150.
- GARCÍA, M.A. y MONTERREY, J. [1993]: «La revelación voluntaria en las compañías españolas cotizadas en Bolsa», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, enero-marzo, págs. 53-70.
- GINER, B. [1995]: *La divulgación de información financiera: una investigación empírica*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.
- GRAY, S.J. [1978]: «Managerial forecasts and European multinational company reporting», *Journal of International Business Studies*, vol. 9, n.º 1, págs. 21-32.
- GRAY, S.J., MEEK, G. y ROBERTS, C. [1995]: «International capital market pressures and voluntary annual report disclosures by U.S and U.K. multinationals», *Journal of International Financial Management and Accounting*, vol. 6, n.º 1, págs. 43-65.
- GREEN, W. [1997]: *Econometric analysis*. Prentice-Hall, International Edition.
- HEALY, P. M. y PALEPU, K. G. [2001]: «Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: A review of the empirical disclosure literature», *Journal of Accounting and Economics*, n.º 31, págs. 405-440.
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS, ICAC [2002]: *Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma. Libro Blanco*. Madrid.
- INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS IN ENGLAND AND WALES, ICAEW [1975]: *Corporate Report*.
– [2002]: *Prospective financial information: Guidance for UK directors*.
- IMHOFF, E.A. [1978]: «The representativeness of management earnings forecasts.» *The Accounting Review*, vol. LIII, n.º 4, Octubre, págs. 836-850.
- JENSEN, M.C. y MECKLING, W.H. [1976]: «Theory of the firm: managerial behaviour, agency costs and ownership structure», *Journal of Financial Economics*, n.º 3, Octubre, págs. 305-361.
- KASZNIK, R., y LEV, B. [1995]: «To warn or not to warn: Management disclosures in the face of an earnings surprise», *The Accounting Review*, vol. 70, págs. 113-134.
- KENT, P. y UNG, K. [2003]: «Voluntary disclosure of forward-looking earnings information in Australia», *Australian Journal of Management*, vol. 28, n.º 3, págs. 273-285.

- LANG, M. y LUNDHOLM, R. [1993]: «Cross-sectional determinants of analyst ratings of corporate disclosures», *Journal of Accounting Research*, vol. 31, n.º 2, Otoño, págs. 246-271.
- LARRÁN, M. [2001]: *El mercado de información voluntaria en el mercado de capitales: un estudio del caso español*. Universidad de Cádiz.
- LEUZ, C. y VERRECCHIA, R. [2000]: «The economic consequences of increased disclosure», *Journal of Accounting Research*, vol. 38 (suplement), págs. 91-124.
- LEV, B. y PENMAN, S. [1990]: «Voluntary forecast disclosure, nondisclosure, and stock prices», *Journal of Accounting Research*, vol. 31, n.º 2, págs. 246-271.
- LEV, B. [1992]: «Information Disclosure Strategy», *California Management Review*, vol. 34, n.º 4, págs. 9-32.
- MORA, A. y REES, W. [1996]: «Un análisis empírico sobre la práctica de la consolidación contable en las empresas españolas», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. 25, n.º 86, págs. 161-178.
- ORDEN de 12 de julio de 1993, sobre folletos informativos y otros desarrollos del Real Decreto 291/1992, de 27 de marzo, sobre emisiones y ofertas públicas de venta de valores.
- PENMAN, S. [1980]: «An empirical investigation of the voluntary disclosure of corporate earnings forecasts», *Journal of Accounting Research*, Primavera, págs. 132-160.
- PRENCIPE, A. [2004]: «Proprietary costs and determinants of voluntary segment disclosure: evidence from Italian listed companies», *European Accounting Review*, 2004, vol. 13, n.º 2, págs. 319-340.
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 1564/1989, de 22 de diciembre de 1989, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.
- ROBB, S. W.G., SINGLE, L.E. y ZARZESKI, M.T. [2001]: «Nonfinancial disclosures across Anglo-America countries», *Journal of International Accounting*, 10, n.º 1, págs. 71-83.
- RULAND, W. [1979]: «The time series of earnings for forecasting reporting and non reporting firms», *Journal of Business, Finance and Accounting*, Verano, págs. 187-210.
- RULAND, W., TUNG, S. y GEORGE, N. E. [1990]: «Factors associated with disclosure of managers' forecasts», *The Accounting Review*, Julio, págs. 710-721.
- SINGHVI, S. y DESAI, H. [1971]: «An empirical analysis of the quality of corporate financial disclosure», *The Accounting Review*, 46, Enero, págs. 129-138.
- SULIS, J. [2005]: «Voluntary disclosure of bad news», *Journal of Business Finance and Accounting*, 32 7 & 8, Septiembre/Octubre, págs. 1423-1435.
- VERRECCHIA, R.E. [1983]: «Discretionary disclosure», *Journal of Accounting and Economics*, Junio, págs. 174-194.
- WAGENFOGER, A. [1990]: «Voluntary disclosure with a strategic opponent», *Journal of Accounting and Economics*, 12, págs. 341-364.
- WALLACE, R.S.O., NASER, K. y MORA, A. [1994]: «The relationship between the comprehensiveness of corporate annual reports and firm characteristics in Spain», *Accounting and Business Research*, vol. 25, n.º 97, págs. 41-53.
- WATTS, R.L. y ZIMMERMAN, J.L. [1986]: «Positive Accounting Theory», Prentice-Hall, Englewood Cliffs, New Jersey.
- WHITE, H. [1980]: «A heteroskedasticity-consistent covariance matrix estimator and a direct test for heteroskedasticity», *Econometrica*, vol. 48, Mayo, págs. 817-838.

CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC

QUESTIONS FORMULATED TO ICAC

MIGUEL ÁNGEL GÁLVEZ LINARES

Profesor del CEF

BOICAC núm. 74, junio 2008. Consulta 8. Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias. NRV 18.^a.

SUMARIO:

Sobre si, a partir de la entrada en vigor del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, se mantiene vigente el criterio recogido en la norma de valoración 18.^a «Ventas y otros ingresos», contenida en las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a empresas inmobiliarias, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, según el cual, para los inmuebles en fase de construcción, en el momento en que se hayan incorporado al menos el 80% de los costes de la construcción, la empresa puede entender que un inmueble se encuentra sustancialmente terminado y en condiciones de entrega material, a efectos de reflejar el correspondiente ingreso por ventas.

Respuesta:

La norma de valoración 18.^a «Ventas y otros ingresos», contenida en la quinta parte de las Normas de adaptación del Plan General Contable a las empresas inmobiliarias, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, presenta el siguiente contenido:

«Las ventas de inmuebles estarán constituidas por el importe de los contratos, sea cualquiera la fecha de los mismos, que corresponden a inmuebles que estén en condiciones de entrega material a los clientes durante el ejercicio.

Para el caso de ventas de inmuebles en fase de construcción, se entenderá que aquéllos están en condiciones de entrega material a los clientes cuando se encuentren sustancialmente terminados, es decir, cuando los costes previstos pendientes de terminación de obra no sean significativos en relación con el importe de la obra, al margen de los de garantía y conservación hasta la entrega. Se entiende que no son significativos los costes pendientes de terminación de obra, cuando al menos se ha incorporado el 80% de los costes de la construcción sin tener en cuenta el valor del terreno en que se construye la obra. Elegido un porcentaje que deberá explicitarse en la memoria, se mantendrá, de acuerdo con el principio de uniformidad, para todas las obras que realice la empresa.

Los compromisos, generalmente contratos, relativos a la venta de inmuebles cuando éstos no estén sustancialmente terminados y, por tanto, no sea posible la contabilización de la venta se registrarán, en su caso, en las cuentas 437 ó 457, por el importe anticipado».

Por otra parte, la disposición transitoria quinta, «Desarrollos normativos en materia contable», del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (en adelante PGC 2007), establece en su apartado primero lo siguiente:

«1. Con carácter general, las adaptaciones sectoriales y otras disposiciones de desarrollo en materia contable en vigor a la fecha de publicación de este decreto seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el Código de Comercio, Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, disposiciones específicas y el presente Plan General de Contabilidad.».

Por lo tanto, la disposición transitoria quinta exige, en el supuesto planteado, llevar a cabo un análisis sobre si el criterio recogido en la citada norma 18.^a, «Ventas y otros ingresos», reproducida anteriormente, es coherente o por el contrario se opone, a la regulación recogida en el PGC 2007 y en concreto a lo previsto en la norma de registro y valoración 14.^a, «Ingresos por ventas y prestación de servicios», recogida en la segunda parte del PGC 2007. A estos efectos, el apartado 2, «Ingresos por ventas», de la mencionada norma de registro y valoración 14.^a, establece lo siguiente:

«Sólo se contabilizarán los ingresos procedentes de la venta de bienes cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

a) La empresa ha transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica. Se presumirá que no se ha producido la citada transferencia cuando el comprador posea el derecho de vender los bienes a la empresa, y ésta la obligación de recomprarlos por el precio de venta inicial más la rentabilidad normal que obtendría un prestamista. b) La empresa no mantiene la gestión corriente de los bienes vendidos en un grado asociado normalmente con su propiedad, ni retiene el control efectivo de los mismos. c) El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad. d) Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción, y e) Los costes incurridos o a incurrir en la transacción pueden ser valorados con fiabilidad.»

De este precepto se deduce que, a efectos de determinar el momento en que se deben contabilizar los ingresos por ventas, la nueva normativa apela ahora a un conjunto de condiciones que deben darse en todo caso. Entre estas condiciones cabe hacer especial hincapié en las previstas en los dos primeros apartados, en los que se establece la necesidad de que se hayan transmitido los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, para poder registrar el correspondiente ingreso, así como la necesidad de que la empresa vendedora no retenga el control ni la gestión corriente de los bienes vendidos en un grado asociado normalmente con su propiedad.

En consecuencia, de acuerdo con el PGC de 2007 a efectos de determinar cuándo se ha de registrar el correspondiente ingreso por ventas, se deberá llevar a cabo un análisis de si se han transmitido o no los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad del inmueble, lo que conllevará un análisis individualizado de las condiciones contractuales de la operación, junto con el resto de condiciones reproducidas anteriormente.

De acuerdo con la legislación y la práctica habitual en nuestro país, NO SE PUEDE ENTENDER QUE CON LA ACUMULACIÓN DEL 80% DE LOS COSTES INCURRIDOS EN LA CONSTRUCCIÓN, dispuesta en las normas de adaptación del PGC a las empresas inmobiliarias, se produzca la transmisión de los riesgos y beneficios significativos.

La citada transmisión de riesgos y ventajas significativos, en el caso de inmuebles en fase de construcción en el desempeño de la actividad inmobiliaria, se producirá, con carácter general, cuando el inmueble se encuentre prácticamente terminado (pudiendo considerarse, a estos efectos, el certificado final de la totalidad de la obra o de la fase completa y terminada de la misma) y se haya otorgado escritura pública de compraventa o, en su defecto, el vendedor haya hecho algún acto de puesta a disposición del inmueble al comprador.

EJEMPLO:

La sociedad «PROMAM, SA» tiene como actividad principal la promoción de edificaciones. Durante los últimos ejercicios está promoviendo la construcción de dos edificios en la costa mediterránea, denominados «El jardín de las delicias» y «La rosa de los vientos». Los datos relativos a las citadas promociones son los siguientes:

Promoción «El jardín de las delicias».

- Inicio de la construcción: 01-04-20X6.
- Fecha prevista de entrega: 31-12-20X7.
- Número de viviendas y locales: 250 (cada uno de ellos incorpora el mismo importe de costes).
- Precio de venta: 250.000 € cada vivienda y local. Forma de pago: 10.000 € a la firma del contrato, pagos mensuales de 1.000 € y el resto pendiente a la firma de la escritura pública de compraventa.

.../...

.../...

- Hasta el 31-12-20X7 se había firmado la venta de 150 viviendas, habiendo entregado los clientes un importe de 2.000.000 €.
- A 31-12-20X7 se emite el certificado final de obra por el arquitecto que dirige la misma. No obstante, no puede procederse a la entrega de las viviendas vendidas dado que falta la obtención de la cédula de habitabilidad por la promotora, así como la realización de determinadas reparaciones y puesta a punto de las zonas deportivas y de recreo.
- El 05-01-20X8 los clientes realizan sus pagos mensuales.
- Finalmente, el 02-02-20X8 se escrituran las viviendas vendidas.
- Asimismo, durante el ejercicio 20X8 se consiguieron vender otras 80 viviendas.

La evolución de costes de la citada promoción ha sido la siguiente:

Año	Costes incurridos	Costes estimados pendientes	% realizado	Valor terreno
20X6	14.000.000	22.000.000	38,89%	10.000.000
20X7	25.500.000	1.000.000	98,75%	10.000.000
20X8	500.000	0	100%	10.000.000

Promoción «La rosa de los vientos».

- Inicio de la construcción: 01-04-20X7.
- Fecha prevista de entrega: 31-12-20X8. No obstante, a comienzos de 20X8 se modifica la fecha prevista de entrega, considerándose que la misma tendrá lugar a lo largo del primer trimestre del 20X9.
- Número de adosados: 100 (cada uno de ellos incorpora el mismo importe de costes).
- Precio de venta: 450.000 €/adosado. Forma de pago: 25.000 € a la firma del contrato, pagos mensuales de 1.500 € y el resto pendiente a la firma de la escritura pública de compraventa.
- A 31-12-20X8 se ha vendido sobre plano la totalidad de la promoción, habiendo entregado los clientes durante el 20X8 un importe de 3.400.000 €.

La evolución de costes de la citada promoción ha sido la siguiente:

Año	Costes incurridos	Costes estimados pendientes	% realizado	Valor terreno
20X7	8.000.000	16.000.000	33,33%	12.000.000
20X8	14.500.000	2.500.000	90%	12.000.000

.../...

.../...

Se pide:

Contabilizar lo que proceda por la sociedad «PROMAM» durante el ejercicio 20X8.

Solución:

La consulta 8.^a del BOICAC 74 tiene por objeto la aclaración de cuándo se tienen que registrar los ingresos por ventas en las empresas inmobiliarias.

A este respecto, la consulta señala que para el **registro de los ingresos de cualquier venta se deben cumplir las condiciones establecidas en la Norma de Registro y Valoración 14.^a 2 del PGC**, cabiendo hacer especial hincapié en las dos primeras condiciones, en las que se establece la necesidad de que **se hayan transmitido los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, para poder registrar el correspondiente ingreso, así como la necesidad de que la empresa vendedora no retenga el control ni la gestión corriente de los bienes vendidos en un grado asociado normalmente con su propiedad.**

En consecuencia, el ICAC concluye que en las empresas inmobiliarias **no se puede entender que con la simple acumulación del 80% de los costes incurridos en la construcción**, dispuesta en las normas de adaptación del PGC a las empresas inmobiliarias, **se produzca la transmisión de los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad. La citada transmisión de riesgos y ventajas significativos**, en el caso de inmuebles en fase de construcción en el desempeño de la actividad inmobiliaria, se producirá, con carácter general, cuando el inmueble se encuentre prácticamente terminado (pudiendo considerarse a estos efectos el certificado final de la totalidad de la obra o de la fase completa y terminada de la misma) y se haya **otorgado escritura pública de compraventa o, en su defecto, el vendedor haya hecho algún acto de puesta a disposición del inmueble al comprador.**

A efectos de solución trataremos cada promoción por separado:

Promoción «El jardín de las delicias».

Los costes incorporados a 31-12-20X7 ascienden a un 99,75% y en esa fecha se ha expedido el certificado final de obra.

No obstante, de acuerdo con lo que hemos expuesto, en el 20X7 no se habrá registrado la venta de los inmuebles vendidos sobre plano dado que todavía no se han escriturado (regla general para proceder al registro del ingreso). En consecuencia, en el balance de situación a 01-01-20X8 en relación a la citada promoción tendremos:

- Existencias (obra en curso) por los costes incurridos hasta la fecha, incluido el valor del terreno: 49.500.000 €.
- Anticipos de clientes (438): 2.000.000 €.

.../...

.../...

Por las operaciones efectuadas durante el año 20X8 realizaremos las siguientes anotaciones:

- Por los costes incurridos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6	Gastos por su naturaleza	500.000	
—	Contrapartida		500.000

Una vez incurrido en todos los costes obtenemos los siguientes datos:

- Coste total de la promoción: 50.000.000 (el coste de la promoción incluye el coste del terreno).
- Coste unitario de cada una de las viviendas y locales: 200.000 (50.000.000 / 250).

- Por los pagos efectuados por los clientes el 05-01-20X8:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	150.000	
438	Anticipos de clientes (150 × 1.000)		150.000

- Por el otorgamiento de la escritura pública de compraventa de las 150 viviendas vendidas sobre plano:

Código	Cuenta	Debe	Haber
438	Anticipos de clientes	2.150.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	35.350.000	
701	Ventas de edificaciones (150 × 250.000)		37.500.000

- Por la venta de las 80 viviendas escrituradas durante el año 20X8:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	20.000.000	
700	Ventas de mercaderías		20.000.000

Finalmente, al cierre del ejercicio procederemos a realizar la variación de existencias:

- Por las existencias iniciales de obra en curso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
710	Variación de existencias de promociones en curso	49.500.000	
330	Promociones en curso		49.500.000

.../...

.../...

- Por las existencias finales de obra terminada pendiente de venta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
35	Edificios construidos (20 viviendas × 200.000)	4.000.000	
712	Variación de existencias de edificios construidos		4.000.000

Promoción «La rosa de los vientos».

En el balance de situación a 01-01-20X8 en relación con la citada promoción tendremos:

- Existencias (obra en curso) por los costes incurridos hasta la fecha, incluido el valor del terreno: 20.000.000 €.

Por las operaciones efectuadas durante el año 20X8 realizaremos las siguientes anotaciones:

- Por los costes incurridos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6	Gastos por su naturaleza	14.500.000	
–	Contrapartida		14.500.000

- Por los pagos efectuados por los clientes durante el año 20X8:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	3.400.000	
438	Anticipos de clientes		3.400.000

Al cierre del ejercicio, aunque los costes incurridos, sin tener en cuenta el valor del terreno, exceden del 80% de los costes totales y se podría considerar sustancialmente terminada la promoción, no procede reconocer ingresos por ventas en tanto que no se han transferido los riesgos a los compradores y la gestión y control de los bienes sigue correspondiendo a la promotora. En definitiva, y como hemos recalcado anteriormente, en tanto que no se escrituren los inmuebles a favor de los compradores, con carácter general, no se reconocerán ingresos por ventas.

Por consiguiente, dado que no se reconocen ingresos la promoción se considerará existencia y al cierre del ejercicio procederemos a realizar la variación de existencias:

- Por las existencias iniciales de obra en curso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
710	Variación de existencias de promociones en curso	20.000.000	
330	Promociones en curso		20.000.000

.../...

.../...

- Por las existencias finales de obra en curso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
330	Promociones en curso	34.500.000	
710	Variación de existencias de promociones en curso		34.500.000

NOTA: A efectos de solución no se han considerado a la hora de simplificar el supuesto: ni los posibles efectos impositivos de las operaciones, ni los posibles efectos financieros de los anticipos de clientes, ni la posible existencia de deudas que financiaran las promociones y en las que pudieran subrogarse los clientes.

SEGUNDO EJERCICIO DE LAS PRUEBAS SELECTIVAS PARA EL INGRESO EN EL CUERPO DE TÉCNICOS DE AUDITORÍA Y CONTABILIDAD

EXERCISE 2 FORM THE ENTRANCE EXAMINATION FOR THE CORPS OF AUDITING AND ACCOUNTING TECHNICIANS

MIGUEL ÁNGEL GÁLVEZ LINARES
ÁNGEL GONZÁLEZ GARCÍA

Profesores del CEF

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso, por el sistema de acceso libre y promoción interna, en el Cuerpo Técnico de Auditoría y Contabilidad (Orden EHA/1524/2009, de 1 de junio (BOE del 11))].

Sumario

- Caso 1. Contabilidad de sociedades.** Acciones propias, reparto del resultado, activos financieros disponibles para la venta.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Adquisición de inmovilizado, préstamos de entidades de crédito, activación de gastos de puesta en funcionamiento, provisión para desmantelamiento, valor residual, amortizaciones y reparación extraordinaria.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Provisión para operaciones comerciales y deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Impuestos sobre beneficios: liquidación, asientos contables, recuperación de activos fiscales y activos financieros disponibles para la venta.
- Caso 5. Operaciones financieras.** Emisión de bonos, cuantía de los cupones mensuales, obtención de la rentabilidad.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

ACCIONES PROPIAS, REPARTO DEL RESULTADO, ACTIVOS FINANCIEROS DISPONIBLES PARA LA VENTA

ENUNCIADO

APARTADO 1

La sociedad anónima «LA ROBLEDA» presenta el 31-12-20X8 el siguiente balance de situación, expresado en euros:

	Activo	Pasivo	
30.000.000	Investigación	Capital social	60.000.000
15.000.000	Desarrollo	Prima emisión de acciones	30.000.000
20.000.000	Fondo de comercio	Reserva legal	10.000.000
(8.000.000)	Amortiz. acum. inmov. intangible	Reservas voluntarias	5.000.000
150.000.000	Inmovilizado material	Acciones propias	(7.200.000)
(38.000.000)	Amortiz. acum. inmov. material	Resultado del ejercicio	22.000.000
26.000.000	Activo corriente	Pasivo exigible	75.200.000
195.000.000	Total activo	Total pasivo	195.000.000

Información complementaria referida al contenido del balance:

- El valor nominal de cada acción es de 10 euros y cotizan en la Bolsa de Valores.
- La sociedad realizó hasta el momento una sola ampliación de capital con prima, sin derecho preferente de suscripción a favor de los antiguos accionistas. La ampliación se inscribió en el Registro Mercantil el 01-07-20X8.
- La sociedad posee 400.000 acciones propias.

Operaciones realizadas en el ejercicio 20X9:

- 1. El 01-02-20X9 la sociedad adquiere en el mercado secundario 600.000 acciones propias al precio unitario de 20 euros. Los gastos de la compra se elevan a 400.000 euros. Todas las operaciones se abonan por bancos.
- 2. El 01-04-20X9 se reúne la Junta General de Accionistas, en la que se aprueban las cuentas anuales del ejercicio 20X8, y se acuerda repartir entre los accionistas 800.000 acciones propias como dividendo, una vez cumplidos los requisitos legales. La acción cotiza en esta fecha a 20 euros. El resto del beneficio, en caso de existir, se destinará a remanente.
- 3. El 15-04-20X9 abona a los accionistas el dividendo acordado, y abona por bancos los gastos de procedimiento, que se elevan a 40.000 euros. Las acciones de la sociedad cotizan este día a 19 euros cada una.
- 4. El 20-05-20X9 adquiere 30.000 acciones de la sociedad «LA POSADA» al precio de 12 euros cada una, que paga al contado, así como 800 euros por gastos de operación. Las acciones se califican de activos financieros mantenidos para negociar.
- 5. El 05-06-20X9 la sociedad tiene conocimiento de que la sociedad «LA POSADA» reconoce un dividendo para todas sus acciones emitidas de 1 euro por acción.
- 6. El 20-06-20X9 la sociedad «LA POSADA» ingresa en la cuenta corriente de la sociedad el importe del dividendo reconocido por la Junta General de Accionistas.
- 7. El 12-08-20X9 la sociedad vende la totalidad de las acciones propias que mantenía en cartera. El precio de venta es de 20 euros cada una y los gastos de la operación se elevan a 200 euros. Todas las operaciones se realizan por bancos.
- 8. El 31-12-20X9 amortiza el inmovilizado intangible en el 8% de su coste y lo mismo hace con el inmovilizado tangible, que amortiza en el 10% de su coste.
- 9. El 31-12-20X9 la cotización de las acciones de la sociedad «LA POSADA» es de 10 euros cada una.

APARTADO 2

La sociedad «LA POSADA» presenta el 31-12-20X8 el siguiente patrimonio parcial (en euros):

Capital social (1.000.000 de acciones)	10.000.000
Reserva legal	800.000
Reservas voluntarias	2.000.000
Acciones propias (60.000 acciones)	660.000
Resultado del ejercicio	2.000.000
Acciones, mantenidas para negociar, de la sociedad «LA ROBLEDA» (100.000 acciones)	1.800.000

Operaciones realizadas en el ejercicio 20X9:

1. El 01-04-20X9 la sociedad tiene conocimiento de los acuerdos adoptados por la sociedad «LA ROBLEDA» en la Junta General de Accionistas.
2. El 15-04-20X9 cobra el dividendo correspondiente a las acciones que posee de la sociedad «LA ROBLEDA». Las acciones se califican como mantenidas para negociar.
3. El 20-05-20X9 la sociedad vende 30.000 acciones propias, que posee en cartera, a la sociedad «LA ROBLEDA» por importe de 12 euros la acción. Los gastos de la operación se elevan a 800 euros. Las operaciones se efectúan a través de bancos.
4. El 05-06-20X9 se reúne la Junta General de Accionistas y acuerda, entre otros hechos, repartir un dividendo por acción emitida de 1 euro, después de cumplir con la normativa legal. El resto del beneficio, en caso de existir, se destinará a reservas.
5. El 31-12-20X9 la cotización de las acciones de la sociedad es de 10 euros cada una.
6. El 31-12-20X9 las acciones de la sociedad «LA ROBLEDA» cotizan en el mercado a 20 euros cada una.

TRABAJO A REALIZAR:

Realice las anotaciones contables que correspondan siguiendo el orden señalado en los puntos desarrollados en ambas sociedades.

(En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar).

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones).

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1**APARTADO 1****Información complementaria.**

- Capital social: $6.000.000 \times 10$
- Acciones o participaciones propias en situaciones especiales: $7.200.000/400.000 = 18$

01-02-20X9. Adquisición de acciones propias.

Código	Cuenta	Debe	Haber
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales (600.000 × 20)	12.000.000	
113	Reservas voluntarias	400.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.400.000

01-04-20X9. Acuerdo de la junta de accionistas.

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	22.000.000	
112	Reserva legal ⁽¹⁾		2.000.000
1143	Reserva por fondo de comercio ⁽²⁾		1.000.000
113	Reservas voluntarias ⁽³⁾		2.400.000
526	Dividendo activo a pagar (800.000 × 20) ⁽⁴⁾		16.000.000
120	Remanente		600.000

(1) De acuerdo con el artículo 214 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA) deberá destinarse un 10% del beneficio a la reserva legal hasta que ésta alcance el 20% del capital social.

20% Capital social (20% 60.000.000) = 12.000.000

Reserva legal = 10.000.000

Dotación de reserva legal: 2.000.000

(2) Según el apartado 4 del artículo 213 del TRLSA, deberá dotarse una reserva indisponible equivalente al fondo de comercio que aparezca en el activo del balance, destinándose a tal efecto una cifra del beneficio que represente, al menos, un 5% del importe del citado fondo de comercio.

5% 20.000.000 = 1.000.000

(3) El apartado 3 del artículo 213 del TRLSA prohíbe toda distribución del beneficio a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al importe de los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo del balance.

Gastos de investigación y desarrollo	Importe	Reservas disponibles	Importe
Investigación	30.000.000	Prima de emisión o asunción	30.000.000
Desarrollo	15.000.000	Reservas voluntarias	4.600.000
Amortización acumulada del inmovilizado intangible	-8.000.000		
	37.000.000		34.600.000

Importe a dotar = 37.000.000 – 34.600.000 = 2.400.000

(4) Si bien se trata de un dividendo reconocido por la sociedad, entendemos que tiene la consideración de patrimonio neto, ya que el apartado 3 de la Norma de Registro y Valoración 9.^a del Plan General de Contabilidad (PGC) establece que «se calificará como pasivo financiero todo contrato que pueda ser o será liquidado con los instrumentos de patrimonio propio de la empresa siempre que:

- a) Si no es un derivado, obligue o pueda obligar, a entregar una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propio».

En este caso la sociedad no queda obligada a entregar una cantidad variable de sus propias acciones.

15-04-20X9. Pago del dividendo.

Código	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	16.000.000	
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales ⁽¹⁾ (800.000 × 19,2)		15.360.000
113	Reservas voluntarias		640.000

$$(1) \text{ Precio medio de acciones propias} = \frac{7.200.000 + 12.000.000}{400.000 + 600.000} = 19,2$$

Por el pago de los gastos.

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	40.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		40.000

20-05-20X9. Compra de acciones de «LA POSADA».

Código	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio (30.000 × 12)	360.000	
669	Otros gastos financieros	800	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		360.800

05-06-20X9. Reconocimiento del dividendo de «LA POSADA».

Código	Cuenta	Debe	Haber
545	Dividendo a cobrar (30.000 × 1,030927) ⁽¹⁾	30.927,84	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio ⁽²⁾		30.927,84

(1) En el momento del reconocimiento del dividendo por parte de la sociedad «LA POSADA», ésta tiene en cartera 30.000 acciones propias. De acuerdo con el artículo 79 del TRLSA «los derechos económicos inherentes a las acciones propias, excepción hecha del derecho a la asignación gratuita de nuevas acciones, serán atribuidos proporcionalmente al resto de las acciones».

$$\text{Dividendo reconocido} = 1.000.000 \times 1 = 1.000.000$$

$$\text{Dividendo por acción en circulación} = \frac{1.000.000}{970.000} = 1,030927$$

(2) Según el apartado 2.8 de la Norma de Registro y Valoración 9.^a del PGC, «si los dividendos distribuidos proceden inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición, no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión».

En este caso, la sociedad «LA ROBLEDA» adquiere las acciones el día 20-05-20X9 y el día 05-06-20X9 la sociedad «LA POSADA» distribuye el beneficio del año 20X8, por lo que resulta evidente que se cumple la condición anterior y los dividendos minoran el valor de la inversión.

20-06-20X9. Cobro del dividendo.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	30.927,84	
545	Dividendo a cobrar		30.927,84

12-08-20X9. Venta de acciones propias.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (200.000 × 20 – 200)	3.999.800	
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales (200.000 × 19,2)		3.840.000
113	Reservas voluntarias		159.800

31-12-20X9. Amortizaciones.

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	3.600.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible (45.000.000 × 8%)		3.600.000

Nota: La amortización de la investigación, si se está realizando de manera lineal, no se estaría haciendo en el plazo máximo permitido por el PGC.

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	15.000.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (150.000.000 × 10%)		15.000.000

31-12-20X9. Valoración de las acciones de «LA POSADA».

Los activos financieros mantenidos para negociar se valoran por su valor razonable, sin deducir los costes de transacción en que se pudiera incurrir en su enajenación. Los cambios que se produzcan en el valor razonable se imputarán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Valor contable (360.000 – 30.927,84)	329.072,16
Valor razonable (30.000 × 10)	300.000,00
Pérdida	29.072,16

Código	Cuenta	Debe	Haber
6630	Pérdidas de cartera de negociación	29.072,16	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		29.072,16

APARTADO 2

01-04-20X9. Acuerdos de la Junta General de Accionista de «LA ROBLEDA».

El fondo económico de la operación es similar a una ampliación de capital con cargo a beneficios aunque no se emitan nuevas acciones sino que la sociedad utiliza las que tiene en autocartera. Esta cuestión fue abordada por el ICAC en la consulta N.º 2 del BOICAC 47 de septiembre de 2001, concluyendo que el fondo económico es idéntico a una ampliación de capital con cargo a reservas y remitiendo al criterio contenido en la consulta N.º 1 del BOICAC 9 de abril de 1992.

De acuerdo con esta última consulta, que entendemos vigente tras la entrada en vigor del nuevo PGC, la sociedad «LA POSADA» no realizará ninguna anotación contable, sino que valorará las acciones por su valor medio ponderado, si bien, evidentemente, al cierre del ejercicio procederá de acuerdo con los criterios contenidos en la Norma de Registro y Valoración 9.ª del PGC para la valoración posterior de la cartera de activos financieros para negociar.

15-04-20X9. Cobro del dividendo.

No procede realizar anotación contable.

El número de acciones recibidas será: $= \frac{800.000}{5.000.000} \times 100.000 = 16.000$ acciones.

20-05-20X9. *Venta de acciones propias.*

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (30.000 × 12 – 800)	359.200	
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales		330.000
113	Reservas voluntarias		29.200

05-06-20X9. *Acuerdo de la junta de accionistas.*

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	2.000.000	
112	Reserva legal (2.000.000 × 10%)		200.000
526	Dividendo a pagar (1.000.000 × 1)		1.000.000
113	Reservas voluntarias		800.000

20-06-20X9. *Pago del dividendo* (No mencionado expresamente en el enunciado)

Código	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo a pagar (1.000.000 × 1)	1.000.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.000.000

31-12-20X9. *Cotización de las acciones propias.*

No procede realizar anotación contable.

31-12-20X9. *Valoración de las acciones de «LA ROBLEDA».*

Valor contable	1.800.000
Valor razonable (116.000 × 20)	2.320.000
Beneficio	520.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	520.000	
7630	Beneficios de cartera de negociación		520.000

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

ADQUISICIÓN DE INMOVILIZADO, PRÉSTAMOS DE ENTIDADES DE CRÉDITO, ACTIVACIÓN DE GASTOS DE PUESTA EN FUNCIONAMIENTO, PROVISIÓN PARA DESMANTELAMIENTO, VALOR RESIDUAL, AMORTIZACIONES Y REPARACIÓN EXTRAORDINARIA

ENUNCIADO

La sociedad «CISTIerna» realiza las siguientes operaciones relacionadas con la adquisición de una máquina industrial:

El 01-04-20X4 adquiere una máquina con un precio en el mercado de 200.000 euros. El proveedor regala a la sociedad las herramientas que incorpora la máquina, incluidas en este precio, y que tienen un valor de 2.000 euros. En la misma fecha formaliza un préstamo con una entidad de crédito por el importe a pagar al proveedor por la máquina. Ese mismo día se abona el importe de la máquina al proveedor. El préstamo devenga unos intereses del 4% anual, a pagar el día 1 del mes 4 de cada año, y en la misma fecha devuelve una cuarta parte del préstamo recibido. Hasta la puesta en condiciones de funcionamiento, la máquina está en garantía por parte del vendedor, estimándose el seguro de este período en 700 euros.

La máquina estará en condiciones de funcionar el 01-07-20X4; mientras tanto la sociedad hace frente a unos pagos por gastos relacionados con la puesta en condiciones de funcionamiento de 4.000 euros, que se abonan en dicha fecha. La vida útil de la máquina se estima en 4 años. Al final de la vida útil se estiman unos gastos de desmantelamiento de 4.000 euros en ese momento y unos ingresos por venta residual de 200 euros; ambas operaciones se contratan con una empresa especializada.

Hasta la puesta en marcha de la máquina la empresa abona por cursos de formación del personal encargado de su manejo 400 euros, que se abonan el 01-07-20X4. Abona en la misma fecha la prima anual del seguro por importe de 3.200 euros.

En las condiciones técnicas de la máquina se establece que el 1/07/20X6 deberá someterse a una reparación extraordinaria que efectuará el fabricante, estimándose el coste actual de la reparación en 10.000 euros.

TRABAJO A REALIZAR:

Realice las anotaciones contables correspondientes en las siguientes fechas, teniendo en cuenta la información contenida en el enunciado y aquella que se presente a continuación:

1. 01-04-20X4, fecha de adquisición de la máquina y formalización del contrato de préstamo.
2. 01-07-20X4, fecha de entrada en funcionamiento de la máquina y operaciones de puesta en condiciones de funcionamiento y póliza de seguros.

- 3. 31-12-20X4, devengos de operaciones al cierre del ejercicio.
- 4. 01-04-20X6, operaciones con la entidad de crédito.
- 5. 01-07-20X6, fecha de reparación extraordinaria, que supone un pago de 10.200 euros. Además, la sociedad abona 200 euros por actualización del programa informático incorporado a la máquina. La renovación de la póliza anual de seguros de los años que restan se eleva a 3.400 euros.
- 6. 01-07-20X8, las operaciones que se realizan en este momento. El proceso de desmantelamiento de la máquina supone un pago de 3.970 euros, mientras que el valor recuperable de la máquina supone un cobro de 200 euros.

(Cualquier operación que necesite cálculo financiero utilizará el tipo del 4% anual).

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones).

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2

01-04-20X4. Adquisición de la máquina y formalización del contrato de préstamo.

Adquisición de la máquina.

El proveedor concede un descuento de 2.000 euros que se materializa en las herramientas que incorpora la máquina. El importe final a pagar al proveedor y el coste de la máquina seguirán siendo de 200.000 euros.

En cuanto a la estimación del seguro de 700 euros como garantía por parte del vendedor hasta que la máquina se encuentre en condiciones de funcionamiento, el proveedor ha incluido el mismo dentro del importe facturado, por lo que no se modifica el coste de máquina.

Código	Cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje	200.000	
253	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		200.000

Formalización del préstamo.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	200.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		50.000
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		150.000

Pago al proveedor.

Código	Cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	200.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		200.000

01-07-20X4. Entrada en funcionamiento de la máquina y operaciones de puesta en condiciones de funcionamiento y póliza de seguros.

Por el pago de los gastos.

Código	Cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje	4.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		4.000

Por el reconocimiento de la provisión y la reclasificación.

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria (204.000 + 3.419,22)	207.419,22	
233	Maquinaria en montaje		204.000,00
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado (4.000 × 1,04 ⁻⁴) ⁽¹⁾		3.419,22

(1) La valoración inicial del inmovilizado material incluye la estimación inicial de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento del mismo, siempre que estas obligaciones den lugar al registro de provisiones de acuerdo con lo dispuesto en la norma aplicable a éstas.

De acuerdo con la Norma de Registro y Valoración 15.^a del PGC, la compensación a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación no supondrá una minoración del importe de la deuda. Por ello, entendemos que los ingresos de 200 euros por venta residual de la máquina se deberán tratar como valor residual de la misma y minorar la base de amortización.

Por los cursos de formación del personal y la prima anual del seguro.

Código	Cuenta	Debe	Haber
229	Otros servicios	400	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		400

Código	Cuenta	Debe	Haber
625	Primas de seguros	3.200	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.200

31-12-20X4. Devengos de operaciones al cierre del ejercicio.

Por la amortización de la máquina.

La máquina deberá ser objeto de una reparación extraordinaria que realizará el fabricante el día 01-07-20X6 y en este sentido, el apartado g) de la Norma de Registro y Valoración 3.^a del PGC señala que el importe de estas reparaciones se amortizará de forma distinta a la del resto del elemento, durante el periodo que medie hasta la gran reparación. Si el importe de las mismas no está especificado en la adquisición, se puede utilizar el precio actual de mercado de una reparación similar, en este caso, 10.000 euros.

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	27.152,40	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material $\left(\frac{10.000}{2} \times \frac{6}{12} + \frac{(197.419,22 - 200)}{4} \times \frac{6}{12} \right)$		27.152,40

Por la actualización de la provisión.

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	67,71	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado $[3.419,22 \times (1,04^{6/12} - 1)]$		67,71

Por el devengo de los intereses del préstamo.

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas $(200.000 \times 4\% \times 9/12)$	6.000	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		6.000

Por la periodificación de la prima de seguros.

Código	Cuenta	Debe	Haber
480	Gastos anticipados $(3.200 \times 6/12)$	1.600	
625	Primas de seguros		1.600

01-04-20X6. Operaciones con la entidad de crédito.

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas $(150.000 \times 4\% \times 3/12)$	1.500	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito $(150.000 \times 4\% \times 9/12)$	4.500	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	50.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		56.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	50.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		50.000

01-07-20X6. Reparación extraordinaria que supone un pago de 10.200 euros. Además, la sociedad abona 200 euros por actualización del programa informático incorporado a la máquina. La renovación de la póliza anual de seguros de los años que restan se eleva a 3.400 euros.

Por la amortización de la reparación.

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	2.500	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (10.000/2 × 6/12)		2.500

Por la baja de la reparación inicial.

Código	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	10.000	
213	Maquinaria		10.000

Por el reconocimiento del coste de la nueva reparación.

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	10.200	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		10.200

Por la imputación de la prima de seguros pagada en el ejercicio anterior. Este asiento debería haberse realizado a principios del ejercicio.

Código	Cuenta	Debe	Haber
625	Primas de seguros	1.600	
480	Gastos anticipados		1.600

Por el pago de la nueva prima de seguros.

Código	Cuenta	Debe	Haber
625	Primas de seguros	3.400	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.400

Al cierre del ejercicio se periodificará el importe correspondiente al año siguiente.

Código	Cuenta	Debe	Haber
480	Gastos anticipados	1.700	
625	Primas de seguros		1.700

Por los costes de la actualización del programa informático.

Código	Cuenta	Debe	Haber
622	Reparaciones y conservación	200	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		200

1/07/20X8. Operaciones que se realizan en este momento. El proceso de desmantelamiento de la máquina supone un pago de 3.970 euros, mientras que el valor recuperable de la máquina supone un cobro de 200 euros.

Por la amortización de la máquina.

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	27.202,40	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		27.202,40
	$\left(\frac{10.200}{2} \times \frac{6}{12} + \frac{(197.419,22 - 200)}{4} \times \frac{6}{12} \right)$		

Por la actualización de la provisión.

Código	Cuenta	Debe	Haber
661	Gastos financieros por actualización de provisiones	77,67	
5293	Provisión a corto plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado $(4.000 - 3.419,22 \times 1,04^{3,5})$		77,67

Por el pago del desmantelamiento.

Código	Cuenta	Debe	Haber
5293	Provisión a corto plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado	4.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.970
213	Maquinaria		30

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria $(207.419,22 + 200 - 30)$		207.589,22
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		30,00
			.../...

.../...			
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (207.419,22 – 200 + 200)	207.419,22	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	200,00	

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

PROVISIÓN PARA OPERACIONES COMERCIALES Y DETERIORO DE VALOR DE CRÉDITOS POR OPERACIONES COMERCIALES

ENUNCIADO

La sociedad «GUARDO» lleva a cabo las siguientes operaciones:

APARTADO 1

Al cierre del ejercicio 20X7 la sociedad dota provisión para impuestos, por estar sometida a inspección fiscal, considerando las siguientes partidas como resultado del procedimiento por su valor actual: cuota, 40.000 euros; intereses de demora, 2.000 euros; sanción, 4.000 euros. La sociedad reclama ante el órgano competente.

El 05-03-20X8 se recibe comunicación del órgano competente que, atendida la reclamación efectuada por la sociedad, fija la siguiente cuantía a ingresar: cuota, 28.000 euros; intereses de demora, 1.400 euros; sanción, 1.000 euros. La sociedad liquida, transcurridos 15 días, con la Hacienda Pública estas cantidades a través de bancos.

TRABAJO A REALIZAR:

1. Contabilice las operaciones necesarias el día 31-12-20X7.
2. Realice las operaciones contables que estime oportunas el día 05-03-20X8.
3. Realice las operaciones contables oportunas el día 20-03-20X8.

APARTADO 2

La sociedad se dedica al cuidado y almacenaje de abrigo de piel. En los momentos actuales de crisis su negocio se ha visto reducido en unas cifras preocupantes, por lo que se verá obligada a reordenarlo. Por tal motivo estima el día 01-01-20X7, que deberá hacer frente a indemnizaciones a

los trabajadores por importe de 40.000 euros, que se abonarán el 01-04-20X8. El tipo de interés de mercado es del 4% anual.

TRABAJO A REALIZAR:

1. Realice las operaciones contables oportunas el día 01-01-20X7.
2. Realice las operaciones contables que estime oportunas el día 31-12-20X7.
3. Realice las operaciones contables oportunas el día 01-04-20X8, fecha de pago de las indemnizaciones por despido de los trabajadores, sabiendo que la cuantía a abonar se eleva a 44.000 euros.

APARTADO 3

Al cierre del ejercicio 20X7 la sociedad estima que de las ventas realizadas en el año los clientes devolverán mercaderías vendidas por 10.000 euros; deberá efectuar reparaciones de elementos vendidos en garantía que supondrán unos gastos de 2.000 euros y soportará unas pérdidas por impago de los clientes de 4.000 euros.

En el ejercicio 20X8 la sociedad recibe mercaderías vendidas y cobradas en el ejercicio anterior por valor de 8.000 euros, con gastos de la operación de 1.000 euros, que soporta también la sociedad y que abona por bancos. Los gastos abonados por reparaciones de mercaderías en garantía se elevaron a 1.500 euros y resultaron definitivamente incobrables créditos por importe de 3.000 euros.

Al cierre del ejercicio 20X8 la sociedad estima que le serán devueltas en el año 20X9 mercaderías por valor de 7.000 euros, efectuará reparaciones de mercaderías vendidas con garantía por valor de 1.000 euros y los impagados por ventas se elevarán a 2.000 euros.

TRABAJO A REALIZAR:

1. Realice las operaciones contables oportunas el día 31-12-20X7.
2. Contabilice las operaciones que se producirán a lo largo del 20X8.
3. Realice las operaciones contables oportunas el día 31-12-20X8.

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones de estos apartados).

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3

APARTADO 1

1. Operaciones necesarias el día 31-12-20X7.

Código	Cuenta	Debe	Haber
63	Tributos	40.000	
669	Otros gastos financieros	2.000	
678	Gastos excepcionales	4.000	
5291	Provisión a corto plazo para impuestos		46.000

2. Operaciones contables que estime oportunas el día 05-03-20X8.

Código	Cuenta	Debe	Haber
5291	Provisión a corto plazo para impuestos	46.000	
475	Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales		30.400
7951	Exceso de provisión para impuestos		15.600

3. Operaciones contables oportunas el día 20-03-20X8.

Código	Cuenta	Debe	Haber
475	Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales	30.400	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		30.400

APARTADO 2

1. Operaciones contables oportunas el día 01-01-20X7.

Código	Cuenta	Debe	Haber
641	Indemnizaciones	38.086,26	
146	Provisión para reestructuraciones ($40.000 \times 1,04^{1,25}$)		38.086,26

2. Operaciones contables que estime oportunas el día 31-12-20X7.

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones ($38.086,26 \times 4\%$)	1.523,45	
146	Provisión para reestructuraciones		1.523,45

Código	Cuenta	Debe	Haber
146	Provisión para reestructuraciones	39.609,71	
5296	Provisión a corto plazo para reestructuraciones		39.609,71

3. Operaciones contables oportunas el día 01-04-20X8, fecha de pago de las indemnizaciones por despido a los trabajadores, sabiendo que la cuantía a abonar se eleva a 44.000 euros.

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	390,29	
5296	Provisión a corto plazo para reestructuraciones (40.000 – 39.609,71)		390,29

Código	Cuenta	Debe	Haber
5296	Provisión a corto plazo para reestructuraciones	40.000	
641	Indemnizaciones	4.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		44.000

APARTADO 3

1. Operaciones contables oportunas el día 31-12-20X7.

Código	Cuenta	Debe	Haber
6959	Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales (10.000 + 2.000)	12.000	
4999	Provisión para otras operaciones comerciales		12.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
694	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales	4.000	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales		4.000

2. Operaciones que se producirán a lo largo del año 20X8.

Por las devoluciones realizadas.

Código	Cuenta	Debe	Haber
708	Devoluciones de ventas y operaciones similares	8.000	
629	Otros servicios	1.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		9.000

Por los gastos de las reparaciones.

Código	Cuenta	Debe	Haber
629	Otros servicios	1.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.500

Por las insolvencias firmes.

Código	Cuenta	Debe	Haber
650	Pérdidas de créditos comerciales incobrables	3.000	
430	Clientes		3.000

3. Operaciones contables oportunas el día 31-12-20X8.

Código	Cuenta	Debe	Haber
4999	Provisión para otras operaciones comerciales	12.000	
79549	Exceso de provisión para otras operaciones comerciales		12.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
6959	Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales	8.000	
4999	Provisión para otras operaciones comerciales (7.000 + 1.000)		8.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	4.000	
794	Reversión del deterioro de créditos comerciales		4.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
694	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales	2.000	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales		2.000

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

IMPUESTOS SOBRE BENEFICIOS: LIQUIDACIÓN, ASIENTOS CONTABLES, RECUPERACIÓN DE ACTIVOS FISCALES Y ACTIVOS FINANCIEROS DISPONIBLES PARA LA VENTA

ENUNCIADO

En el ejercicio 20X1 se constituye la sociedad «EIBI», obteniendo en dicho año una pérdida antes de impuestos de 2.000 euros. Las únicas diferencias temporarias producidas son las que se pudieran producir como consecuencia de los siguientes hechos:

- Al inicio del ejercicio 20X1 adquiere unos activos intangibles por importe de 5.000 euros, que amortiza contablemente en cinco años (incluido año 20X1). Fiscalmente, dicha adquisición es deducible en el ejercicio 20X1, con independencia de la inscripción contable del gasto.
- Durante el ejercicio 20X1 adquiere por 6.000 euros unas acciones que clasifica como «Activos financieros disponibles para la venta». Al cierre del ejercicio su valor razonable es de 7.000 euros. La plusvalía de estos instrumentos tributa cuando se reconoce en pérdidas y ganancias.

TRABAJO A REALIZAR:

1. Calcular la base imponible del año 20X1.
2. Anotaciones contables relativas al Impuesto sobre Sociedades del año 20X1, distinguiendo impuesto corriente y diferido, de pérdidas y ganancias o de patrimonio, considerando:
 - Que no existen deducciones ni retenciones, y que el tipo impositivo es del 30%.
 - La empresa considera probable la recuperación de los activos fiscales diferidos por el importe de las diferencias temporarias imponibles.
3. Indique, si existiese, el importe de activos fiscales diferidos no reconocidos.
4. Cálculo de la base imponible del año 20X2, sabiendo que:
 - a) «EIBI» ha tenido un resultado positivo antes de impuestos de 3.000 euros.
 - b) Que las únicas variaciones en las diferencias temporarias son las que pudieran derivarse de los hechos siguientes:
 - La amortización de los intangibles adquiridos en el año anterior.
 - El valor razonable al cierre de los «Activos financieros disponibles para la venta» es de 7.500 euros.
5. Anotaciones contables relativas al Impuesto sobre Sociedades del año 20X2, distinguiendo impuesto corriente y diferido, de pérdidas y ganancias o de patrimonio, considerando:
 - a) Que, en su caso, la sociedad compensa el importe de las bases de ejercicios anteriores que proceda, y que no existen ni deducciones ni retenciones.
 - b) La empresa considera probable la recuperación de los activos fiscales diferidos por el importe de las diferencias temporarias imponibles.
6. Indique en el año 20X2, si existiesen, el importe de los activos fiscales diferidos no reconocidos.

7. Asiento adicional a los realizados en el punto anterior, si al cierre del ejercicio la sociedad considera que el tipo de gravamen de los ejercicios siguientes es del 20%.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 4

ANÁLISIS DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS:

1. Activos intangibles que se amortizan íntegramente en el año 20X1:

Año	Valor contable	Base fiscal	Diferencia temporaria total	Diferencia temporaria ejercicio	Carácter diferencia temporaria ejercicio
20X1	4.000	0	4.000	4.000	Imponible
20X2	3.000	0	3.000	– 1.000	Imponible que revierte
20X3	2.000	0	2.000	– 1.000	Imponible que revierte
20X4	1.000	0	1.000	– 1.000	Imponible que revierte
20X5	0	0	0	– 1.000	Imponible que revierte

2. Activos financieros disponibles para la venta: desde el punto de vista contable se valorarán a su valor razonable imputándose las diferencias a patrimonio neto. Desde el punto de vista fiscal, los ajustes a valor razonable, no tienen trascendencia fiscal por cuanto que no forman parte del resultado contable y los citados activos se valoran fiscalmente por su precio de adquisición. Por consiguiente, dado que no coinciden los valores contables y fiscales de los citados activos, surgen diferencias temporarias:

Año	Valor contable	Base fiscal	Diferencia temporaria total	Diferencia temporaria ejercicio	Carácter diferencia temporaria ejercicio
20X1	7.000	6.000	1.000	1.000	Imponible
20X2	7.500	6.000	1.500	500	Imponible

1. Base imponible del 20X1.

Liquidación fiscal	P y G	I y G de PN	Total
Resultado antes de impuestos	(2.000)	1.000	(1.000)
± Diferencias permanentes			
± Diferencias temporarias			
a) Con origen en el ejercicio			
Inmovilizado intangible	(4.000)		(4.000)
Activos financieros		(1.000)	(1.000)
Base imponible	(6.000)	0	(6.000)

2. Anotaciones contables del IS del año 20X1.

Por el impuesto corriente no procede ninguna anotación (cuota líquida, retenciones y cuota diferencial, cero).

Por lo que se refiere al impuesto diferido realizaremos las siguientes anotaciones:

1. Pasivos por diferencias temporarias imponibles derivadas del activo intangible:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	1.200	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		1.200

2. Pasivos por diferencias temporarias imponibles derivadas de los activos financieros disponibles para la venta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	300	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		300

3. Activos por impuesto diferido por las bases negativas originadas en el presente ejercicio. De acuerdo con el enunciado, sólo registraremos los citados activos hasta el límite de las diferencias temporarias imponibles reconocidas ($4.000 + 1.000 = 5.000$):

Código	Cuenta	Debe	Haber
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio	1.500	
6301	Impuesto diferido		1.500

Regularización de los gastos e ingresos originados por el registro del IS:

1. Gastos e ingresos de pérdidas y ganancias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	300	
129	Resultado del ejercicio		300

2. Gastos e ingresos de patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	300	
8301	Impuesto diferido		300

3. Importe de los activos fiscales diferidos no reconocidos.

Los activos fiscales no reconocidos derivan de las bases imponibles negativas no registradas y ascienden a un importe de 300 (1.000 x 30%).

4. Base imponible del 20X2.

Liquidación fiscal	P y G	I y G de PN	Total
Resultado antes de impuestos	3.000	500	3.500
± Diferencias permanentes			
± Diferencias temporarias			
a) Con origen en el ejercicio			
Activos financieros		(500)	(500)
b) Reversiones			
Inmovilizado intangible	1.000		1.000
Base imponible previa	4.000	0	4.000
Bases imponibles negativas de ejercicios anteriores	(4.000)		(4.000)
Base imponible	0	0	0

5. Anotaciones contables del IS del año 20X2.

Por el impuesto corriente no procede ninguna anotación (cuota líquida, retenciones y cuota diferencial, cero).

Por lo que se refiere al impuesto diferido realizaremos las siguientes anotaciones:

1. Pasivos por diferencias temporarias imponibles que revierten derivadas del activo intangible:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	300	
6301	Impuesto diferido		300

2. Pasivos por diferencias temporarias imponibles derivadas de los activos financieros disponibles para la venta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	150	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		150

3. Eliminación de activos por impuesto diferido por las bases negativas procedentes del ejercicio anterior que se compensan en el presente ejercicio.

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	1.200	
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio		1.200

4. Por el reconocimiento de los activos por impuesto diferido resultantes de las bases negativas que no fueron reconocidos en el ejercicio anterior:

En este momento, la cuenta pasivos por diferencias temporarias imponibles (479) tiene un importe de 1.350 (base de los pasivos, 4.500), figurando activos por impuesto diferido sólo por un importe de 300 (base, 1.000). En consecuencia, y de acuerdo con lo que dispone el enunciado, procede reconocer el activo por impuesto diferido de las bases negativas que no fueron reconocidas en el ejercicio anterior.

Código	Cuenta	Debe	Haber
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio	300	
638	Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios		300

6. *Importe de los activos fiscales diferidos no reconocidos.*

No existen activos fiscales diferidos no reconocidos.

7. *Asiento adicional por el cambio del tipo de gravamen al 20%.*

a) Ajuste de los pasivos diferidos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	450	
638	Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (3.000 × 10%)		300
838	Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (1.500 × 10%)		150

b) Ajuste de los activos diferidos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
633	Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios		
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio		

Nota al punto 7: Hemos optado, siguiendo el enunciado del supuesto, por ajustar la totalidad de los activos y pasivos por impuesto diferido al nuevo tipo. No obstante, y dado que ya se conoce la variación al cierre, lo procedente hubiera sido:

1. Haber contabilizado el pasivo por impuesto diferido que surge este año por las acciones al 20%, que es el tipo esperado para la reversión, y sólo ajustar la parte que surgió el año anterior.
2. Haber registrado el crédito por bases negativas que no se registró previamente al 20% y sólo ajustar las bases negativas pendientes de compensar que se registraron en el año anterior.

Regularización de los gastos e ingresos originados por el registro del IS:

1. Gastos e ingresos de pérdidas y ganancias.

Código	Cuenta	Debe	Haber
638	Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios	600	
129	Resultado del ejercicio	500	
6301	Impuesto diferido		900
633	Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios		200

2. Gastos e ingresos de patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
838	Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios	150	
8301	Impuesto diferido		150

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

EMISIÓN DE BONOS, CUANTÍA DE LOS CUPONES MENSUALES, OBTENCIÓN DE LA RENTABILIDAD

ENUNCIADO

La Caja de Ahorros «LA MONTAÑOSA» emitió el 28-02-20X4 bonos de tesorería con las siguientes condiciones:

- Importe de la emisión: 15.000.000 de euros en títulos al portador de 1.000 euros.
- El tipo de interés aplicado será variable: hasta el 28-02-20X5 se aplicará como tipo de interés nominal anual el 6,15% (TAE 6,326%), después variará semestralmente en función del tipo de interés de referencia Euribor. Para determinar el tipo de interés aplicable semestralmente se reducirá en medio punto porcentual el tipo de referencia anterior.

- Los intereses se abonarán los días 28 de cada mes, siendo el primer vencimiento el 28-03-20X4.
- La amortización será a la par para todos los títulos el 28-02-20X8.
- La caja de ahorros se reserva el derecho a amortizar anticipadamente la operación, total o parcialmente, siempre que hayan transcurrido dos años desde su emisión.

TRABAJO A REALIZAR:

1. Cuantía de los cupones mensuales que recibirán los títulos el primer año.
2. Si el Euribor ha tomado los siguientes valores: 3,95% TAE y 4,15% TAE para los dos semestres del segundo año, calcular la cuantía de los cupones correspondientes al segundo año.
3. Si la caja de ahorros cancela la emisión el 28-02-20X6, determinar si el tanto por ciento de rendimiento obtenido por los títulos es mayor o menor del 5%.

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones).

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 5

1. Cuantía de los cupones mensuales que recibirán los títulos el primer año.

Cupones mensuales = $15.000.000 \times 0,0615/12 = 76.875$ euros.

2. Si el Euribor ha tomado los siguientes valores: 3,95% TAE y 4,15% TAE para los dos semestres del segundo año, calcular la cuantía de los cupones correspondientes al segundo año.

El tipo de interés para el primer semestre del segundo año será: $3,95\% - 0,5\% = 3,45\%$. Los cupones mensuales serán: $15.000.000 \times (1,0345^{1/12} - 1) = 42.457,75$ euros.

Para el segundo semestre del segundo año el tipo de interés será: $4,15\% - 0,5\% = 3,65\%$. Los cupones mensuales serán: $15.000.000 \times (1,0365^{1/12} - 1) = 44.879,07$ euros.

3. Si la caja de ahorros cancela la emisión el 28-02-20X6 determinar si el tanto de rendimiento obtenido por los títulos es mayor o menor del 5%.

El tipo mensual equivalente al 5% será: $(1 + 0,05)^{1/12} - 1 = 0,004074123784$

$$V_0 = 76.875 \times a_{12-0,004074123784} + 42.457,75 \times a_{6-0,004074123784} \times 1,05^{-1} + 44.879,07 \times a_{6-0,004074123784} \times 1,05^{-1,5} + 15.000.000 \times (1 + 0,05)^{-2} = 14.989.904,62$$

Dado que el valor actual de los flujos de efectivo es inferior al valor de emisión de los bonos, el rendimiento obtenido por los títulos sería inferior al 5%.

Recensiones Bibliográficas

Procedimiento sancionador tributario. Cuestiones problemáticas

Montserrat HERMOSÍN

Aranzadi, Navarra, 2008, 442 págs.

La obra elegida esta vez para comentar es fruto del afán investigador de esta profesora de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Pablo de Olavide. Su esfuerzo mereció la máxima calificación del Tribunal que juzgó la Tesis doctoral de la que proviene el libro, sumando luego otros galardones de la propia Universidad, del Ayuntamiento de Sevilla y de la Asociación Española de Asesores Fiscales.

El contenido de la monografía coeditada por la citada entidad y la editorial Aranzadi lo resume muy bien Javier LASARTE, catedrático de la misma asignatura y Universidad que la autora: «el capítulo inicial sobre la potestad sancionadora de la Administración tributaria es una inevitable aproximación al tema del procedimiento sancionador. Las modificaciones normativas de los últimos años, y en particular la aparición de la nueva Ley General Tributaria, aconsejaban una serena exposición de la evolución de dicho procedimiento; así se ha hecho en los dos amplios capítulos siguientes sin ahorrar esfuerzo y sin evitar algunas cuestiones espinosas, entre las que debo destacar la posición adoptada ante la separación de procedimiento inspector y procedimiento sancionador. Y a partir de aquí la tesis se adentra en tres cuestiones profundas: la aplicación retroactiva de la norma más favorable, la apreciación de los indicios de delito por parte de la Administración y la posible intervención del inspector actuario en caso de reanudación del procedimiento tributario tras el pronunciamiento de la jurisdicción penal».

Seis capítulos, en suma, con los que la autora incide sobre el muy trillado campo del Derecho sancionador (como lo muestra la amplísima relación bibliográfica recogida al final) sin que haya pretendido, según revela ella misma al comienzo del libro, efectuar un análisis completo del procedimiento sancionador tributario, sino más bien «reflejar la historia de cualquier contribuyente que se encuentre inmerso en un procedimiento sancionador tributario y al cual se le han ido planteando diferentes cuestiones» a las que pretende dar respuesta la profesora HERMOSÍN.

El punto de arranque, en el primero de los capítulos, se traduce en un genérico esbozo acerca del reconocimiento generoso que la norma fundamental ha realizado de la potestad sancionadora a la Administración. Ello se encara estudiando los principios con arreglo a los cuales ha de ejercerse la misma y centrando la atención luego, una vez confrontada la regulación de la Constitución –que no recoge como mandato específico que las sanciones administrativas deban resultar impuestas por medio de un procedimiento sancionador–, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y la doctrina científica, en la «garantía de procedimiento» instaurada en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, sobre Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (art. 134) y que se trata de determinar si resulta también aplicable en el ámbito tributario.

La autora detecta una falta de consenso que pudiera avalar la traslación de la doctrina del juez imparcial a la esfera sancionadora administrativa, acudiendo a conocidas resoluciones del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal Constitucional, así como a la valoración de las situaciones de heterotutela y autotutela en la aplicación del Derecho. Pese a la inspiración en el principio de jerarquía bajo el que actúa la Administración, considera la profesora HERMOSÍN que cuando la misma sanciona una conducta del administrado, privándole de sus derechos, no está ejercitando una potestad administrativa más, ni puede ser parte del procedimiento, de manera que la imparcialidad no puede ceder frente a criterios jerárquicos. «Cuando la Administración actúa en el uso de sus potestades sancionadora le sería exigible una imparcialidad análoga a la presente en vía jurisdiccional».

El estudio en general de la naturaleza del procedimiento sancionador tributario se acomete en los capítulos segundo y tercero. La autora se plantea si el mismo debe consistir en un procedimiento separado del resto de los encaminados a la aplicación de los tributos y para ello se remonta a la versión originaria de la Ley General Tributaria de 1963 –en donde «los procedimientos de liquidación y sancionador se yuxtaponían en un único procedimiento a pesar de su diversa finalidad»– y pasa luego por las modificaciones que en ella obró la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, así como la reglamentación de ambas leyes por parte del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, referido al régimen sancionador tributario.

Del recorrido efectuado por la normativa anterior a la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la autora señala varios inconvenientes suscitados como consecuencia de la formal separación procedimental instaurada en 1998, que esquematizamos a continuación: 1.º Identidad de los órganos competentes para comprobar y sancionar, aparte de que legalmente se estableciera la obligatoria incorporación de los datos y pruebas obtenidos en el procedimiento de comprobación al expediente sancionador. 2.º Dualidad de resoluciones, de los procedimientos de comprobación y sancionador, trasladando al contribuyente la carga de recurrir dos veces, contra la deuda y contra la sanción, aunque de oficio se llegase a establecer la acumulación de ambos recursos. 3.º Excesiva espera para el administrado hasta conocer el resultado final. 4.º Incertidumbre para el contribuyente que no sabía si firmar o no en conformidad el acta, al carecer de información de la sanción. 5.º Excesiva dilación del plazo de prescripción de la acción para sancionar, dado el reconocimiento de eficacia interruptiva a los procedimientos de liquidación.

En relación con la cada vez menos «nueva» Ley General Tributaria, la profesora HERMOSÍN considera que la «legalización» del procedimiento sancionador tributario que realiza, sirve para mantener la especialidad del sistema tributario respecto del ámbito administrativo general; estudiando las diversas modalidades de tramitación que presenta aquél aparte del «principio general» de tramitación separada, que no deja de consistir, realmente, sino en una mera distinción de expedientes y un mismo órgano resolutorio, ya sea de las actuaciones inspectoras y de las sancionadoras, lo que no aporta mayores garantías al contribuyente y convierte al procedimiento sancionador en un mero apéndice de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Con relación a la tramitación formal separada, se tratan problemas que afectan a la competencia orgánica, número de expedientes sancionadores a tramitar, naturaleza del plazo de inicio y su notificación al obligado tributario, instrucción y terminación del procedimiento y tramitación abre-

viada del mismo, además de aparecer una valoración crítica, desde la perspectiva del derecho a no autoincriminarse, respecto de la incorporación de datos obrantes en el procedimiento de aplicación de los tributos al de índole sancionadora: «el procedimiento sancionador debe tener un contenido instructor propio, donde se valoren y acrediten todas las pruebas y material de cargo por el propio instructor del mismo. Deben regir pautas diferentes de las seguidas en el procedimiento de determinación de la deuda, y se debe inspirar en el principio de presunción de inocencia».

Posteriormente se considera las posibilidades de «tramitación conjunta» que introduce la Ley General Tributaria al prever la renuncia a la tramitación separada y el supuesto de las actas con acuerdo. La autora deduce que no hay una exigencia constitucional –tampoco del Convenio Europeo de Derechos Humanos– que implique que el procedimiento sancionador deba ser forzosamente separado, aunque «separar los procedimientos, respetando su autonomía y finalidad constitucional, supondría obtener mayores garantías para los ciudadanos». Entre las cuestiones que se abordan del régimen jurídico de la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador están la forma, plazos de ejercicio, posibles situaciones del obligado tributario tras la renuncia, tramitación que se seguirá y resolución del procedimiento. En cuanto a la tramitación conjunta de las sanciones tributarias en el supuesto de actas con acuerdo, se acude a los ejemplos ofrecidos por el derecho comparado, así como a informes de las comisiones de expertos y del Consejo de Estado previos a la aprobación de la Ley General Tributaria, a su tramitación parlamentaria y a los supuestos de aplicación de las actas con acuerdo en el procedimiento inspector.

Las conclusiones de la profesora HERMOSÍN pasan por juzgar como un retroceso respecto de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes el ofrecimiento al contribuyente del «derecho» de renuncia a la tramitación separada: «si la renuncia se convierte en el cauce generalizado de tramitación del procedimiento, nos vamos a encontrar con serias dificultades, pues dentro de toda esta confusión procedimental nadie le va a poder negar al obligado tributario que invoque su derecho a guardar silencio». Y con las actas con acuerdo considera que a pesar del deseo de evitar la conflictividad, supone la aceptación de una sanción sin tener oportunidad de oponerse a ella, ni de ejercer los derechos de defensa.

Del régimen sancionador transitorio y de la aplicación retroactiva de la norma más favorable se ocupa la autora en el capítulo cuarto, donde aboga por la admisión de la retroactividad del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario sólo en desarrollo de la propia Ley General Tributaria. También tacha de retroceso el tope fundado en la firmeza en vía administrativa de la sanción para la posible aplicación de la norma más favorable retroactivamente. A su juicio no queda tan claro, por otro lado, que la elección del régimen sancionador más favorable deba hacerse en bloque –pese a que la jurisprudencia constitucional así lo señale–, dado el silencio de la ley en relación con dicho problema. Específicamente se considera la aplicación retroactiva del artículo 150.5 de la Ley General Tributaria cuando se retrotraigan las actuaciones administrativas porque en el orden penal no se haya apreciado la existencia de delito fiscal.

Los dos últimos capítulos se proyectan, precisamente, sobre aspectos relacionados también con la apreciación de indicios de delito y la posterior reanudación de los procedimientos tributarios después de la remisión del expediente al orden penal. Tras poner de relieve los aspectos diferenciales de la recepción del principio *non bis in idem* en la Ley General Tributaria de 1963 y en la de

2003, la autora plantea la necesidad de un procedimiento administrativo específico para determinar si existen o no indicios racionales de delito contra la Hacienda Pública, razonando sobre la obligación y momento procesal de la denuncia, el problema de la valoración de la conducta por parte de la Administración y la paralización de los procedimientos tributarios, incluido el de liquidación, para que sean los propios jueces de lo penal quienes determinen la cuota tributaria en virtud del principio de exclusividad jurisdiccional. También se valora críticamente la supresión del trámite de audiencia al obligado tributario, antes de remitir el expediente al orden penal, provocado por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal. Montserrat HERMOSÍN trata de determinar también cuáles serían los posibles argumentos jurídicos que legitimarían la sustitución del actuario que remitió el expediente al orden penal, para conseguir la máxima posición de neutralidad del órgano frente al administrado y frente al objeto del procedimiento reanudado en los casos de sobreseimiento firme de delito contra la Hacienda Pública.

Miguel Ángel Martínez Lago