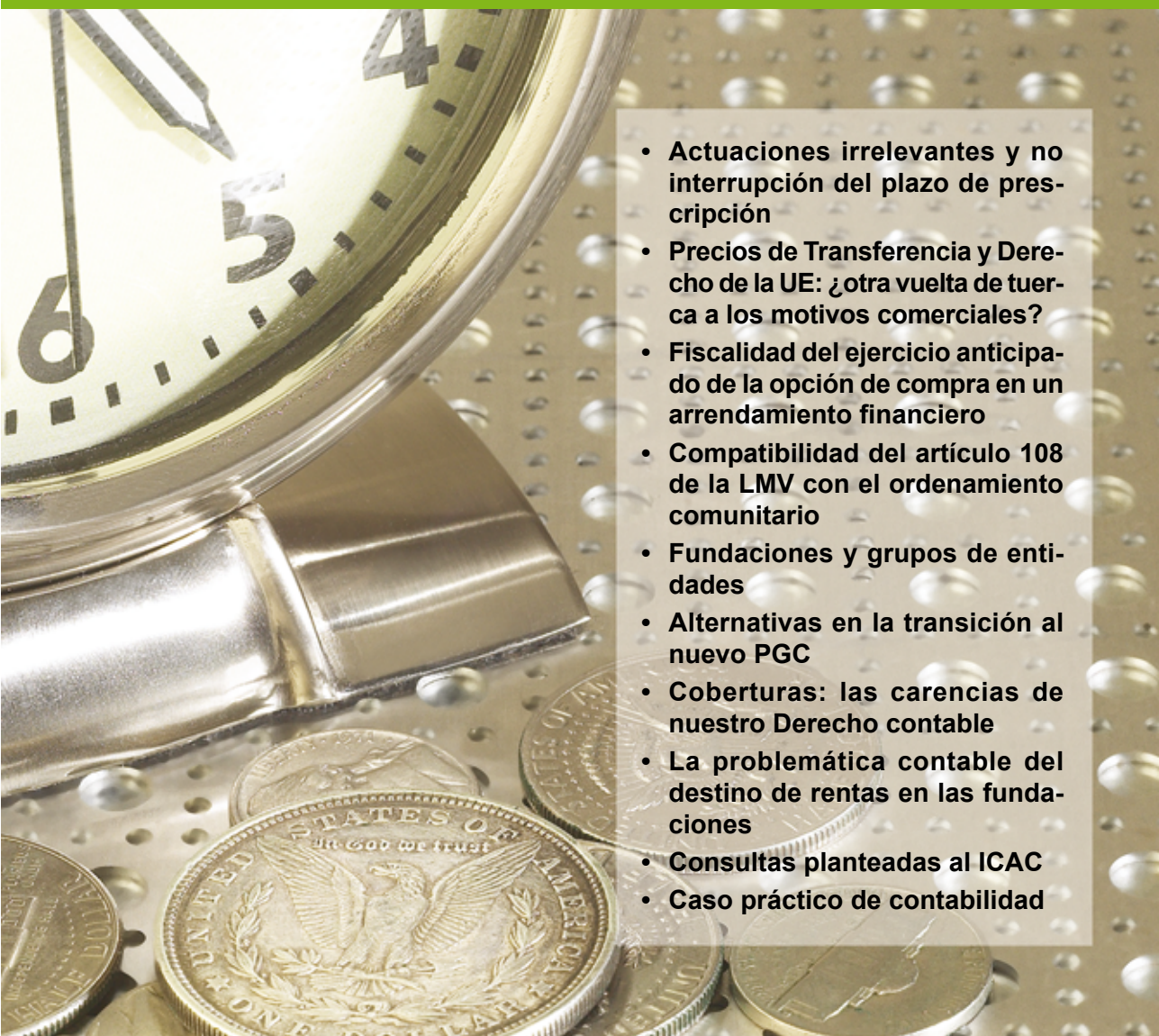




- Actuaciones irrelevantes y no interrupción del plazo de prescripción
- Precios de Transferencia y Derecho de la UE: ¿otra vuelta de tuerca a los motivos comerciales?
- Fiscalidad del ejercicio anticipado de la opción de compra en un arrendamiento financiero
- Compatibilidad del artículo 108 de la LMV con el ordenamiento comunitario
- Fundaciones y grupos de entidades
- Alternativas en la transición al nuevo PGC
- Coberturas: las carencias de nuestro Derecho contable
- La problemática contable del destino de rentas en las fundaciones
- Consultas planteadas al ICAC
- 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

NOVIEMBRE 2010 – NÚMERO 332

DIRECTOR

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

COORDINADORES

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

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

CONSEJO ASESOR

Sotero Amador Fernández

Profesor de Contabilidad del CEF

Juan Arrieta Martínez de Pisón

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Autónoma de Madrid

Alejandro Blázquez Lidoy

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

Eduardo Bueno Campos

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

Inocencio Carazo González

Socio Director de INSESA & Abogados

Pablo Chico de la Cámara

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Rey Juan Carlos

José Luis Cea García

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad Autónoma de Madrid

Lorenzo de las Heras Miguel

Inspector de Entidades de Crédito. Banco de España

Rafael Fernández Montalvo

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

José Antonio Gonzalo Angulo

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

Francisco Guío Montero

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

Alejandro Larriba Díaz-Zorita

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Vicerrector de la UDIMA

Luis Alberto Malvárez Pascual

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva

Miguel Ángel Martínez Lago

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid

José Andrés Sánchez Pedroche

Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Rector de la UDIMA

Eduardo Sanz Gadea

Inspector de Hacienda del Estado. Ministerio de Economía y Hacienda

Vicente Pina Martínez

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Zaragoza

Juan José Pintado Conesa

Profesor de Economía y Administración de Empresas del CEF

Correo electrónico: revistacef@cef.es

Edición electrónica: www.ceflegal.com

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

- REDACCIÓN, ADMINISTRACIÓN Y SUSCRIPCIONES:

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

Tel. 914 444 920

Fax 915 938 861

Correo electrónico: info@cef.es

- EDITA:

Centro de Estudios Financieros, S.L.

- IMPRIME:

Artes Gráficas Coyve, S.A.

C/ Destreza, 7

Polígono Industrial «Los Olivos»

28906 Getafe (Madrid)

- DEPÓSITO LEGAL: M-1947-1981

- SUSCRIPCIÓN ANUAL (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

82/2010	Actuaciones irrelevantes e incumplimiento de las condiciones materiales exigidas para la interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar. ACCÉSIT PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 2010 (José María Tovillas Morán)	5
83/2010	La doctrina del TJUE sobre el principio de plena competencia al hilo de la sentencia de la High Court británica en el caso Test Claimants in the Thin Cap: el test comunitario de los motivos comerciales y sus implicaciones. (José Manuel Calderón Carrero y Cristina García-Herrera Blanco)	45
84/2010	Fiscalidad del ejercicio anticipado de la opción de compra en un arrendamiento financiero. (Fernando Martín Barahona)	71
85/2010	Compatibilidad del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores con el ordenamiento comunitario. (Fernando Martín Barahona)	79
86/2010	El régimen de grupos de entidades en el IVA y su aplicación a las fundaciones. (Juan Franch Fluxá)	91

CONTABILIDAD

87/2010	Alternativas en la transición al nuevo Plan General de Contabilidad: determinantes y consecuencias. ACCÉSIT PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 2010 (M.ª Àngels Fitó, Francesc Gómez y Soledad Moya)	99
88/2010	Coberturas: las carencias de nuestro Derecho contable. (José Luis Mínguez Conde)	127
89/2010	La problemática contable del destino de rentas en las fundaciones. (Belén Álvarez Pérez y Pedro Lorca Fernández)	149
90/2010	Consultas planteadas al ICAC. (Ángel Montes Carrillo y Miguel Ángel Gálvez Linares)	183
91/2010	Segundo ejercicio del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado. (Sotero Amador Fernández)	191

RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS	223
---	-----

ENTREGA DEL PREMIO «ESTUDIOS FINANCIEROS» 2010, CLAUSURA DEL CURSO ACADÉMICO 2009-2010 DEL CEF E INAUGURACIÓN DEL CURSO ACADÉMICO 2010-2011 DE LA UDIMA	233
--	-----

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

SUMMARY

Page

TAXATION

82/2010	Irrelevant inspection activities and material requirements for tax authorities inspection procedure expiration term interruption.	5
	ACCÉSIT PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 2010 (José María Tovillas Morán)	
83/2010	ECJ decision on the arm's length principle regarding the claimants in test thin cap case of the High Court of Justice of the United Kingdom: the EU test of the commercial reasons and its implication.	45
	(José Manuel Calderón Carrero y Cristina García-Herrera Blanco)	
84/2010	Taxation in anticipatory exercise of the purchase option in a commercial real estate leasing.	71
	(Fernando Martín Barahona)	
85/2010	Compatibility of article 108 of the stock market act with community law. ..	79
	(Fernando Martín Barahona)	
86/2010	VAT grouping scope and foundations.	91
	(Juan Franch Fluxá)	

ACCOUNTING

87/2010	Choices in ifrs adoption in Spain: determinants and consequences.	99
	ACCÉSIT PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 2010 (M.ª Àngels Fitó, Francesc Gómez y Soledad Moya)	
88/2010	Hedge accounting: the shortcomings of our accounting law.	127
	(José Luis Mínguez Conde)	
89/2010	Accounting issues of distribution of income in foundations.	149
	(Belén Álvarez Pérez y Pedro Lorca Fernández)	
90/2010	Questions formulated to ICAC.	183
	(Ángel Montes Carrillo y Miguel Ángel Gálvez Linares)	
91/2010	Second exam of the selective examination for the admission to the superior body of the state inspectors tax.	191
	(Sotero Amador Fernández)	

BIBLIOGRAPHIC REVIEWS	223
------------------------------------	-----

«ESTUDIOS FINANCIEROS» AWARDS CEREMONY 2010, CLOSING OF CEF ACADEMIC YEAR 2009-2010 AND OFFICIAL OPENING OF UDIMA ACADEMIC YEAR 2010-2011	233
--	-----

ACTUACIONES IRRELEVANTES E INCUMPLIMIENTO DE LAS CONDICIONES MATERIALES EXIGIDAS PARA LA INTERRUPCIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A LIQUIDAR

JOSÉ MARÍA TOVILLAS MORÁN

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

Este trabajo ha obtenido el **Accésit Premio Estudios Financieros 2010** en la modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Rafael FERNÁNDEZ MONTALVO, don Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, don Francisco GUÍO MONTERO, don Miguel Ángel MARTÍNEZ LAGO, don José Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE y don Pablo CHICO DE LA CÁMARA.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato del autor.

Extracto:

LA interrupción del plazo de prescripción de la obligación tributaria por una actuación administrativa tendente a la regularización de la situación fiscal exige, además de la notificación de la actuación, que la misma esté efectivamente destinada a comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias. De ahí surge la necesidad de analizar la posible existencia de actuaciones irrelevantes en el procedimiento inspector que, en ocasiones, han sido denominadas diligencias-argucia por no cumplir el requisito material de estar dirigidas a hacer avanzar la regularización de la situación tributaria del contribuyente. Tales actuaciones irrelevantes presentan diferentes tipologías por lo que se procede a sistematizar las diversas causas de pérdida de la capacidad de interrupción del plazo de prescripción. Entre las mismas destacan las actuaciones nulas de pleno derecho, los requerimientos de información a los que ya puede acceder por sí misma la Administración o los relativos a cuestiones o periodos diferentes de los que son objeto de inspección, o las actuaciones anodinas.

Palabras clave: procedimiento de inspección, diligencia, irrelevante, prescripción y notificación.

IRRELEVANT INSPECTION ACTIVITIES AND MATERIAL REQUIREMENTS FOR TAX AUTHORITIES INSPECTION PROCEDURE EXPIRATION TERM INTERRUPTION

JOSÉ MARÍA TOVILLAS MORÁN

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

Este trabajo ha obtenido el **Accésit Premio Estudios Financieros 2010** en la modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Rafael FERNÁNDEZ MONTALVO, don Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, don Francisco Guío MONTERO, don Miguel Ángel MARTÍNEZ LAGO, don José Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE y don Pablo CHICO DE LA CÁMARA.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato del autor.

Abstract:

A regular tax inspection activity included in a tax inspection procedure may interrupt the four years' expiration term regarding duty to pay taxes whether this tax inspection activity is an effective one what requires the written communication of the proceedings to the taxpayer and that the proceeding is really aiming to audit the due following of the tax regulations. These requirements create the need to check if some of the formal activities in the tax auditing procedure lack of real substance –What has been called sometimes «diligencias-argucia» as they are not directly aimed to duly asses the tax return–. These «diligencias-argucia» are of different nature and can be summarized into different categories. The main ones are removed auditing activities, required information that tax officials already could obtain using their records o regarding non audited taxes or tax periods or unnecessary activities.

Keywords: inspection procedure, proceeding, irrelevant, expiration and notice.

Sumario

1. Interrupción de la prescripción.
2. De «diligencias-argucia» a «actuaciones irrelevantes».
3. Supuestos de actuaciones irrelevantes.
 - 3.1. Efectos de la nulidad o de la anulabilidad de los actos administrativos notificados.
 - 3.2. Diligencias que solicitan información.
 - 3.3. Trámite no contemplado en el procedimiento.
 - 3.4. Actuación anodina.
 - 3.5. Diligencias que no obran en el expediente.
4. Conclusiones.

Anexo.

1. INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

Tanto la Ley General Tributaria de 1963 (en adelante, LGT 1963) como la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) admiten la prescripción como posible fórmula conducente a la extinción de la obligación tributaria. Se ha previsto por el legislador que el transcurso del periodo de cuatro años acompañado del silencio de la relación jurídico-tributaria genere la extinción de una serie de derechos de la Administración que se encuentran integrados en el ámbito de la relación jurídico-tributaria. Son diversos los supuestos en los que la prescripción tributaria puede tener lugar ¹: el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación [art. 66 a)] ², el derecho de la Administración a exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas o autoliquidadas [art. 66 b)], el derecho a imponer sanciones tributarias (art. 189.2) y el derecho a exigir el pago de las sanciones tributarias (art. 190.2). Como es conocido, el *dies a quo* del cómputo del plazo de cuatro años se sitúa al día siguiente al de la finalización del plazo de presentación de la declaración o autoliquidación (art. 67). La extinción de los derechos anteriores titularidad de la Administración son reflejo de la autotutela de ésta manifestada mediante distintas facultades que, básicamente, son tres. La autotutela declarativa consistente en la facultad de determinar la deuda tributaria mediante el uso de las capacidades comprobadores e investigadoras y de liquidación, la autotutela sancionadora que es la acción para imponer sanciones tributarias y la autotutela ejecutiva para cobrar las obligaciones tributarias por vía de apremio administrativo.

En el caso de la prescripción del derecho a liquidar se da una peculiaridad propia de las obligaciones *ex lege*, en las que el acreedor no conoce inicialmente la cuantía de la deuda tributaria, porque ésta no ha nacido de un acto o contrato previo entre ella y otra parte, como ocurre en la prescripción civil, sino que, realizado el hecho imponible la Ley conecta al mismo el nacimiento de la obligación tributaria que se deduce de las normas y términos de la Ley. Esta razón justifica que el acreedor tributario tiene el derecho a comprobar la declaración o la autoliquidación y a determinar la cuantía de la deuda tributaria, o a investigar y hacer igual determinación, si el sujeto pasivo no ha presentado la correspondiente declaración o autoliquidación.

¹ SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M.: «La prescripción de las obligaciones tributarias», *Monografías AEDAF* n.º 2, AEDAF, mayo 2007, pág. 30.

² La extinción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria por prescripción afecta tanto a la comprobación de las declaraciones, de las autoliquidaciones o de la propia liquidación provisional ya practicada durante el procedimiento. Lógicamente, todas las obligaciones tributarias de carácter pecuniario se ven afectadas por la potestad administrativa de comprobación (ej. obligación de efectuar el pago de la deuda tributaria; obligación de ingreso de retenciones y otros pagos a cuenta).

FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, pág. 27, expone que «resulta claro que los efectos del transcurso del tiempo en materia tributaria han de analizarse separadamente en relación con cada particular categoría de efectos jurídicos, lo que implica una sistematización adecuada de las distintas situaciones a que da lugar la aplicación del tributo, ya que obviamente, el tributo como tal, como conjunto de normas, no es susceptible de prescripción ni de caducidad. En este sentido, cabe afirmar que no existe, en puridad, "una prescripción tributaria" sino múltiples supuestos en que la prescripción puede entrar en juego en relación con determinados vínculos de naturaleza obligacional derivados del tributo, todo ello sin perjuicio de que, por economía del lenguaje se aluda abreviadamente a esta diversidad de supuestos con la mencionada expresión».

Aunque, en principio, sean independientes, la prescripción del derecho a liquidar y la prescripción del derecho al cobro se hallan interrelacionadas, pues si prescribiera el derecho a liquidar, a determinar el importe de la deuda tributaria, se produciría la extinción de la acción de cobro por falta de objeto. Si, a su vez, prescribiera la acción para exigir el pago, por no haberse iniciado la vía de apremio o por haberse paralizado ésta, se produciría, también, la extinción del derecho a determinar la deuda tributaria, por carencia de objeto. Tal interrelación adquiere, si cabe, mayor trascendencia en el caso de que el derecho a la determinación de la deuda tributaria por la Administración permanezca vivo como consecuencia del desarrollo de procedimientos revisores (recurso de reposición, reclamación económico-administrativa y recursos jurisdiccionales) y no se hubiera obtenido la suspensión de la ejecutividad de la liquidación tributaria. En tales supuestos, si la Administración permanece inactiva en el procedimiento ejecutivo (que no se ha suspendido) se puede producir la prescripción de la acción de cobro y la consiguiente extinción del derecho a liquidar. Además, si la liquidación es anulada o reducida, el procedimiento ejecutivo, no prescrito, se verá lógicamente afectado y deberá respetar el resultado de las sucesivas revisiones ³.

Dada la trascendencia del silencio de la relación jurídico-tributaria durante el plazo de cuatro años para la operatividad de la prescripción tributaria, la enumeración de los supuestos que dan lugar a la interrupción del plazo de prescripción ⁴ ha sido objeto de una especial atención por parte de la actual regulación de la LGT ⁵. Así, el legislador ha destinado el artículo 68 de la LGT a enumerar de forma muy clara cuáles son los supuestos aptos para producir la interrupción del plazo de prescripción para cada uno de los derechos y facultades titularidad de la Administración tributaria. Como expone GARCÍA NOVOA «la nueva regulación de la interrupción de la prescripción, contenida en el artículo 68 de la LGT/2003 ha optado por clarificar los supuestos de interrupción enunciando de forma independiente las causas o motivos que interrumpen la prescripción para cada uno de los derechos a los que se refiere la prescripción y especificando que, por un lado, el plazo de prescripción del derecho a liquidar se interrumpe por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria. Mientras que el derecho a exigir el pago de deudas liquidadas o autoliquidadas se interrumpe por cualquier acción de la Administración tributaria, también realizada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria. En

³ STS de 18 de junio de 2004 (recurso de casación núm. 6809/1999).

⁴ Que, a su vez, sirven de la más contundente manifestación de la naturaleza del plazo como de prescripción y no como de caducidad.

⁵ «Las causas de interrupción son aquellas circunstancias que determinan el efecto de interrupción de la prescripción. Estas causas de interrupción de la prescripción conllevan la ruptura del silencio e impiden que la prescripción se produzca, imponiendo que el tiempo tenga que volver a contarse de nuevo por entero».

DÍEZ PICAZO, L. y GULLÓN BALLESTEROS, A., *Sistema de Derecho Civil, I*, Tecnos, Madrid, 1993, pág. 456.

Desde el punto de vista estrictamente tributario cabe traer a colación las palabras que hace mucho tiempo escribió la profesora JUAN LOZANO, Ana M.^a al justificar su objeto de estudio «las razones que nos impulsan a ello son de un declarado orden práctico, pues, si ya toda materia genéricamente referida a la prescripción aviva la defensa en vía de recursos y reclamaciones de los intereses tanto de los sujetos pasivos como de la propia Administración tributaria, quizá ninguno de sus aspectos se encuentra tan presente en la experiencia jurídica de ambas partes como el relativo a los actos con virtualidad interruptiva de la misma, y ello debido sin duda a la enorme trascendencia que implica la revigorización de los derechos objeto de prescripción, haciéndoles salir de la latencia determinante de ésta» en *La interrupción del plazo de prescripción tributaria*, Tecnos, Madrid, pág. 16.

grandes líneas, el derecho a liquidar se relaciona con actuaciones insertas en procedimientos de comprobación y liquidación y el derecho a exigir el cobro se relaciona con actos tendentes a cobrar o actuaciones orientadas a pagar, en el marco de procedimientos de recaudación»⁶.

Centrándonos en la letra a) del número 1 del artículo 68 de la LGT⁷, HUESCA explica que se trata del supuesto más frecuente de interrupción del plazo de prescripción a causa del desarrollo del sistema de gestión basado en la presentación de autoliquidaciones por los contribuyentes y obligados tributarios⁸.

Del contenido de este artículo se deduce que, tanto la comunicación que da lugar a la apertura del procedimiento de comprobación tributaria por parte de los órganos de la Administración ya sea en relación con una verificación de datos, con una comprobación limitada, con una comprobación de valores o con una inspección, como cualquiera de las diligencias que se van sucediendo a lo largo del procedimiento, hasta llegar al acta y a la liquidación expresa o presunta posterior, tienen la aptitud para producir la interrupción de la prescripción de las diversas obligaciones tributarias que son objeto de comprobación. Para el Dr. FERREIRO existe una analogía entre el supuesto de interrupción previsto en la LGT y la regulación civil de esta actividad ya que «todas esas actuaciones responden al mismo esquema de conducta al que se refiere el Código Civil al hablar de "reclamación extrajudicial del acreedor", englobando en esta concepción todos aquellos actos en los que el acreedor hace valer su derecho, afirmándolo o intentando su realización directamente frente al deudor, en un ámbito, el de los tributos, en el que el acreedor, la Administración, intenta por sí misma la realización coactiva de sus derechos»⁹.

La efectiva interrupción del plazo de prescripción debida a la intervención de la Administración exige el cumplimiento de un requisito formal, la notificación, y de un requisito material, el hecho de que la actuación iniciada o efectuada por la Administración sea una actividad efectivamente destinada a ejercer las tres potestades susceptibles de prescripción, esto es, liquidar, recaudar o sancionar. Según opinión manifestada por GARCÍA NOVOA, «las actuaciones llevadas a cabo por la Administración con virtualidad interruptiva deben ser serias y reales, tendencialmente dirigidas a liquidar el tributo, en caso de que lo que prescriba sea el derecho a liquidar»¹⁰.

⁶ GARCÍA NOVOA, C.: «La prescripción del tributo en la LGT/2003: Aspectos conceptuales y prácticos» en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., COLLADO YURRITA, M.A., y ZORNOZA PÉREZ, J. (directores), *Tratado sobre la Ley General Tributaria I*, Tomo I, Aranzadi -Thomson Reuters, Madrid, 2010, pág. 1.292.

⁷ Se ha previsto que el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar, a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, a ejercer la autotutela declarativa, se interrumpe, entre otras causas: «por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria».

⁸ «Es probablemente el supuesto más frecuente, ya que el mecanismo de autoliquidaciones, unido a la generalización del sistema tributario, provoca normalmente una previa actuación del sujeto pasivo, sin la cual, la Administración tendrá serias dificultades para intervenir. Y no es tanto problema la ausencia de declaración previa del sujeto pasivo, acompañada o no de liquidación, como la presentación de una declaración y más especialmente con autoliquidación, que adolezca de vicios difícilmente constatables por la Administración o necesitadas de una actuación administrativa pro activa». HUESCA BOADILLA, R. (coord.): *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi, 2004, pág. 493.

⁹ FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero español, Instituciones*, Marcial Pons, 2006, pág. 471. Artículo 1973 del Código Civil «La prescripción de las acciones se interrumpe por su ejercicio ante los Tribunales, por reclamación extrajudicial del acreedor y por cualquier acto de reconocimiento de la deuda por el deudor».

¹⁰ GARCÍA NOVOA, C.: «La prescripción del tributo en la LGT/2003...», *op.cit.*, pág. 1.293.

La notificación efectuada antes de finalizar el periodo de cuatro años adquiere, así, la condición de requisito imprescindible para que la actividad administrativa posea eficacia interruptiva. La aplicación de esta regla implica que la notificación de cada uno de los documentos derivados del procedimiento de comprobación conlleva la interrupción del plazo de prescripción que hubiera transcurrido desde la anterior notificación o desde la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación. Como corolario de lo anterior, una vez efectuada la notificación del acto administrativo se reinicia el cómputo del plazo de prescripción hasta la notificación siguiente ¹¹. En caso de falta de notificación del acto administrativo se podrá entender efectuada tal notificación a partir del momento en el que el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido de la resolución o acto administrativo o interponga el recurso procedente, de acuerdo con lo previsto en el número 3 del artículo 58 de la Ley 30/1992, al cual se remite el artículo 109 de la LGT ¹².

No basta, por tanto, para que se produzca la interrupción de la prescripción que se efectúe la notificación o, en la forma que sea procedente, puesta en conocimiento del sujeto como exige la LGT.

¹¹ La STS de 20 de junio de 2007 (recurso de casación para la unificación de doctrina) consideró prescritas las obligaciones tributarias derivadas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones al no considerar apta para interrumpir el plazo de prescripción la notificación del resultado del expediente de comprobación de valores a la presentadora del documento por su mera condición de tal. La STS se apoya en el contenido de la STC 111/2005, de 5 de abril, que declara la inconstitucionalidad del artículo 36.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que preveía que «el presentador del documento tendrá por el solo hecho de la presentación el carácter de mandatario de los obligados al pago del Impuesto, y todas las notificaciones que se le hagan en relación con el documento que haya presentado, ya por lo que afecta a la comprobación de valores, ya a las liquidaciones que se practiquen así como las diligencias que suscriba, tendrán el mismo valor y producirán iguales efectos que si se hubieran entendido con los mismos interesados». Son varias las ocasiones en las que la jurisdicción contencioso-administrativa ha declarado la prescripción de la deuda tributaria como consecuencia de la nulidad de una notificación por haber tenido carácter edictal sin que se hubieran dado los presupuestos habilitantes para ello. En la STS de 20 de abril de 2007 (recurso de casación núm. 2270/2002) se declara la nulidad de una notificación edictal efectuada por el TEAR, mientras permaneció en vigor el Reglamento de procedimiento económico-administrativo de 1981, ya que se procedió a este tipo de notificación tras un solo intento de notificación al domicilio social que resultó haber sido modificado sin haber procedido a averiguar el domicilio real a través de otros medios teniendo en cuenta que la sociedad había comunicado el cambio de domicilio a la Administración tributaria y al Registro Mercantil. La nulidad de la notificación conlleva, lógicamente, la no interrupción del plazo de prescripción. La STSJ de Galicia núm. 506/2009, de 3 de junio, declara la prescripción del derecho a exigir el pago por parte de la Administración tributaria en un supuesto en el que no se da alcance interruptivo a la notificación del requerimiento de información ya que, si bien se había intentado por dos veces en el domicilio social y el domicilio del administrador social, en el momento de efectuar la notificación edictal se había dejado de efectuar la notificación en el tablón de anuncios de la Delegación o Administración de Hacienda y tampoco se había hecho en el tablón de edictos del Ayuntamiento del último domicilio. Por lo tanto, la notificación edictal carecía de eficacia. La STSJ de Cataluña núm. 168/2009, de 19 de febrero, no admite la interrupción del plazo de prescripción en un supuesto en el que existe un único intento de notificación en el domicilio designado por el reclamante sin ni siquiera acudir al sistema de notificación edictal. Queda prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria en un supuesto en el que consta dos intentos de notificación por correo certificado con acuse de recibo llevados a cabo en el domicilio del interesado devueltos por la ausencia del interesado sin que conste la realización de la notificación edictal (STSJ de Murcia núm. 1125/2008, de 26 de diciembre).

¹² La SAN de 27 de octubre de 2005 expone que «en el supuesto que nos ocupa si bien es cierto que no consta la notificación del acuerdo de liquidación, no es menos cierto que, con arreglo al artículo 125 de la LGT —“Las notificaciones defectuosas surtirán efecto a partir de la fecha en la que el sujeto pasivo se dé expresamente por notificado, interponga el recurso pertinente...”— dicha notificación surte efectos a partir de la fecha en la que la entidad interesada se dio por notificada de la liquidación tributaria e interpuso contra la misma la oportuna reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Regional».

La SAN de 3 de noviembre de 2005 ha declarado la no interrupción de la prescripción a causa de la deficiente notificación de la liquidación ya que no aparece ni en el acuse de recibo ni en la libreta de entrega los datos del DNI ni condición del receptor del acto que justificasen la permanencia de éste en el domicilio del destinatario del acto administrativo.

También es necesario el cumplimiento del aspecto material de la interrupción del plazo de prescripción por actuación administrativa. Ha de cumplirse el requisito sustantivo consistente en que los actos de la Administración estén ordenados a iniciar o proseguir los respectivos procedimientos. Las notificaciones no han de responder a una mera finalidad de interrumpir la prescripción, sino que, efectivamente, han de contribuir, han de estar destinadas, han de conducir, a la liquidación, recaudación o imposición de sanciones, según los casos. El profesor PÉREZ ROYO expone que «hay que advertir que es necesario que se trata de (...) una actuación que efectivamente suponga el ejercicio de la acción que está prescribiendo: no basta con una mera notificación cuyo solo objeto sea rehabilitar el cómputo de la prescripción»¹³. A su vez, CALVO ORTEGA afirma que «la acción administrativa tiene que estar dirigida a la efectiva determinación de la deuda tributaria o a su cobro y no tener una función meramente interruptiva»¹⁴.

Ha de resaltarse, llegados a este punto, que el cumplimiento del requisito material tiene dos aspectos: el insertarse la actuación en el seno de un procedimiento¹⁵ que tenga por finalidad facilitar a la Administración la posibilidad de examinar el contenido de las declaraciones, autoliquidaciones y otros documentos emanados de las obligaciones formales de los sujetos pasivos, es decir, que habilite a la Administración a ejercer su función comprobadora dando lugar, en su caso, a la emisión de una liquidación tributaria que determine el importe de la deuda tributaria sin estar vinculada por la actuación previa del sujeto pasivo; y que las concretas actividades realizadas por la Administración sean las adecuadas y convenientes para comprobar el correcto cumplimiento de unas concretas y determinadas normas de carácter tributario ya estén relacionadas con la obligación tributaria principal o con cualquier otra obligación tributaria. Dicho de otra manera, los efectos de la interrupción de la prescripción no se extienden a todas las potestades administrativas ni a todos los ejercicios impositivos no prescritos, sino que la acción administrativa tiene virtualidad interruptiva respecto de la potestad de liquidación siempre y cuando la acción consista o esté relacionada con el ejercicio del derecho a liquidar por parte de la Administración¹⁶ y en relación con el tributo o periodo impositivo con el que esté conectada la liquidación¹⁷. Existe abundante jurisprudencia que declara la ineficacia de las actuaciones tendentes a interrumpir el plazo de prescripción de la acción para liquidar la deuda tributaria en orden a interrumpir el plazo de prescripción del derecho a cobrar dicha deuda¹⁸. Aunque la figura de la prescripción es una institución nacida y desarrollada en el seno del Derecho

¹³ PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Ed. Thomson-Civitas, 2006, pág. 314.

¹⁴ CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte general. II. Derecho Presupuestario*, 13.ª edición, Thomson-Reuters, 2009, pág. 257.

¹⁵ Entendido como cada concatenación de hechos con trascendencia jurídica dirigidos a la conformación de la voluntad de la Administración, que, en cumplimiento del ordenamiento jurídico, desarrolla una función y determina la emanación de un acto administrativo.

¹⁶ PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario...*, *op. cit.*, pág. 332.

¹⁷ La STS de 17 de marzo de 2008 (recurso de casación núm. 5697/2003) explica que «para la correcta resolución de este motivo se debe analizar, en primer lugar, si, con base en los datos fácticos, se puede considerar que existió una interrupción injustificada de actuaciones inspectoras, al haber actuaciones que carecen de efecto interruptivo por no guardar relación con el objeto y periodo de comprobación».

¹⁸ En las SSAN de 1 de diciembre de 2005 se puede leer que «la Sala reitera que los actos interruptivos del primero no se extienden a la acción de cobro, de manera que si en el caso de autos, la Administración Tributaria por las razones que fueran, entre las cuales no hay que descartar la incuria, pues la obligada providencia de apremio, de la liquidación no fue notificada hasta el día 12 de junio de 1992, es claro que prescribió la acción de cobro, aunque estuviera vivo el derecho a determinar la deuda tributaria, en sede de los procedimientos revisores, en curso».

privado, puede observarse cómo la misma ha pasado por el tamiz del Derecho público por lo que respecta a su régimen y configuración jurídicas y, lógicamente, en cuanto a su aplicación en el seno de procedimientos administrativos.

A modo de síntesis, se puede afirmar que «sólo interrumpe el plazo de prescripción la actividad administrativa en la que concurren las siguientes notas: 1.^a) actividad real dirigida a la finalidad de la liquidación o recaudación de la deuda tributaria; 2.^a) que sea jurídicamente válida; 3.^a) notificada al sujeto pasivo; 4.^a) y precisa en relación con el concepto impositivo de que se trata» (STS de 17 de marzo de 2008).

2. DE «DILIGENCIAS-ARGUCIA» A «ACTUACIONES IRRELEVANTES»

La interrupción del cómputo del plazo de prescripción por actuación de la Administración destinada a la comprobación de la situación tributaria del obligado supone conceder a la misma una potestad muy destacada y, para equilibrar la situación respecto del obligado tributario, la legislación, además de exigir el requisito de la notificación, exige, como se ha dicho, que se trate de una actuación que efectivamente suponga el ejercicio de la acción comprobadora. En ningún caso podrán interrumpir los plazos de prescripción aquellas actuaciones que no están encaminadas a ejercitar tales derechos.

Cuando los actos, especialmente diligencias, no contribuyan efectivamente a la regularización de la situación del obligado tributario se producen las denominadas «diligencias-argucia».

Son numerosas las SSTs (entre otras, 6 de noviembre de 1993, 28 de abril y 23 de junio de 2008) que exponen que «no cualquier acto tendrá la eficacia interruptiva que en dicho precepto se indica, sino sólo los tendencialmente ordenados a iniciar o proseguir los respectivos procedimientos administrativos o que, sin responder meramente a la finalidad de interrumpir la prescripción, contribuyan efectivamente a la liquidación, recaudación o imposición de sanciones en el marco del Impuesto controvertido». La acción administrativa de inspección debe tener realmente el propósito de determinar la deuda tributaria en una relación de causa a efecto, en cuanto la interrupción exige una voluntad clara exteriorizada por actuaciones cuyo fin es la intimación del acreedor tributario al deudor para que pague su deuda tributaria. En suma, en la interrupción de la prescripción subyace la idea esencial de «acción administrativa» con propósito directo de determinar la deuda tributaria, en una relación de causa a efecto, y que para su operatividad exige una voluntad clara exteriorizada en actuaciones teleológicamente encaminadas a la regularización tributaria. En este sentido, la STS de 22 de enero de 2000 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 2685/1996) explica que «no interrumpe la prescripción la actuación de la Administración Tributaria cuyo contenido es innecesario y puramente dilatorio, por ser un artificio generado en el uso impropio de unas potestades otorgadas para fines distintos, a la que no puede reconocerse virtualidad interruptiva de los plazos de prescripción». Por su parte, la STS de 11 de mayo de 2004 (recurso de casación núm. 4165/1999) expone que «el acto de interrupción de la prescripción tiene una finalidad propia, en cuanto produce la extinción de un derecho, como es el exigir el pago de la deuda tributaria por parte de la Administración. Es por ello un acto limitativo y restrictivo, o mejor dicho, *numerus clausus*, pues no cualquier

acto de la Administración, aun debidamente notificado al sujeto pasivo podrá producir el efecto pretendido de la interrupción de la prescripción». Cabe traer a colación el contenido de la STS de 22 de diciembre de 2008 (recurso de casación núm. 4080/2006) según la cual «Se trata de marginar las llamadas diligencias argucia con base en una idea esencial consistente en conceptualizar sólo como acción administrativa atendible aquella que realmente tiene el propósito de determinar la deuda tributaria en una relación de causa a efecto, y que, en cuanto a la interrupción de la prescripción, exige la presencia de actuaciones administrativas que tienden realmente a la regularización tributaria». Finalmente, en los últimos tiempos, la STS de 7 de mayo de 2009 (recurso de casación núm. 5351/2004) expone que estas diligencias «implican una actividad administrativa ficticia, que por prolongarse más de seis meses producen el efecto de que no se entienda interrumpida la prescripción que las actuaciones inspectoras iniciadas comportan».

El profesor PÉREZ ROYO define las diligencias-argucia como «concepto de creación jurisprudencial, que el Supremo emplea para referirse a los casos en que se desarrollan actuaciones que no están efectivamente orientadas a hacer avanzar el procedimiento, sino simplemente a interrumpir la prescripción o la consumación del periodo máximo de interrupción injustificada»¹⁹. Para DE VICENTE BENITO «las diligencias argucia son, en definitiva, aquellas diligencias extendidas por la inspección que documentan actuaciones innecesarias para el avance de las actuaciones de comprobación e investigación, y cuya finalidad no es otra que la de crear una apariencia de actividad antes de que transcurran seis meses desde la última actuación inspectora»²⁰. De acuerdo con la STS de 28 de abril de 2008 (recurso de reposición núm. 7719/2002) se trata de diligencias que «adolecen, a juicio de esta Sala, de inconsistencia objetiva». A su vez, la STS de 13 de febrero de 2007 (recurso de casación núm. 8094/2002) expone que «son las llamadas "diligencias argucia" en cuya base subyace una idea esencial consistente en conceptualizar como "acción administrativa" aquella que realmente tiene el propósito de determinar la deuda tributaria en una relación de causa a efecto, y que en cuanto a la interrupción de la prescripción exige una voluntad clara, exteriorizada por actuaciones cuyo fin es la regularización tributaria»²¹. El empleo de la expresión «diligencias-argucia» se explica por la propia naturaleza de la diligencia que, al ser el documento que se extiende para hacer constar hechos, así como las manifestaciones del obligado tributario o la persona con la que se entiendan las actuaciones, se trata de la clase de documento que suele ser más importante en número en los procedimientos de comprobación y ello desencadena que sea a través de este tipo de documento a través del que se van sucediendo las diferentes interrupciones del plazo de prescripción.

Más recientemente se ha introducido la expresión «diligencias irrelevantes». La nueva denominación es explicada en la STS de 7 de mayo de 2009 (recurso de casación núm. 5351/2004) de esta forma «las denominadas diligencias argucias, quizá mejor, "diligencias irrelevantes" a fin de que su denominación no contenga matices valorativos»²². Nos parece, sin embargo, más adecuado el empleo

¹⁹ PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, 18.ª edición, Thomson-Civitas, 2008, pág. 326.

²⁰ DE VICENTE BENITO, F.: «La duración del procedimiento inspector» en *La Inspección de Hacienda en el Reglamento general de aplicación de los tributos*, LII Semana de Estudios de Derecho Financiero, Fundación para la promoción de los estudios financieros, IEF, Madrid, 2009, pág. 277.

²¹ La STSJ de Andalucía (sala de Granada) núm. 409/2009, de 29 de junio, utiliza la fórmula «algunas de ellas eran innecesarias y mero señuelo en evitación de la consumación del plazo cuatrienal de prescripción del derecho a la práctica de la liquidación por IVA».

²² Esta expresión también se emplea en la STS de 30 de noviembre de 2009.

de una expresión genérica como la de «actuaciones irrelevantes» o «actuaciones superfluas»²³ susceptible de incluir en ella cualquier clase de actuación efectuada por los órganos de la Administración tributaria y que quede reflejada en cualquier clase de documento de los que reflejan las actuaciones inspectoras y no, únicamente, en una diligencia. Una posible definición de estas actuaciones irrelevantes sería la de actuación notificada al obligado tributario y formalmente destinada al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria pero que, en realidad, no está destinada de forma efectiva a la determinación de la deuda tributaria sino a una mera interrupción del plazo de prescripción de la obligación tributaria. Tales actuaciones pueden adoptar la forma de diligencias que es el supuesto más frecuente pero también pueden consistir en otra clase de actos administrativos (ej. liquidaciones tributarias nulas de pleno derecho o requerimientos de información intrascendente o ya poseída por parte de la Administración).

El hecho de que la actuación que se notifica al obligado tributario objeto de comprobación no tenga la capacidad para interrumpir la prescripción conlleva dos importantes consecuencias jurídicas:

- La no interrupción del procedimiento puede conducir a que la anterior actuación válida sea la última susceptible de interrumpir la prescripción por lo que si hubiera transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años desde la presentación de la autoliquidación o desde la última actuación administrativa sin ulterior interrupción, se produciría la extinción de la obligación tributaria.
- Con anterioridad a que transcurra el plazo de prescripción de cuatro años, se puede producir el transcurso del plazo de seis meses de interrupción de las actuaciones que conduce a la consideración de que el inicio de las actuaciones comprobadores no produjo la interrupción de la prescripción de las obligaciones tributarias objeto de regularización y que tal plazo siguió transcurriendo²⁴. Ésta será una de las situaciones que con más frecuencia se van a producir tras la declaración de la incapacidad de la diligencia-argucia para interrumpir la prescripción.

²³ Esta denominación aparece en la SAN de 18 de mayo de 2009.

²⁴ Artículo 150 de la LGT.

«2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse».

Las SSTs de 27 de abril (recurso de casación núm. 9369/2003) y de 26 de noviembre (recurso de casación núm. 207/2004) de 2009 disponen que «Y esta misma característica de ordenación teleológica a los objetivos del procedimiento, adecuación y eventual eficacia de la actuación o diligencia (...) es también exigible a los actos de la Inspección para que puedan enervar las consecuencias derivadas de una paralización, no imputable al sujeto pasivo, por más de seis meses, según establece el artículo 31.4 del RGIT. O, dicho en otros términos, sólo puede entenderse que no se ha producido una interrupción de las actuaciones inspectoras, con la consecuencia de entender no producida la interrupción del cómputo de la prescripción, cuando las actuaciones realizadas antes de transcurrir el referido plazo de los seis meses merecen la consideración de idóneas y eventualmente útiles para la liquidación o regularización tributaria de que se trata».

Lógicamente, el interés de los obligados tributarios estriba en considerar que el plazo de cómputo de la prescripción tributaria no ha sido interrumpido por las actuaciones administrativas y, en virtud de tal necesidad, alegarán la presencia en el procedimiento de comprobación de actividades administrativas irrelevantes a efectos de la regularización de su situación tributaria y, en consecuencia, no aptas para interrumpir el plazo de prescripción de la obligación tributaria objeto de comprobación. Tal postura contrasta con la de la Administración favorable a considerar que la totalidad de las actuaciones llevadas a cabo son plenamente válidas para interrumpir el plazo de prescripción. La calificación final de la idoneidad de la actuación administrativa como instrumento de ruptura del plazo de prescripción ha precisado en numerosas ocasiones la intervención de la jurisdicción llegando, incluso, en numerosas ocasiones, a precisar de la intervención en casación o en interés de ley de la Sala Tercera del TS.

3. SUPUESTOS DE ACTUACIONES IRRELEVANTES

En términos genéricos, el TS (SSTS de 28 de abril y 23 de junio de 2008) ha negado la posibilidad de interrumpir la prescripción a «aquellas actuaciones que resultan puramente dilatorias, como las que, como en el caso de autos, se limitan a dar constancia de un hecho evidente, a anunciar la práctica de actuaciones futuras, a recoger la documentación presentada sin efectuar valoración alguna o reiterar la solicitud de una documentación que ya obra en el expediente». Esta enumeración de los supuestos genéricos de actuaciones irrelevantes ha de ser completada por otras. Destaca por su claridad en relación con la catalogación de los supuestos de actuaciones que no interrumpen la prescripción la SAN de 1 de junio de 2006 por la cual «sólo serían idóneas para impulsar el procedimiento inspector aquellas directamente encaminadas a impulsar el procedimiento, esto es, a la postre, a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y si bien tal actividad puede ser complementada con otras de naturaleza procedimental o de índole instrumental, habrá que prescindir de aquellas que vengan referidas a hechos distintos de los regularizados, o a ejercicios diferentes, las relativas a circunstancias indiferentes para obtener el conocimiento de los datos necesarios para la citada regularización, así como las puramente anodinas o dilatorias, como las que se limitan a dar constancia de un hecho evidente, a anunciar la práctica de diligencias futuras, a recoger la documentación presentada sin efectuar valoración o análisis alguno u ordenar respecto de ellas decisiones de cualquier clase»²⁵. También se puede citar en este sentido la STSJ de Cataluña de 23 de septiembre de 2004 que dice que no interrumpen la prescripción las diligencias-argucia «porque no hacían avanzar el procedimiento» y éstas pueden consistir en supuestos en los que «Hacienda se limitaba a pedir datos, petición que no iba acompañada de una auténtica iniciación del procedimiento inspector de comprobación o investigación; la confirmación de las liquidaciones provisionales, como tales, pero sin elevarlas a definitivas, etc.».

Con el transcurso del tiempo es posible constatar cómo se ha ido incrementando el número de sentencias y el diferente origen territorial de las mismas que se han acogido a la tesis de las actuaciones dilatorias de forma genérica o de la diligencia-argucia de forma específica para no

²⁵ Esta exposición se ha reiterado en numerosas otras Sentencias de la AN como la SAN de 9 de julio de 2009.

admitir la interrupción de la prescripción. De ahí nace la posibilidad de sistematizar los supuestos específicos en los que tanto el TS como otros órganos judiciales han calificado las actuaciones como meramente dilatorias.

3.1. Efectos de la nulidad o de la anulabilidad de los actos administrativos notificados

Una de las primeras cuestiones que se ha planteado en la práctica respecto de la idoneidad de los actos administrativos para interrumpir el cómputo del plazo de prescripción ha estribado en anular o no tal consideración a los actos nulos y a los actos anulables.

Siguiendo los planteamientos de los profesores Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA y Tomás-Ramón FERNÁNDEZ²⁶ se puede distinguir entre nulidad absoluta, radical o de pleno derecho, y la anulabilidad o nulidad relativa. En el primero de los casos el acto o negocio posee una ineficacia intrínseca y por ello carece ab initio de efectos jurídicos sin necesidad de una previa impugnación. Este supuesto máximo de invalidez o ineficacia comporta una serie de consecuencias características: ineficacia inmediata, ipso iure, del acto, carácter general o *erga omnes* de la nulidad e imposibilidad de sanarlo por confirmación o prescripción. Sin embargo, el principio de legalidad de los actos administrativos y la posibilidad de la Administración de emplear la ejecución forzosa como mecanismo de materialización de la ejecución de los actos obligan en la práctica al administrado a reaccionar contra el acto a través del sistema de recursos correspondientes previsto so pena de soportar la modificación operada del ordenamiento jurídico a través del acto nulo. Dada la presunción de validez de las actuaciones administrativas, el legislador ha acotado los supuestos de nulidad absoluta o de pleno derecho mediante un listado cerrado (art. 62.1 Ley 30/1992)²⁷.

Junto a los supuestos de nulidad se encuentran los supuestos de anulabilidad o nulidad relativa que consisten en aquellos actos emanados de las Administraciones públicas que concurren en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder (art. 63 Ley 30/1992). Sin embargo, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados. Por otro lado, la realización de actuaciones administrativas fuera del tiempo establecido para ellas sólo implicará la anulabilidad del acto cuando así lo imponga la naturaleza del término o plazo.

²⁶ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.-R.: *Curso de Derecho Administrativo I*, Editorial Civitas, 6.ª edición, Madrid, 1993, págs. 583-589.

²⁷ Artículo 62. Nulidad de pleno derecho (Ley 30/1992).

Los actos de las Administraciones públicas son nulos de pleno derecho en los casos siguientes:

- Los que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.
- Los dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.
- Los que tengan un contenido imposible.
- Los que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.
- Los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados.
- Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.
- Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.

Desde la perspectiva del Derecho Tributario, el artículo 217 de la LGT²⁸ enumera los supuestos en los cuales se produce la nulidad del acto tributario. El profesor CALVO ORTEGA expone el interés innegable de la nulidad en el campo de los tributos «dada la existencia de factores peculiares: complejidad de las normas, existencia y concurrencia en muchos casos de diversos poderes, establecimiento de exenciones rogadas, y finalmente, la resolución de muchas situaciones de conflicto (potencial o real) mediante la prestación por el sujeto pasivo de su conformidad a la propuesta formulada por la Administración. Todos estos hechos pueden dar lugar a vicios de incompetencia o procedimentales que tengan carácter de esenciales»²⁹. En el mismo sentido, la profesora FERNÁNDEZ JUNQUERA afirma que «mientras los actos anulados sí interrumpen la prescripción, no sucede lo mismo con los declarados nulos de pleno derecho. La diferencia jurídica fundamental entre una clase y otra de actos radica en que si se declara la nulidad radical de un acto de la Administración sus efectos se producen "ex tunc", por lo que al privar al acto administrativo de existencia y eficacia, pero sobre todo, al producir sus efectos desde entonces, la solución no podría ser otra que la de entender que no se ha interrumpido la prescripción. Por el contrario, si el supuesto es de anulabilidad sus efectos se producen "ex nunc", por lo que, en este caso, al privar al acto de la Administración de eficacia desde el momento en que se declara y es por tanto desde ese momento desde el que queda interrumpida la prescripción»³⁰.

En este contexto las SSTs de 31 de enero de 1989 y de 19 de enero de 1996 establecen con rotundidad la tesis por la cual los actos nulos de pleno derecho no pueden interrumpir el transcurso del plazo de prescripción³¹ mientras que la STS de 25 de junio de 1987 ha declarado que «todo acto

²⁸ Artículo 217. Declaración de nulidad de pleno derecho.

1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

- a. Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.
- b. Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.
- c. Que tengan un contenido imposible.
- d. Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.
- e. Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.
- f. Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.
- g. Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.

²⁹ CALVO ORTEGA, R.; *Derecho Tributario. Parte general*, Thomson-Reuters, Madrid, 13.ª edición, 2009, pág. 378.

³⁰ FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: *La Prescripción de la Obligación Tributaria. Un Estudio Jurisprudencial*, Editorial Aranzadi, 1999, págs. 56-57. En apoyo de su tesis cita las SSTSJ de Andalucía (sala de Sevilla) de 22 de abril de 1999 y de Castilla y León (sala de Valladolid) de 26 de mayo de 1999.

³¹ «Lo notificado fue un "acto" sin contenido, un "acto" que (manifiestamente) ningún órgano competente dictó, y al que no procedió ni acompañó ninguno de los trámites previos o coetáneos (ni siquiera firma alguna) que las Leyes exigen para dictar actos municipales. Un acto inexistente, si se admitiera que los actos inexistentes existen, o, en todo caso, nulo de pleno Derecho por las causas que prevén los artículos 47 de la Ley de Procedimiento y 153.1 de la General Tributaria. Esta Sala, en Sentencias con la de 5 de diciembre de 1983, ha dicho ya que la prescripción regulada en los artículos 64 a 66 de esta Ley no puede interrumpirse "por la práctica de notificaciones irregulares...ni por las actividades de la Administración no materializadas en actos administrativos concretos". Y en este caso no existió, ni se notificó, un "acto administrativo concreto"; sólo la "actividad" descrita en el precedente fundamento 4.º, que no desembocó en ningún "acto administrativo concreto", sino en un acto "inexistente", o, al menos, afectado de nulidad de pleno Derecho (que es insubsanable e imprescriptible) y que no puede producir efecto alguno, ni directo ni indirecto». La STS de 19 de enero de 1996 señala que «los actos inexistentes o en todo caso nulos de pleno derecho por las causas que prevén los artículos 47 de la Ley de Procedimiento de 1958 y 153.1 de la Ley General Tributaria, no pueden producir efecto alguno, ni directo ni indirecto».

afectado de un vicio de anulabilidad puede ser convalidado y produce el efecto de interrumpir el plazo de prescripción, sin que ello signifique que la Administración tenga la posibilidad de interrumpir la prescripción dictando cualquier acto anulable, ya que para ello sería necesario que dicho acto tuviera las finalidades establecidas en el artículo 66 de la LGT, y que, como ha señalado la jurisprudencia, no sea un simple pretexto para interrumpir la prescripción»³².

Son numerosos los ejemplos en los que se ha admitido por vía jurisprudencial la capacidad de los actos anulables para interrumpir el transcurso del plazo de prescripción: liquidaciones anuladas por estar basadas en comprobaciones de valores faltas de motivación³³, liquidaciones anuladas por

En este sentido, MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 18.ª edición, Tecnos, Madrid, 2007 citan abundante jurisprudencia págs. 545-546 sobre la cuestión (SSTSJ de Andalucía, sala de Sevilla, de 22 de abril de 1999 y 7 de enero de 2000; de Canarias, sala de Las Palmas, de 20 de junio de 2001, de Castilla-La Mancha de 3 de enero de 2003 y del País Vasco de 3 de julio de 2003).

A título de ejemplo, la STSJ de Andalucía (sala de Sevilla) de 22 de abril de 1999 señala que «Y es que se hace preciso diferenciar entre vicio determinante de la declaración de nulidad de pleno derecho del acto administrativo por encajar en alguno de los supuestos del artículo 153 de la LGT, ya que en el ámbito tributario nos movemos, de aquellos otros en los que la anulación no es por motivo recogido en dicho precepto. Así, y éste es el sentido que parece desprenderse de la Sentencia del TS de 31 de enero de 1989, un "acto inexistente" (si se admite tal figura) o en todo caso nulo de pleno derecho, no tendría eficacia interruptiva de la prescripción, en tanto que no hace desaparecer dicha eficacia el vicio del acto no determinante de la nulidad radical, siempre, claro está, que concurran los demás requisitos legalmente exigidos», y la STSJ de Andalucía (sala de Sevilla) de 7 de enero de 2000 dispone que «la declaración de nulidad por ser de pleno derecho, produce efectos "ex tunc" y no "ex nunc", es decir, que los mismos no se generan a partir de la declaración sino que se retrotraen al momento mismo en que se inició el expediente de comprobación de valores declarado nulo; por tanto, producida la autoliquidación en 11 de junio de 1986, la declaración de nulidad ha hecho desaparecer del mundo jurídico los actos declarados como tales, no han producido efectos, y en lo que aquí interesa el expediente de comprobación de valores anulado no ha producido los efectos interruptivos que le otorga la ley, y dado que desde la fecha señalada 11 de junio de 1986, hasta el siguiente acto, nueva comprobación notificada el 22 de noviembre de 1995, ha transcurrido el plazo de cinco años del artículo 64 de la LGT, procede estimar la prescripción alegada respecto de la acción de comprobación de la Administración».

³² En el mismo sentido se puede citar la STS de 19 de enero de 2006.

³³ La profesora FERNÁNDEZ JUNQUERA cita la Sentencia del TSJ de Andalucía de 31 de marzo de 1999, la del TSJ de Canarias de 26 de enero de 1999, la del TSJ de Cantabria de 23 de junio de 1998, la de la AN de 3 de junio de 1997. A su vez, los profesores MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO citan la SAN de 18 de octubre de 2001, las Sentencias del TSJ de Murcia de 27 de septiembre de 2000, de 18 de octubre de 2001, de 20 de marzo de 2002, de 23 de enero de 2002, de 30 de marzo de 2002, de 31 de mayo de 2002, del TSJ de Castilla y León (sala de Burgos) de 2 de enero de 2002, del TSJ de Castilla-La Mancha de 31 de enero de 2002, STSJ de Aragón de 10 de junio de 2004, STSJ de la Comunidad Valenciana de 6 de mayo y de 1 de diciembre de 2005, STSJ de Castilla-La Mancha de 11 de julio de 2005, STSJ de Andalucía (sala de Sevilla) de 22 de diciembre de 2005, y STSJ de Canarias (sala de Santa Cruz de Tenerife) de 9 de mayo de 2006. Más recientes son la STS de 29 de junio de 2009 («Por tanto, si ha de unificarse doctrina es para resaltar que la procedente es que la que sustenta la *ratio decidendi* de la sentencia objeto del presente recurso de casación, al seguir una jurisprudencia que puede resumirse en los siguientes términos: 1.º) La anulación de una comprobación de valores (como la de una liquidación) no deja sin efecto la interrupción del plazo de prescripción producida anteriormente por consecuencia de las actuaciones realizadas ante los Tribunales Económicos-Administrativos, manteniéndose dicha interrupción con plenitud de efectos (Cfr. STS de 19 de abril de 2006). 2.º) La anulación de un acto administrativo no significa en absoluto que decaiga o se extinga el derecho de la Administración Tributaria a retrotraer las actuaciones, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados. La Administración Tributaria conserva el derecho a determinar la deuda tributaria mediante la previa comprobación de valores durante el plazo de prescripción cumpliendo rigurosamente con los requisitos propios del acto, entre los que se encuentra la motivación. 3.º) El derecho de la Administración a corregir las actuaciones producidas con infracción de alguna garantía o formalidad o insuficiencia de motivación en las comprobaciones de valores, no tiene carácter ilimitado, pues está sometido en primer lugar a la prescripción, es decir puede volver a practicarse siempre que no se haya producido dicha extinción de derechos y en segundo lugar a la santidad de la cosa juzgada, es decir si se repite la valoración con la misma o similar ausencia o deficiencia de motivación, comportaría la pérdida —entonces sí— del derecho a la comprobación de valores y en ambos casos (prescripción o reincidencia) la Administración había de

errores aritméticos ³⁴, liquidaciones anuladas por errónea inclusión de los intereses de demora ³⁵, actos de derivación de responsabilidad (subsidiaria al administrador social o por sucesión de empresa) anulados ³⁶, o liquidaciones derivadas de actas de conformidad firmadas por quien carecía de representación para ello ³⁷.

En la STSJ de Madrid de 21 de septiembre de 2009 recaída en un caso de anulación de una liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones derivada de la aplicación de la disposición adicional cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos que, a su vez, fue reproducida por el artículo 14.7 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad de esta norma por la STC 194/2000, de 19 de julio, se estimó que la liquidación anulada no había de producir la declaración de interrupción de la prescripción. Se justificó tal decisión en base a que la anulación constitucional de la norma de sujeción del hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones implicaba la sujeción del negocio jurídico a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y tal modalidad impositiva era diferente de aquella en relación con la cual se había emitido la liquidación posteriormente anulada por lo que la prescripción del apropiado supuesto de hecho inicial había continuado transcurriendo sin ser interrumpida en ningún momento. Es decir, que la incapacidad para interrumpir la prescripción nacía del diferente tributo respecto del cual se había emitido la liquidación.

En aquellos supuestos en los que la anulación se produce respecto de la providencia de apremio por la ausencia de válida notificación de la liquidación tributaria de la que trae causa, se puede constatar un cambio en la doctrina jurisprudencial, debido, quizás, a la nueva sistemática de la regulación de la interrupción de la prescripción en la actual LGT. Así, es posible constatar la existencia de Sentencias como la de la AN de 6 de mayo de 1999, la STSJ de Navarra de 30 de junio de 2003, la STSJ de Andalucía (sala de Granada) de 16 de septiembre de 2003, o la STSJ de Canarias (sala de Santa Cruz de Tenerife) de 10 de marzo de 2006, en las que se otorga capacidad interruptiva de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria a las actuaciones propias del procedimiento de impugnación de la providencia de apremio (interposición de la reclamación económico-administrativa, presentación de alegaciones, actuaciones de ordenación de los órganos económico-administrativos) considerada como la institución clave del procedimiento de recaudación en vía ejecutiva. Sin embargo, siguiendo las tesis de la STS de 18 de junio de 2004 ³⁸ en la STSJ de Madrid de 23 de septiembre de

pasar por la valoración formulada en su día por el contribuyente (Cfr. STS de 22 de septiembre de 2008)», la SAN de 20 de enero de 2010 o las SSTSJ de Murcia de 29 de junio de 2009 y de la Comunidad Valenciana de 2 de octubre de 2009.

En sentido contrario cabe citar la STSJ de la Comunidad Valenciana de 17 de junio de 2005 según la cual «pues cualquiera que fuera el grado de invalidez que afectase a un acto administrativo, sea la nulidad de pleno derecho, o simplemente la anulabilidad, ese acto inválido e ineficaz, no puede producir efecto alguno, y en razón de su ineficacia no puede serle reconocida virtualidad interruptiva de la prescripción, y afirmar lo contrario sería ir contra la naturaleza de las cosas, pues un acto contrario a derecho produciría efectos, concretamente el de interrumpir la prescripción, es decir, produciría efectos precisamente frente a quien no es el responsable del vicio de que adolece el acto que se anula».

³⁴ SSTSJ de Aragón de 31 de mayo y 10 de junio de 2004.

³⁵ STSJ de Andalucía (sala de Sevilla) de 15 de diciembre de 2005.

³⁶ SSTSJ de Andalucía (sala de Sevilla) de 16 de diciembre de 2005 y de 18 de mayo de 2009.

³⁷ STSJ de la Comunidad Valenciana de 23 de marzo y de 15 de julio de 2009 y STSJ de Cataluña de 22 de octubre de 2009.

³⁸ Un análisis detenido de esta sentencia se encuentra en la obra «La prescripción tributaria ante el derecho a liquidar y el derecho a recaudar y cuestiones conexas», PONT MESTRES, M., Ed. Marcial Pons, Madrid, 2008, págs. 93-102.

2009 se ha advertido un cambio en las tesis jurisprudenciales por las cuales, como ya habíamos señalado, se consagran las diferencias en cuanto a las causas de interrupción del plazo de prescripción en función de cuál sea el derecho de la Administración que se extingue por prescripción. De esta forma, el ejercicio del derecho de autotutela ejecutiva administrativa manifestado por el derecho al cobro de la deuda (emisión de providencia de apremio) no produce la interrupción del derecho de autotutela declarativo manifestado mediante el derecho a liquidar la deuda tributaria ya que en uno y otro caso las causas previstas de interrupción del plazo de prescripción no son las mismas (números 1 y 2 del art. 68 LGT). La anulación de la providencia de apremio por falta de liquidación exigirá la emisión de este último acto administrativo y el mismo, probablemente, no pueda crearse porque el transcurso del plazo de prescripción del derecho a liquidar ha seguido transcurriendo sin ser interrumpido por las actuaciones administrativas vinculadas con la autotutela ejecutiva.

Dadas las diferentes consecuencias previstas para los actos nulos y para los actos anulables, los Tribunales se han decantado, en ocasiones, por calificar determinados actos enmarcados dentro de los procedimientos de comprobación como meramente anulables y, por lo tanto, susceptibles de interrumpir la prescripción aunque consideramos que, en realidad, tales actos son acreedores de la condición de actos nulos de pleno derecho ³⁹. En este sentido, se puede citar el supuesto en el que en el procedimiento de comprobación se obvie el trámite de audiencia al interesado antes de emitir la liquidación y ello es calificado como supuesto de anulación y no de nulidad de pleno derecho. A nuestro modo de ver, la solución tendría que ser totalmente diferente ya que en los supuestos en los que la comprobación efectuada por la Administración tiene la condición de abreviada (de acuerdo con lo previsto en el art. 123 de la LGT de 1963), de verificación de datos (arts. 131 a 133 LGT) o de comprobación limitada (arts. 136 a 140 LGT) deben incluirse dentro de la categoría de actos nulos de pleno derecho aquellas liquidaciones adoptadas habiéndose obviado el trámite de alegaciones pues, en cualquiera de estos procedimientos de comprobación, la Administración actúa, básicamente, utilizando la información con trascendencia tributaria que ya posee en sus archivos y la intervención del obligado tributario en el procedimiento sólo está garantizada a través, precisamente, del trámite de audiencia. Eliminar por la vía de hecho esta intervención del interesado supone una vulneración de los elementos esenciales del procedimiento. Es dejar al procedimiento vacío de contenido ya que el mismo queda concentrado en una resolución administrativa adoptada sin garantía alguna para el contribuyente y vulnerando expresamente la letra l) del artículo 34 y el número 8 del artículo 99 de la LGT ⁴⁰. Tal situación conlleva prescindir absolutamente de la idea misma de procedimiento y la realización de uno de los supuestos tipificados como de nulidad de pleno derecho ⁴¹. Además, el hecho de que la primera noticia que reciba el obligado tributario de la comprobación

³⁹ La STSJ de Murcia núm. 260/2009, de 23 de marzo, que atribuye la condición de meramente anulable a una liquidación en la que se había obviado el trámite de audiencia.

⁴⁰ «Artículo 34 de la LGT. Derechos y garantías de los obligados tributarios.
(...) l) Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.
Artículo 99 de la LGT. Desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios.
(...) 8. En los procedimientos tributarios se podrá prescindir del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución cuando se suscriban actas con acuerdo o cuando en las normas reguladoras del procedimiento esté previsto un trámite de alegaciones posterior a dicha propuesta. En este último caso, el expediente se pondrá de manifiesto en el trámite de alegaciones.»

⁴¹ Artículo 217.1 e) de la LGT: «Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados».

consista en una liquidación tributaria inmediatamente ejecutiva y que exige para su suspensión la aportación de garantía puede suponer una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 de la Constitución Española dando lugar, por lo tanto, a otra causa de nulidad de pleno derecho ⁴².

3.2. Diligencias que solicitan información

Como es conocido, el cumplimiento del principio de generalidad en la imposición contenido en el artículo 31.1 de la Constitución Española de 1978 exige del legislador la adopción de medidas jurídicas a favor de las Administraciones tributarias mediante las cuales les sea posible la obtención de información con trascendencia tributaria tanto del propio sujeto objeto de comprobación como de los terceros que con él se relacionen ⁴³. De ahí surgen las normas contenidas en el número 3 del artículo 93 de la LGT (art. 111 LGT 1963) que atribuyen a la Administración tributaria la facultad de efectuar requerimientos individualizados de información respecto de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos a los obligados tributarios. Tales requerimientos pueden efectuarse en el marco de un procedimiento de comprobación o de inspección tributaria o fuera de él.

3.2.1. *Requerimientos de información efectuados fuera de un procedimiento de comprobación o de inspección*

Quedarían amparados estos requerimientos por los números 2 y 3 del artículo 93 de la LGT desarrollados, a su vez, por los artículos 55 a 57 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que aprue-

⁴² Artículo 217.1 a): «Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional».

⁴³ En este sentido se puede citar el fundamento jurídico 3.º de la STC 110/1984, de 26 de noviembre, en el cual se expone que «De ahí la necesidad de una actividad investigadora especialmente vigilante y eficaz aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta. De ahí también la imposición del deber jurídico de colaborar con la Administración en este aspecto fundamental del bien público, deber que recae no sólo sobre los contribuyentes directamente afectados, sino que también puede extenderse, como lo hace la LRF, a quienes puedan prestar una ayuda relevante en esa tarea de alcanzar la equidad fiscal, como son los Bancos y demás Entidades de crédito». En este punto también debe citarse la STC 76/1990, de 26 de abril, en cuyo fundamento jurídico 10.º se pueden hallar las siguientes palabras: «En la STC 110/1984 tuvimos ya la oportunidad de declarar que la Inspección tiene por finalidad verificar la conducta fiscal del contribuyente y comprobar la veracidad de sus declaraciones a la Hacienda Pública. Esta actividad investigadora puede conducir, en efecto, a la obtención de elementos probatorios de que el contribuyente ha defraudado al Fisco, pero es evidente que con ello no se está exigiendo a aquél la difícil prueba de su inocencia, ya que lo único que se le impone es el "deber de aportar los datos que puedan ayudar a la investigación". Se comprende, por lo demás, que sin la colaboración del contribuyente y la aportación por éste de datos personales de alcance económico la labor inspectora resultará prácticamente imposible cuando no fuera factible solicitar los mismos datos de terceras personas. Todavía con mayor rotundidad, en el ATC 642/1986 (fundamento jurídico 2.º) se afirmó que no puede haber duda de "que la Administración está habilitada también desde el plano constitucional para exigir determinados datos relativos a la situación económica del contribuyente" y que esta exigencia es predicable "de todos y cada uno de los ciudadanos en cuanto recaiga en ellos la cualidad de sujetos pasivos del impuesto" y no sólo de terceros como son las Entidades intermediarias en el área económica y las crediticias; doctrina en parte reiterada también en el ATC 982/1986. Y si en la Sentencia antes citada sostuvimos que el derecho a la intimidad personal (art. 18.1 de la Constitución) no puede entenderse de tal modo que constituya un obstáculo que haga imposible o dificulte el cumplimiento del deber declarado en el artículo 31 de la Constitución, otro tanto cabe decir cuando se invoca con pareja finalidad el artículo 24.2 de la norma suprema, como ahora ocurre, pues es una misma la razón de decidir allí y aquí».

ba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGGI) y respecto de los mismos se plantea la cuestión de determinar si se trata de actuaciones aptas para interrumpir el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar.

Resulta obvio que los requerimientos de información efectuados a terceros no pueden dar lugar a la interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar ya que no se cumple el requisito de la notificación de la actuación al sujeto inspeccionado exigido en el artículo 68.1 a) de la LGT.

Por lo que respecta a los requerimientos de información relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias de la persona o entidad requerida, se ha previsto expresamente en el RGGI que tales actuaciones no suponen, en ningún caso, el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación⁴⁴. De hecho, ninguno de los posibles procedimientos de gestión (verificación de datos, comprobación de valores o comprobación limitada) o de inspección previstos contempla el requerimiento de información al obligado tributario como una de las formas de iniciación de los mismos⁴⁵. Como consecuencia de lo anterior, cabe entender que los requerimientos de información autónomos no pueden encuadrarse dentro de los supuestos de actuaciones de la Administración destinadas a la regularización o liquidación de la deuda tributaria que tienen por efecto la interrupción del plazo de prescripción del ejercicio de la autotutela declarativa.

3.2.2. *Requerimientos de información efectuados en el marco de un procedimiento de comprobación o de inspección*

Lógicamente, la LGT ha dotado a los órganos de la Administración financiera de la facultad de requerir información con trascendencia tributaria a los obligados tributarios en el marco de los

⁴⁴ Artículo 30 del RGGI.

⁴⁵ «Artículo 132 de la LGT. Iniciación y tramitación del procedimiento de verificación de datos.

1. El procedimiento de verificación de datos se podrá iniciar mediante requerimiento de la Administración para que el obligado tributario aclare o justifique la discrepancia observada o los datos relativos a su declaración o autoliquidación, o mediante la notificación de la propuesta de liquidación cuando la Administración tributaria cuente con datos suficientes para formularla. (...)»

«Artículo 134 de la LGT. Práctica de la comprobación de valores.

1. (...) El procedimiento se podrá iniciar mediante una comunicación de la Administración actuante o, cuando se cuente con datos suficientes, mediante la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración a que se refiere el apartado 3 de este artículo.»

«Artículo 137 de la LGT. Iniciación del procedimiento de comprobación limitada.

1. Las actuaciones de comprobación limitada se iniciarán de oficio por acuerdo del órgano competente.

2. El inicio de las actuaciones de comprobación limitada deberá notificarse a los obligados tributarios mediante comunicación que deberá expresar la naturaleza y alcance de las mismas e informará sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.

Cuando los datos en poder de la Administración tributaria sean suficientes para formular la propuesta de liquidación, el procedimiento podrá iniciarse mediante la notificación de dicha propuesta.»

«Artículo 147 de la LGT. Iniciación del procedimiento de inspección.

1. El procedimiento de inspección se iniciará:

a) De oficio

b) A petición del obligado tributario, en los términos establecidos en el artículo 149 de esta Ley.

2. Los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.»

procedimientos destinados a verificar el correcto cumplimiento de la normativa fiscal. Sin embargo, la praxis de los procedimientos de inspección ha permitido detectar cierto abuso de la facultad administrativa de solicitud de información con trascendencia tributaria con el objetivo de interrumpir de forma sucesiva el plazo de prescripción a través del requerimiento de datos que ya son conocidos o que resultan inútiles para la concreta actuación que se está desarrollando. Tales requerimientos suponen una especie dentro del género de los actos irrelevantes en el procedimiento de comprobación y, en virtud de tal circunstancia, no están habilitados para producir la interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar.

Así, se puede destacar que no se producirá el efecto de interrupción del plazo de prescripción en los siguientes supuestos:

- a) Solicitudes de información y comunicaciones relativas a cuestiones que no son objeto del procedimiento de comprobación

En sede de regulación del procedimiento de inspección, el artículo 148.2 de la LGT contempla el alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección en el sentido de disponer que las mismas tienen carácter parcial cuando no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el periodo objeto de comprobación. Esta posibilidad que ejercen los órganos de inspección en la generalidad de los casos y que se ha de comunicar a los obligados tributarios en el momento de iniciar el procedimiento de inspección, de acuerdo con el artículo 147.2 de la LGT ⁴⁶, es absolutamente compatible con el uso de la facultad de solicitar información con trascendencia tributaria a los inspeccionados o a terceros. Sin embargo, el ejercicio de dicha opción por parte de la Administración actuante sí que limita el ámbito material y temporal de aspectos de las obligaciones tributarias cuya prescripción ha quedado interrumpida. Sólo aquellos elementos de la obligación tributaria (ej. exenciones, gastos deducibles, tipos específicos, deducciones, regímenes especiales) y periodos impositivos o de liquidación que entran dentro del objeto de la actuación inspectora habilitan la pertinencia de las diligencias y otras actuaciones para interrumpir el plazo de prescripción. La efectividad de la acción investigadora exige centrar los esfuerzos informativos respecto del ámbito temporal y objetivo sobre el que recae la facultad administrativa y, como consecuencia de ello, se ha de excluir de la condición de acciones conducentes a la regularización tributaria a las actuaciones vinculadas con otros ejercicios o aspectos de las obligaciones tributarias que no son objeto de regularización. Cabe fundamentar esta solución en la teoría de los actos propios de las Administraciones públicas ya que la elección de la parcialidad de las actuaciones de regularización es una opción que exige una manifestación expresa de los órganos inspectores y también se puede justificar en base al principio de la seguridad jurídica de los obligados tributarios. La opción del sujeto inspeccionado por extender el carácter de la inspección de carácter parcial a una inspección de carácter general respecto al tributo afectado y, en su caso, periodos afectados contemplada en el artículo 149 de la LGT tiene, por lo tanto, como uno de sus efectos el de ampliar el ámbito objetivo y temporal de los requerimientos de información con trascendencia tributaria aptos para interrumpir el plazo de prescripción. En este

⁴⁶ «Artículo 147.2 de la LGT.

2. Los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones».

sentido la SAN de 30 de septiembre de 2009 explica que «esta Sala y Sección viene declarando reiteradamente que sólo se interrumpe la prescripción por cada hecho imponible, lo que significa que el contenido del acto o diligencia ha de ser homogéneo con el concepto tributario a que se refiera, así como respecto al periodo o ejercicio. Es decir, habrá que prescindir de aquellos que vengan referidos a hechos distintos de los regularizados, o a ejercicios diferentes, o a los relativos a circunstancias diferentes para obtener el conocimiento de los datos necesarios para la citada regularización».

Son varios los ejemplos extraídos de la jurisprudencia en los que, examinando la aptitud de las solicitudes de información que no tienen como ámbito objetivo de aplicación las cuestiones o periodos que son objeto de comprobación, la decisión judicial no ha sido otra que la de excluir a tales acciones la capacidad de interrumpir el plazo de prescripción:

- En la STS de 17 de marzo de 2008 (recurso de casación núm. 5697/2003) la inspección revisa el cumplimiento de las normas sobre retenciones del ejercicio 1992. Las cuatro diligencias en las que se solicita información sobre las diversas promociones y enajenaciones en general corresponden no sólo al ejercicio 1992 sino también a otros ejercicios y, como consecuencia de ello, no pueden merecer la calificación de actuaciones de la Administración susceptibles de interrumpir el curso de la prescripción⁴⁷. En un procedimiento en el que se somete a comprobación el cumplimiento de la normativa en materia de retenciones, Impuesto sobre Sociedades e IVA iniciado mediante notificación de apertura del procedimiento de inspección, no queda interrumpida la prescripción porque las actuaciones concretamente dirigidas a regularizar la situación en relación con las retenciones no se iniciaron hasta transcurridos más de seis meses desde el inicio del procedimiento⁴⁸.
- En la STS de 8 de noviembre de 2007 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 269/2003) se analiza un supuesto en el que en la comunicación sobre el inicio de las actuaciones inspectoras se establecía que los conceptos tributarios a comprobar eran, entre otros, el Impuesto sobre Sociedades. Con posterioridad, se comunica la ampliación de las actuaciones a la comprobación de las retenciones a cuenta del Impuesto sobre Sociedades. Dado que en el momento de notificar el acto administrativo de extensión de las actuaciones ya había transcurrido el plazo de cinco años desde el final del plazo de presentación voluntaria de determinadas autoliquidaciones de retenciones y que se trata de un concepto diferente del consistente en el Impuesto sobre Sociedades, se había producido la prescripción respecto de algunas de las declaraciones de retenciones⁴⁹.

⁴⁷ «Como ha quedado reflejado, de los datos que constan en el expediente resulta que las actuaciones de la Administración anteriores a la diligencia de 26 de mayo de 1998 no puede considerarse que tengan efectos interruptivos. Únicamente ésta, por lo que la Inspección solicita la aportación de determinados documentos, tiene los caracteres necesarios para ser considerada apta para eliminar el silencio que caracteriza la prescripción».

⁴⁸ STSJ de Cataluña núm. 345/2010, de 9 de abril. En este supuesto las diversas diligencias emitidas relacionadas con otros conceptos tributarios tienen la condición de diligencias irrelevantes respecto de la regularización de la obligación de practicar retenciones.

⁴⁹ «En el momento en que la Inspección comunica al contribuyente la ampliación de las actuaciones inspectoras al concepto tributario "retenciones a cuenta del Impuesto sobre Sociedades", en fecha 21 de marzo de 1994, habían transcurrido más de cinco años desde que finalizó el periodo voluntario de declaración e ingreso en fecha 20 de enero de 1989, sin que pueda entenderse que lo actuado entre ambas fechas interrumpa la prescripción del derecho de la Administración para liquidar por dicho concepto, pues las actuaciones anteriores afectaban a otros conceptos».

- En la STS de 20 de abril de 2009 se declaran inválidas para la interrupción del plazo de prescripción a las diligencias que se referían a otros impuestos y otros ejercicios en el marco de un procedimiento de inspección del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1988. Se enjuicia un supuesto similar en la STS de 27 de abril de 2009.
- La STS de 18 de junio de 2009 ha de dilucidar la posible calificación de determinadas diligencias como de diligencias-argucia. Concretamente, la inspección recae sobre el IRPF del ejercicio 1987 y las diligencias afectadas solicitan, en un caso, información respecto del Impuesto General sobre Tráfico de Empresas correspondiente a los ejercicios 1988, 1989, 1990 y 1991 y, en el otro, documentación relativa al Fondo de Previsión para Inversiones, cantidades percibidas de la Seguridad Social y otros conceptos respecto de los ejercicios. Manteniendo el criterio de la sentencia de instancia, el TS afirma que «con estos datos, es claro que no puede atribuirse a las indicadas diligencias efecto interruptivo, y debe considerarse que ha transcurrido el periodo de seis meses de inactividad de la actuación inspectora a que se refiere el artículo 31.3 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, con el efecto previsto en el apartado 4.a) del mismo precepto». En el mismo sentido pueden citarse las SSTs de 6 de abril, 16 de julio, 18 de septiembre y 30 de noviembre de 2009 en las que puede leerse que «resultan inconsistentes con relación a la interrupción de la prescripción aquellas diligencias que "afectan a periodos impositivos diferentes (...) o a "tributos completamente distintos" del que es objeto de comprobación, por no dar cumplimiento al requisito de que exista una actividad "precisa en relación con el concepto impositivo de que se trata"».
- Respecto de una diligencia en la que se solicitaba la aportación de extractos de cuentas que se posean en una determinada sucursal bancaria el TS, en su Sentencia de 23 de abril de 2009, no ha admitido su capacidad para interrumpir el plazo de prescripción puesto que la propia Administración no tenía la certeza de la existencia de tales cuentas ⁵⁰.
- De forma parecida, la SAN de 1 de junio de 2006 niega la aptitud para interrumpir el plazo de prescripción a una diligencia en la que se reclaman datos para una comparecencia futura referidos a hechos diferentes del IRPF y, en concreto, de las retenciones sobre rentas del trabajo (ingresos extraordinarios de la sociedad pagadora; libros de IVA y aclaración de una factura relativa a la adquisición de bienes por *leasing*), por lo que carecen de conexión con el objeto de comprobación. También se niega la interrupción de la prescripción en el caso de que el requerimiento de información tenga como objeto la aportación de facturas del ejercicio 1996 cuando el procedimiento de inspección se refería al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1992 luego ampliado a los ejercicios 1993, 1994 y 1995 ⁵¹.

⁵⁰ «En la diligencia de 15 de noviembre de 1996, transcurridos cuatro meses desde la anterior, se requiere la aportación de extractos de cuentas que se posean en determinada sucursal bancaria, sin que se tenga certeza de la existencia de tales cuentas, como lo demuestra la circunstancia de que en la propia diligencia se prevea la posibilidad de que no sea titular de ninguna. Por otra parte, no se expone en ella, ni se ha explicado en la vía judicial, cuál es la razón del requerimiento y éste no se puede tampoco deducir del contenido del mismo o del contexto de la actuación inspectora».

⁵¹ «El día 25 de septiembre de 1998 se efectuó un requerimiento para la aportación de facturas del ejercicio 1996, no sólo ajeno al acta y posterior liquidación respecto de la cual se pretende que rija el efecto interruptivo de la prescripción –Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1992–, sino también ajeno al procedimiento acumuladamente seguido respecto de varios ejercicios y que, como afirma la demanda, se inició y posteriormente se amplió en relación con el citado Impues-

- No puede quedar interrumpida la prescripción por diligencias en las que la Inspección se dirige a sucesivas empresas solicitándolas datos propios cuando el procedimiento de inspección estaba relacionado con una persona física sujeto pasivo del IRPF (STSJ de Cataluña de 4 de octubre de 2007).

Por supuesto, también es posible hallar supuestos en los que sí se ha producido la válida interrupción de la prescripción de forma paralela a la emisión de los sucesivos requerimientos de información. Esta situación se da, por ejemplo, respecto del caso de requerimientos dirigidos a la propia entidad objeto de inspección y a terceros para que informen sobre determinadas operaciones de compra y venta que se habían realizado ya que se trata de requerimientos estrechamente vinculados con la comprobación del IVA por los años sometidos a investigación tributaria (STSJ de Andalucía, sala de Granada, núm. 409/2009, de 29 de junio), o cuando se requiera la aportación de determinados justificantes acreditativos de los gastos de la actividad profesional del interesado pendientes de aportar (STSJ de Cataluña núm. 548/2009, de 22 de mayo). En relación con diferentes procedimientos de inspección en los cuales los sujetos inspeccionados eran entidades financieras, se han considerado solicitudes de información vinculadas con los concretos ejercicios y conceptos objeto de comprobación la diligencia en la que se solicita información sobre las cantidades percibidas del Fondo de Garantía de Depósitos en relación con la comprobación de la práctica de retenciones sobre los beneficios repartidos provenientes de anteriores ejercicios (en la STS de 16 de julio de 2009 se explica que «la entidad inspeccionada (...) puede considerarse que cumple los requisitos a que antes se hizo referencia, pues, en efecto, estaba dirigida a la finalidad de la liquidación o recaudación de la deuda tributaria») y la diligencia en la que se solicita información consistente en la identificación de los clientes que dispusieran de determinadas facilidades crediticias al final del ejercicio y las dotaciones relativas al fondo de insolvencias (en la STS de 15 de octubre de 2009 se afirma que la misma constituye una solicitud «de aportación de información de evidente trascendencia para el procedimiento incoado»).

En relación con la cuestión de la posibilidad de solicitar información respecto de periodos impositivos prescritos y su capacidad para generar actuaciones susceptibles de interrumpir el plazo de prescripción del derecho a liquidar, la STSJ de Illes Balears de 10 de septiembre de 2009 sí que admite tal posibilidad ya que «una cosa es que prescriba la acción de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación, o que prescriba la acción para que la Administración tributaria exija el pago de la deuda liquidada, y otra que la actividad administrativa de comprobación, de la situación tributaria del contribuyente pueda –y puede porque no existe impedimento jurídico para ello– extenderse a la investigación o comprobación sea de pruebas originadas en años anteriores ya prescritos, sea de valoraciones efectuadas en esos ejercicios o sea de valores consignados en declaraciones de ejercicios prescritos de los que se derivan consecuencias tributarias que han de tenerse en cuenta en ejercicios en que es legalmente posible la modificación de la autoliquidación, justamente por cuanto no ha prescrito la acción de la Administración tributaria para determinar la liquidación

to y los ejercicios 1992, 1993, 1994 y 1995, pero no al ejercicio 1996, al que se refieren los documentos interesados», SAN de 22 de diciembre de 2009. Otras Sentencias en este sentido es la SAN de 26 de febrero de 2009 en la que se rechaza la interrupción del plazo de prescripción porque en relación con la inspección del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1993 se solicitó información correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, IGTE y Retenciones de los ejercicios 1989, 1990, 1991 y 1992.

correspondiente»⁵². La aplicación de esta doctrina genera la capacidad de los requerimientos de información relacionados con ejercicios prescritos de interrumpir la prescripción de los periodos impositivos no prescritos y se fundamenta a nivel general en los artículos 70.3 y 106.4 de la LGT⁵³ y a nivel específico en el artículo 25.5 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades⁵⁴. Nos decantamos por considerar válida esta tesis puesto que la información que se pretende recoger es una información necesaria para la correcta regularización de los ejercicios no prescritos, para el correcto desarrollo de la función comprobadora administrativa (ej. saldos de bases impositivas negativas, ejercicios de opciones que tienen trascendencia varios ejercicios después de su ejercicio, saldos de deducciones no aplicados), y porque la seguridad jurídica del interesado queda garantizada en el procedimiento de inspección en el que se integra esta actuación al contemplar tal procedimiento unos trámites a través de los cuales el interesado podrá manifestar sus criterios sobre los hechos y consecuencias jurídicas que puedan derivarse de la información obtenida tras los requerimientos (ej. manifestaciones incluidas en diligencias, alegaciones previas al acta, alegaciones al acta en disconformidad).

Ha de destacarse que, en relación con las actuaciones inspectoras aptas para interrumpir la prescripción, no se aplica el principio mantenido por el TS en su Sentencia de 4 de marzo de 2009 en la que, al enjuiciar la legalidad del artículo 184.1 del RGGI⁵⁵, se ha manifestado a favor del carácter unitario del procedimiento de inspección por el cual la ampliación del plazo de duración del mismo afecta a la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a los que afecte el procedimiento. Esta solución adoptada por el poder ejecutivo en relación con los efectos de la ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras está específicamente prevista para dicha cuestión en el marco de la regulación de los aspectos temporales del procedimiento de inspección y, por aplicación del principio de especialidad, no se ha previsto en relación con la figura de la prescripción tributaria y de su interrupción. Cuando se trata de la interrupción del plazo de prescripción se ha de partir de la idea de la autonomía de las obligaciones tributarias que afecta tanto a su nacimien-

⁵² En relación con esta cuestión se repasan de forma muy completa las diversas posiciones doctrinales en SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M., «La prescripción...», págs. 99 a 114.

⁵³ «Artículo 70. Efectos de la prescripción en relación con las obligaciones formales.
(...) 3. 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. Normas sobre medios y valoración de la prueba.

(...) 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».

⁵⁴ «Artículo 25. Compensación de bases impositivas negativas.

(...) 5. El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases impositivas 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 el que se originaron.»

⁵⁵ «Artículo 184. Ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección

1. En los términos previstos en este artículo se podrá acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección previsto en el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando concurra, en relación con cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos a los que se extienda el procedimiento, alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 1 y 4 del citado artículo. Dicho acuerdo afectará a la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a los que se extienda el procedimiento.»

to por la realización del hecho imponible como a su extinción por alguna de las causas previstas en el ordenamiento jurídico entre las que, lógicamente, se encuentra la prescripción ⁵⁶. La extinción por prescripción únicamente puede ser analizada en relación con una obligación tributaria concreta y, por lo tanto, la interrupción de la prescripción sólo afecta a tal obligación tributaria. Las posibles actuaciones respecto de unas determinadas obligaciones tributarias no han de acarrear consecuencias respecto de otras obligaciones tributarias. Es decir, que, mientras la ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras afecta a todas las cuestiones y ejercicios sobre los cuales recae el procedimiento de inspección, el efecto de interrupción del plazo de prescripción sólo se produce desde un punto de vista individualizado, obligación por obligación, en función de cuál sea la acción concreta que en cada paso del procedimiento, ampliado o no en cuanto a su duración, hayan efectuado los órganos de la inspección. Desde luego, con la construcción propuesta, se respeta la tesis sostenida por el profesor ESCRIBANO a favor de los principios de unicidad e independencia del procedimiento por los cuales cada procedimiento sigue una línea independiente en su regulación sin posibilidad de interferencia con hechos que las partes implicadas en el mismo pueden tener en otro procedimiento ⁵⁷.

b) Solicitud de información que ya se encuentra en poder de la Administración

Se ha ido desarrollando una doctrina jurisprudencial, que juzgamos de enorme calado para los intereses de los obligados tributarios, en relación con la trascendencia que se ha de otorgar respecto del cómputo del plazo de prescripción a que el contenido de la información solicitada se encuentre ya en poder de la Administración. Estas solicitudes de información a las que nos referimos pueden estar dirigidas al sujeto inspeccionado, a otros obligados tributarios o, incluso, a los propios órganos de la Administración aunque sean diferentes de los de la Administración actuante teniendo como elemento común el tratarse de cuestiones que se basan en datos que ya son poseídos por la Administración solicitante. Como concretización de los genéricos derechos a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración tributaria actuante y a no aportar documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria, previstos en los artículos 34.1 h) y 99.2 de la LGT, surge en forma de consecuencia jurídica de los mismos la ausencia de obligación de aportarlos en el marco de un procedimiento de regularización tributaria y la consiguiente no interrupción del plazo de prescripción por el requerimiento de los mismos por parte de los órganos de inspección. Ha de destacarse, por otro lado, que la información ya poseída por la Administración que realiza la comprobación tributaria puede tener como fuente no sólo al propio sujeto inspeccionado sino que, con frecuencia, el origen de la información ya poseída proviene de terceros, habitualmente facilitarse por vía de suministro y que cada vez es más completa y detallada (ej. información facilitada por pagadores de rentas, información sobre operaciones con terceros, información sobre donativos efectuados). A estas fuentes de información se le suman los datos contenidos en registros públicos (ej. catastro, registro de la propiedad o mercantil, registro de vehículos). La multiplicidad y la extensión de los datos poseídos o accesibles para los órganos de inspección

⁵⁶ «Artículo 63 de la LGT.

1. Las deudas tributarias son autónomas.»

⁵⁷ ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Procedimiento de liquidación, presupuestos metodológicos y consecuencias prácticas. Prescripción e interrupción de plazos», en *Crónica Tributaria*, n.º 19, 1976, págs. 179 y siguientes.

generan un conjunto de datos respecto del cual la solicitud de información al obligado tributario inspeccionado no puede generar la válida interrupción de la prescripción del derecho a liquidar. Queda, así, limitado de forma muy considerable el ámbito objetivo respecto del cual el requerimiento de información genera la interrupción de la prescripción. El mecanismo al que puede acogerse, en estos supuestos, la Administración para extraer un provecho adicional de los datos ya poseídos será el de la solicitud de ratificación de datos en relación con los datos previamente aportados, de acuerdo con lo previsto en el artículo 99.2 de la LGT ⁵⁸.

En la STS de 11 de abril de 2007 (recurso de casación núm. 1092/2002) se ratifica el criterio sostenido por la AN consistente en considerar que el acuerdo del Inspector-Jefe sobre complemento de actuaciones carece de efectos interruptivos de la prescripción ya que el contenido de dicho acuerdo se limita a solicitar al Inspector actuuario que remita el estudio en virtud del cual estimó cuál era el precio medio de mercado de los cánones que sirvió para el cálculo de los precios de transferencia, estudio que obraba en poder de la Inspección cuando elaboró el acta pues en el mismo se basó para la regularización y, además, aparece detallado en el cuerpo del informe anexo al acta («Por tanto dicha solicitud y la remisión del informe en nada suponían adición novedosa a lo ya actuado en relación con la acción administrativa conducente a la regularización y liquidación del impuesto»). Tampoco se considera en la SAN de 26 de noviembre de 2009 apto para interrumpir el plazo de prescripción un requerimiento de la Administración en el que se solicita al sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la aportación de los recibos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles o certificación catastral ⁵⁹. La petición por parte de la inspección de la aportación del documento de ingreso del segundo plazo del IRPF correspondiente a ciertos ejercicios que son documentos que ya obran en poder de la Administración no puede ser considerada como una fórmula válida de interrupción del plazo de prescripción (SSTS de 28 de abril y de 23 de junio de 2008). En el mismo sentido se expresa la STSJ de Cataluña de 14 de diciembre de 2005 en relación con una diligencia en la que se reitera al sujeto inspeccionado que aporte la documentación ya solicitada y la STSJ de la Comunidad Valenciana de 30 de noviembre de 2007 respecto de una diligencia en la que se comunica al sujeto inspeccionado que se persone en aras de reanudar las actuaciones y se requiere la aportación de un documento que ya se le requirió en la anterior diligencia, con la única diferencia de que ahora se exige incluyendo la palabra «original».

⁵⁸ «Artículo 99. Desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios.
(...) 2. (...) Se podrá, en todo caso, requerir al interesado la ratificación de datos específicos propios o de terceros, previamente aportados.»

La negativa a aportar información ya poseída por la Administración tampoco puede generar la existencia de dilaciones indebidas a cargo del sujeto inspeccionado.

⁵⁹ «Hemos de señalar en primer término, que dichos documentos no figuran entre los que el artículo 66 del Real Decreto 1629/91 de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto de Sucesiones en su apartado Dos, especifica como aquellos que deberán aportarse por los interesados y que se concretan en "...una relación detallada de los bienes y derechos adquiridos que integren el incremento de patrimonio gravado, con expresión del valor real que atribuyen a cada uno, así como las cargas, deudas y gastos cuya deducción se solicite", añadiéndose en el apartado Cuatro, para las adquisiciones por causa de muerte, los enumerados en las letras a) a d), y entre los cuales no se citan los recibos del IBI o de la valoración catastral de los inmuebles.

De otro lado, tanto el importe del recibo del IBI de la vivienda sita en Ayora como la valoración catastral de la controvertida finca, considera la Sala que son datos que resultaban conocidos de la Administración por cuanto se encuentran incorporados a archivos públicos, sin perjuicio de que, aunque el impuesto sobre IBI tiene carácter municipal, su importe al ser determinado sobre la base de la valoración catastral del inmueble, es un dato que, como se ha expuesto, se encuentra en un archivo estatal como es el Catastro y por ello no puede ser exigido al contribuyente».

Sí se atribuye valor, en la STS de 13 de febrero de 2007 (recurso de casación núm. 8094/2002), a efectos de interrupción de la prescripción, a las sucesivas diligencias en las que se solicita el completar los datos que faltaban respecto de la inversión en deuda pública austriaca y que no obraban en poder de la Administración. La justificación de esta postura del TS se basa «en primer término, porque los requerimientos efectuados por la Administración no sólo son coherentes para comprobar la realidad de las disminuciones patrimoniales alegadas sino imprescindibles. En segundo lugar, porque la actividad que había que desplegar la debería llevar a cabo el sujeto pasivo, aportando la documentación requerida»⁶⁰.

No nos parece afortunada la tesis que rechaza la posibilidad de denegar la capacidad interruptoria a un requerimiento de información respecto de una cuestión que potencialmente ya era conocida por la Administración si en el momento de solicitarse tal información no se manifestó el rechazo al deber de aportarla por parte del obligado tributario o de su representante⁶¹. Entendemos que la exigencia de que la actuación administrativa esté efectivamente orientada a la regularización de la situación del contribuyente es un requisito procedimental de Derecho necesario que es corolario de la capacidad de las actuaciones de inspección de interrumpir el transcurso del plazo de prescripción y del correcto ejercicio de una función atribuida por el ordenamiento jurídico a los órganos de inspección de la Administración por lo que su admisión no está, en ningún caso, condicionada a la alegación por parte del sujeto inspeccionado durante el procedimiento. Se trata de una de las consecuencias de la indisponibilidad de la prescripción tributaria prevista en el artículo 69.2 de la LGT⁶². Además, la negativa inicial a facilitar la información puede ser interpretada por los órganos actuantes como una negativa a las actuaciones de la Administración que se encuentra tipificada como infracción tributaria en el artículo 203 de la LGT.

En ocasiones, cuando la actuación documentada de la Administración se ha producido en fechas muy próximas a las de la finalización de un determinado plazo de los trascendentes en el marco de la autotutela declarativa, ha surgido la sospecha judicial sobre la necesidad de las mismas dando como resultado rechazar su validez a efectos de interrumpir el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria. Relacionado con esta tesis, resulta de gran interés el contenido de la STS de 11 de mayo de 2004 (recurso de casación núm. 4165/1999) en el que se niega la capacidad para interrumpir el plazo de prescripción a la notificación de un requerimiento por parte de un Ayuntamiento a la contribuyente por el Impuesto Municipal del Incremento de Valor de los Terrenos con cinco días de antelación al final del plazo de prescripción de cinco años posteriores al final del plazo de presentación de la declaración del impuesto. El requerimiento se refería a la presentación de declaración por el impuesto. El Alto Tribunal rechaza el alcance interruptorio del plazo de prescripción derivado del acto administrativo ya que «del tenor del propio escrito del requerimiento se desprende que el Ayuntamiento disponía de todos los elementos y datos necesarios para liquidar (cosa que, aun pudiendo, no hizo en la fecha indicada), y sólo pretendió, con tal escrito, crear una apariencia de actividad (...). En el supuesto de autos, al Ayuntamiento no le hacía falta dato alguno

⁶⁰ Esta Sentencia casa la de la AN de 31 de octubre de 2002.

⁶¹ En la STSJ de Andalucía (sala de Sevilla) de 4 de enero de 2006 y en la SAN de 19 de febrero de 2009 se pueden leer las siguientes frases: «si se entiende que tal información ya estaba en poder de la Administración, lo que tuvo que hacerse en su momento es protestarlo así, en vez de atender sin más a los requerimientos, sin protesta alguna».

⁶² «Artículo 69. Extensión y efectos de la prescripción.

(...) 2. La prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario.»

complementario para poder practicar la liquidación, en cuanto que, después, a pesar de no haberse presentado por la contribuyente requerida la declaración solicitada, no haberse iniciado el procedimiento de inspección, la Corporación efectivamente giró». Una solución parecida ha adoptado la SAN de 21 de mayo de 2009 en un supuesto en el que, tras dos años de duración del procedimiento, se solicita la aportación de determinadas facturas de suministros nueve días antes de que transcurra el plazo de seis meses desde que se extendió la última diligencia válida anterior.

3.3. Trámite no contemplado en el procedimiento

Ocasionalmente, se han realizado actuaciones administrativas en el marco de un procedimiento de inspección que no están expresamente previstas en la regulación de los procedimientos de comprobación o de inspección. Ante la falta de necesidad de dicho trámite procedimental, la jurisprudencia se ha mostrado remisa a considerarlo como instrumento útil a efectos del correcto desarrollo del procedimiento de regularización.

En la STS de 17 de mayo de 2005 se niega la capacidad interruptiva del plazo de prescripción tanto a un acuerdo de la Dependencia de Relaciones con el Contribuyente sobre la puesta de manifiesto como a las alegaciones formuladas por la persona jurídica objeto de comprobación «encontrándonos, en este caso, con un trámite extraño al procedimiento, que afectaba a la competencia para dictar la resolución, no a la liquidación, y que además resultaba absolutamente innecesario, pues las iniciales alegaciones en este caso no se habían presentado ante la Inspección sino ante la propia Dependencia de Relaciones con el Contribuyente y el trámite lo llevaba dicho órgano de gestión».

Sin embargo, puede también observarse que las novedades introducidas en cuanto a las instituciones jurídicas y procedimientos por la actual LGT han significado la aparición de nuevos trámites no previstos hasta su entrada en vigor que han debido pasar la prueba de su admisión dentro de la categoría de actuaciones relevantes dentro del procedimiento de inspección.

Por lo que respecta a la apertura del expediente especial de declaración de la existencia de fraude de ley ⁶³, la SAN de 1 de junio de 2006 ha considerado que sí tenía la capacidad para inte-

⁶³ Artículo 159. Informe preceptivo para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 15 de esta Ley, para que la inspección de los tributos pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria deberá emitirse previamente un informe favorable de la Comisión consultiva que se constituya, en los términos establecidos reglamentariamente, por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas, actuando uno de ellos como Presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante.
2. Cuando el órgano actuante estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 de esta Ley lo comunicará al interesado, y le concederá un plazo de 15 días para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime precedentes. Recibidas las alegaciones y practicadas, en su caso, las pruebas procedentes, el órgano actuante remitirá el expediente completo a la Comisión consultiva.
3. El tiempo transcurrido desde que se comunique al interesado la procedencia de solicitar el informe preceptivo hasta la recepción de dicho informe por el órgano de inspección será considerado como una interrupción justificada del cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras previsto en el artículo 150 de esta Ley.
4. El plazo máximo para emitir el informe será de tres meses desde la remisión del expediente a la Comisión consultiva. Dicho plazo podrá ser ampliado mediante acuerdo motivado de la Comisión consultiva, sin que dicha ampliación pueda exceder de un mes.

rumpir la prescripción del derecho de la Administración a liquidar ya que tal expediente especial puede integrarse dentro de la acción administrativa ya iniciada destinada a la liquidación de las posibles obligaciones tributarias de los sujetos pasivos ⁶⁴.

Junto a este supuesto en el que las novedades legislativas crean dudas en cuanto a la aptitud de una determinada actuación para interrumpir el transcurso del plazo de prescripción, la jurisprudencia ha debido enfrentarse con conflictos respecto de la entidad de determinados trámites, ya consolidados en la regulación de los procedimientos de comprobación e inspección, en cuanto al cese del transcurso del plazo de prescripción.

Cuando, como consecuencia del desarrollo del procedimiento inspector, el obligado tributario firma un acta en conformidad y otra en disconformidad, en relación a esta última, que exige una actuación activa del inspector actuario mediante la emisión de la liquidación, se plantea la duda sobre la posibilidad de que la emisión del acta en conformidad pueda incluirse dentro del conjunto de actuaciones administrativas que dan lugar a la interrupción de la prescripción respecto de las cuestiones que son objeto de debate en el seno del procedimiento de tramitación del acta firmada en disconformidad. De esta forma, la cuestión a resolver consiste en determinar si cuando el sujeto pasivo, con ocasión de una inspección, en relación a un mismo tributo y periodo impositivo, discrepa sólo en parte de la regularización propuesta, aceptando firmar en conformidad respecto a los elementos con los que está de acuerdo y en disconformidad por el resto el acta en disconformidad, la subsiguiente liquidación expresa o tácita puede generar supuestos de interrupción del plazo de prescripción en relación con el procedimiento que se desarrolla con ocasión de la firma del acta de disconformidad. Las SSTs de 4 de marzo de 2003 y 24 de junio de 2009 se decantan claramente en contra del efecto interruptivo de la firma del acta en conformidad respecto del avance del procedimiento seguido tras la firma del acta en disconformidad en base a los siguientes argumentos: «Así como hasta la firma de las actas las vicisitudes en relación con la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo son las mismas, por existir un único cómputo, que afectará por igual a las liquidaciones de las actas, sean éstas de cualquier tipo, sin embargo, a partir de la extensión de aquéllas, el cómputo de la prescripción puede variar respecto a las de una u otra clase. Como se ha señalado, en el acta de conformidad, si en el plazo de un mes desde su extensión, el Inspector-Jefe no las rectifica u ordena ampliar actuaciones, se entiende

5. Transcurrido el plazo al que se refiere el apartado anterior sin que la Comisión consultiva haya emitido el informe, se reanuda el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, manteniéndose la obligación de emitir dicho informe, aunque se podrán continuar las actuaciones y, en su caso, dictar liquidación provisional respecto a los demás elementos de la obligación tributaria no relacionados con las operaciones autorizadas por la Comisión consultiva.
6. El informe de la Comisión consultiva vinculará al órgano de inspección sobre la declaración del conflicto en la aplicación de la norma.
7. El informe y los demás actos dictados en aplicación de lo dispuesto en este artículo no serán susceptible de recurso o reclamación, pero en los que se interpongan contra los actos y liquidaciones resultantes de la comprobación podrá plantearse la procedencia de la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

⁶⁴ «La Administración, a través de la Inspección está llevando a cabo su acción administrativa realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, actividad que interrumpe el plazo de prescripción, y en un momento determinado para llevar a cabo el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, se aprecia la necesidad de seguir el expediente de fraude de Ley, persiguiendo la acción administrativa con conocimiento formal del sujeto pasivo que no cabe duda es conducente al reconocimiento del impuesto devengado por el hecho imponible que realmente se ha producido, y esta determinación del hecho imponible queda engarzada en una actividad que no se puede trocear, pues ello iría contra la recta interpretación de los preceptos legales invocados».

confirmada y la propuesta se convierte en liquidación, con la consiguiente obligación de pago. En cambio, el acta de disconformidad requiere que exista un pronunciamiento expreso del Inspector-Jefe, a la vista del Informe que redacta el Inspector Actuario y de las alegaciones que pueda presentar el sujeto, y hasta que no se produce este acuerdo y se notifica al interesado no hay liquidación ni, por tanto, obligación de ingresarla, debiendo producirse estas actuaciones en plazo, de tal forma que si en algún momento se produce una interrupción injustificada de las mismas, y la liquidación se produce transcurridos los seis meses desde el escrito de alegaciones de la Entidad Inspeccionada, ni el acto de iniciación de las actuaciones inspectoras, ni la liquidación derivada del acta de conformidad pueden surtir efectos interruptivos, ante lo que señala el artículo 31.4 del Reglamento General de Inspección, por encontrarnos en el marco de la misma actuación inspectora, quedando sólo exigible entonces la liquidación del acta previa, en cuando no se ve afectada por la prescripción ⁶⁵».

La notificación del cambio de actuario no ha de merecer la calificación de diligencia argucia ya que «tiene un contenido propio y tendente a llevar a cabo con solvencia esas actuaciones de inspección y comprobación al referirse a la designación de un nuevo actuario, por cambio de destino del anterior que, ciertamente, debe ponerse en conocimiento del contribuyente, aun cuando su falta no hubiese producido la nulidad del procedimiento» ⁶⁶. Aunque no se cita expresamente, el hecho de conocer al inspector actuario resulta imprescindible a efectos de aplicación de las normas sobre abstención y recusación previstas en los artículos 28 y 29 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común por lo que tal comunicación nunca puede ser valorada como superflua.

La concesión del trámite de audiencia al interesado con carácter previo a la formalización de las actas introducido en el artículo 33 ter del Real Decreto 939/1986, que aprueba el Reglamento General de Inspección de los Tributos, con ocasión de la reforma efectuada por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, y consagrado hoy por los artículos 156.1 y 157.1 de la LGT, «en ningún caso puede ser calificado de diligencia argucia un trámite de audiencia que se ha previsto por la ley» ⁶⁷. Sin embargo, el escrito de alegaciones a la propuesta de regularización de la situación tributaria incluida en un acta firmada en disconformidad «es un acto que pertenece a las propias actuaciones inspectoras que pueden servir –eso sí– para poner de manifiesto que éstas no se habían interrumpido, pero no interrumpe por sí mismo el plazo de prescripción» (SSTS de 30 de mayo de 2008, de 29 de octubre y 10 de diciembre de 2009). Por supuesto, el acuerdo de inicio del procedimiento de inspección no puede considerarse como una actuación irrelevante por parte de la Administración (SAN de 12 de febrero de 2009) ⁶⁸.

⁶⁵ «Desde otra perspectiva, y más en un plano de principios constitucionales, debe tenerse en consideración que, de aceptarse la tesis del Abogado del Estado, siempre que hubiese un procedimiento inspector, en el cual se firmase acta en conformidad parcial y acta de disconformidad por el resto, se estaría situando al obligado tributario, a efectos de la prescripción, en peor situación que aquel que rechaza la conformidad y firme en disconformidad; es decir, saldría mejor parado quien no colabora con la Administración que quien lo hace».

⁶⁶ SSAN de 26 de junio de 2008 y de 26 de enero y 18 de mayo de 2009.

⁶⁷ SSTS de 14 de diciembre de 1996, 23 de octubre de 1997, 7 y 13 de noviembre de 1998, 22 de julio de 1999, 16 de octubre de 2000, 28 de abril de 2002 y 15 de abril de 2004 y SAN de 2 de marzo y 25 de junio de 2009.

⁶⁸ «El mero acuerdo de inicio ya es, por sí mismo, un acto con directa e innata vocación interruptiva, al hacer patente el propósito de la Inspección de emprender, frente al sujeto pasivo, una actividad de verificación de sus deberes tributarios que enerva por completo la idea de abandono de la acción consustancial al instituto de la prescripción».

3.4. Actuación anodina

Es posible que a lo largo del procedimiento inspector se produzcan actuaciones inspectoras (reflejadas en la mayoría de los casos mediante diligencias) que adolezcan de inconsistencia objetiva al no documentar actuación alguna conducente a la comprobación o regularización de la situación del sujeto pasivo y no resultar, por ello, relevantes para el avance del procedimiento de comprobación. Estas actuaciones insustanciales no pueden resultar eficaces para la ruptura del plazo de prescripción.

Son diversos los tipos de actuaciones anodinas que pueden darse en un procedimiento de comprobación e inspección. Las más destacadas de entre ellas serían las diligencias en las que se anuncian la realización de actuaciones futuras, se recoge la documentación presentada sin efectuar valoración alguna o se reitera la solicitud de una documentación que ya obra en el expediente o las que se limitan a constatar hechos intrascendentes al no aportar información adicional al propósito investigador como son la descripción de debate entre los órganos actuantes y los obligados tributarios y sus representantes en relación con determinadas cuestiones objeto del procedimiento.

3.4.1. *Diligencia que comunica la fecha para la firma del acta y constata la disconformidad del interesado*

Es posible encontrar en algunos procedimientos de inspección diligencias en las que los órganos de inspección comunican al obligado tributario el proyecto de regularización de las actuaciones inspectoras respecto del cual se solicita la conformidad o disconformidad del interesado. Para el TS en sus Sentencias de 28 de abril y 23 de junio de 2008 y 20 de abril de 2009 al «acto administrativo al que hay que conceder dicho valor es a la propia acta de inspección, que debe ser notificada al obligado tributario, y en la que se solicita su conformidad o disconformidad con la propuesta de regularización tributaria en ella contenida».

Ha de destacarse que esta solución fue adoptada en relación con la regulación en vigor del procedimiento de inspección con anterioridad a la entrada en vigor de la reforma del Reglamento General de Inspección de los Tributos efectuada mediante el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, y de la entrada en vigor de la LGT de 2003. La primera de las normas contemplaba en su artículo 33 ter y la segunda en sus artículos 156 y 157 la existencia de un trámite previo de audiencia al interesado con carácter previo a la firma del acta de conformidad o de disconformidad. La opción seguida por la jurisprudencia es diferente si el procedimiento se ha desarrollado en base a la regulación actual ya que al contemplar de forma expresa el procedimiento de inspección la existencia de un trámite de audiencia con carácter preceptivo se podría alegar que el proyecto de regularización adquiere todo su sentido puesto que respecto del mismo se abre un trámite de alegaciones dando participación al sujeto inspeccionado. Dadas estas premisas, en el nuevo marco legislativo, la efectividad de esta acción administrativa respecto del procedimiento de regularización es manifiesta, de acuerdo con las sentencias del TS y de la AN.

Quizás por el conocimiento de la introducción del trámite previo a la firma del acta en conformidad o disconformidad tanto en el Reglamento General de Inspección de los Tributos como en la LGT, el TSJ de Galicia en su Sentencia de 24 de octubre de 2005 ha admitido la validez como ins-

trumento para interrumpir la prescripción del derecho a liquidar de una diligencia en la que se comunica al contribuyente una propuesta de regularización de todos los impuestos y ejercicios fiscalizados. El Tribunal lo justifica afirmando que «teniendo en cuenta que, de acuerdo con lo prevenido en el artículo 46.2 del RGIT, las diligencias no contienen propuestas de liquidaciones tributarias, pero pueden ser documentos preparatorios de las actas previas o definitivas, amén de su connatural función de servir de constancia de hechos o circunstancias de trascendencia tributaria, ya se concluye que la formulación de aquella diligencia tiene pleno sentido, cuyo contenido resulta trascendente».

3.4.2. *Diligencia que comunica una futura actuación de la Administración*

Entre las actuaciones anodinas pueden hallarse aquellas actuaciones en las que los órganos de inspección actuantes comunican o informan de la realización de actuaciones futuras en el marco de la inspección sin que exista un avance concreto en el proceso de regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo y sin que exista una norma procedimental que obligue a la formulación de este tipo de avisos.

En la STS de 11 de febrero de 2002, el TS ha tenido ocasión de afirmar que las diligencias que son meros anuncios o «avisos» de futura actuación de la Administración no pueden calificarse como actuaciones orientadas a la regularización de la situación tributaria del contribuyente. En su caso, será en el momento en el que se produzcan las actuaciones concretas cuando adquirirán el carácter de actividades aptas para interrumpir el cómputo del plazo de prescripción.

Ejemplos de este tipo de actuaciones que no son aptas para la interrupción del plazo de prescripción son los de la diligencia en la que se señala que se comprobará la situación tributaria en relación con diversos conceptos impositivos para los ejercicios 3/1998 a 12/2000 ⁶⁹, la diligencia en la que se produce la mera comunicación de que la puesta de manifiesto del expediente tendrá lugar en una determinada fecha ⁷⁰ o la diligencia en la que se anuncia que la Inspección exigirá información sobre determinadas partidas en el futuro ⁷¹.

3.4.3. *Diligencia de mera constatación*

Las SSTs de 11 de febrero de 2002 ⁷² y 27 de abril de 2009 ⁷³ afirman que «las actuaciones inspectoras levantadas al objeto mero de constatación pero que no contienen acto alguno encamina-

⁶⁹ SAN de 12 de marzo de 2009.

⁷⁰ STSJ de Cataluña de 11 de enero de 2008.

⁷¹ STSJ de Canarias, sala de Las Palmas, de 22 de febrero de 2008.

⁷² La STS de 11 de febrero de 2002 se refiere a una diligencia en la que se avisa del inicio de la comprobación del Impuesto sobre Sociedades pero sin contener ningún acto encaminado a poner en marcha la referida comprobación y en la misma se expone que la actuación ha de ser tal que «integre un mínimo contenido que pueda calificarse de "acción" de la Administración dirigida a alguna de las finalidades acabadas de apuntar. Menos "avisos" de una futura actuación que, a mayor abundamiento, se dilata durante prácticamente un año y cuatro meses, no puede tenerse por "acciones" de la Administración dirigidas a las finalidades aludidas».

⁷³ La STS de 27 de abril de 2009 no admite la interrupción del plazo de prescripción por una diligencia que «se limita a anunciar que se continúan las actuaciones inspectoras sin añadir nada más, ni aportar avance alguno en el procedimiento inspector».

do a la comprobación administrativa tributaria son actuaciones carentes de la verdadera y propia significación de actuación inspectora».

Los supuestos que han dado lugar a la intervención de la Sala Tercera del TS no son casos excepcionales sino que son numerosas las ocasiones en las que ha sido debida la intervención judicial para dilucidar si una determinada diligencia integrada en el procedimiento de inspección, en realidad, era una diligencia de mera constatación sin entidad suficiente para considerarse como actividad efectiva dentro del procedimiento de inspección. Entre los supuestos que han aparecido en la jurisprudencia destacan los que analizan una diligencia en la que se hace constar que continúan las actuaciones inspectoras ⁷⁴, diligencia que anuncia que la entidad presentará en una próxima visita documentación requerida por la Inspección ⁷⁵, diligencia en la que se aplaza el procedimiento sin que medie solicitud del interesado y sin que la Administración explique tampoco el porqué del aplazamiento excluyéndose en tal documento el hacer mención alguna de la necesidad de aportar nueva documentación, datos o cualquier otra circunstancia que ayude a comprender este actuar ⁷⁶, diligencia que se limita a constatar el intercambio de pareceres y argumentaciones entre sujeto pasivo y actuuario sobre la consideración de determinados servicios como bases sujetas al IVA y a constatar que se está «a la espera» de la decisión de la Agencia Tributaria y la Dirección General de Tributos ⁷⁷ o diligencias en las que se transcriben datos relevantes que provienen de documentación aportada y analizada en anteriores diligencias ⁷⁸.

3.5. Diligencias que no obran en el expediente

Es posible encontrar algunos procedimientos contencioso-administrativos en los cuales se discutía sobre la aptitud de una diligencia que no consta en el expediente administrativo para interrumpir el plazo de prescripción del derecho a liquidar por parte de la Administración. La solución adoptada en estos supuestos responde a varias lógicas. En primer lugar, cabe citar el respeto a los diversos derechos básicos del obligado tributario enumerados en el artículo 34 de la LGT entre los que destacan el derecho a que las manifestaciones con relevancia tributaria de los obligados se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios (letra q) y el derecho a obtener copia a su costa de los documentos que integren el expediente administrativo en el trámite de puesta de manifiesto del mismo en los términos previstos en esta Ley (letra s). La ausencia de determinadas diligencias en el expediente supondría una violación de estos derechos del obligado tributario y una de las consecuencias concretas de tal

⁷⁴ «La Sala entiende que dicha Diligencia, dado su contenido, en el que no especifica el ejercicio al que se refieren, ni la finalidad de las mismas en orden a determinar o regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo, no pueden tener la eficacia interruptiva que la norma fiscal reconoce, dada su generalidad y falta de fundamentación en el desarrollo y desenvolvimiento de las actuaciones inspectoras, de forma que su no extensión no influiría, ni tampoco contribuiría a la "efectividad" del fin perseguido por dichas actuaciones inspectoras.» (STS de 17 de diciembre de 2009).

⁷⁵ «La Sala considera que el contenido de dicha Diligencia, efectivamente, carece de toda virtualidad interruptora del plazo de prescripción, primero, porque no tiende a la comprobación del hecho imponible que se pretende liquidar, al no mencionarse concepto tributario o documento relevante para tal fin; y segundo, porque supone un mero recordatorio para la propia Inspección de la labor ya iniciada, describiendo un "status quo" procedimental sin relevancia tributaria o procedimental alguna.» (SAN de 11 de febrero de 2010).

⁷⁶ Esta situación no resulta modificada por el hecho de que se encuentre firmada por el representante del interesado (STSJ de Andalucía, sala de Sevilla, de 5 de abril de 2002).

⁷⁷ SSTSJ de Cataluña de 23 y 29 de septiembre y 27 de diciembre de 2004.

⁷⁸ STSJ de Cataluña de 22 de noviembre de 2005.

incumplimiento sería la de impedir que tales diligencias fueran aptas para interrumpir el transcurso del plazo de prescripción. Esta conclusión jurisprudencial puede apoyarse, igualmente, en la idea de impedir que un agente se pueda beneficiar del propio incumplimiento de la norma. En este caso es la Administración tributaria actuante quien ha incumplido su obligación de diligencia y, por ello, no puede verse favorecida por un documento que rompe el plazo de prescripción pero que se ha extraviado.

Siguiendo este razonamiento, la SAN de 10 de noviembre de 2006 ha rechazado la validez de unas diligencias que han sido anunciadas como presentes en el expediente administrativo remitido por el Inspector-Jefe al TEAR así como sus fechas aunque, en realidad, tales diligencias no aparecen en el expediente foliado por lo que no existirá prueba alguna sobre la verdadera existencia de tales documentos derivados del procedimiento de inspección y no se considerará interrumpida por tales actuaciones que no aparecen reflejadas documentalmente ⁷⁹.

En la STSJ de Madrid núm. 1453/2009, de 1 de septiembre, la Administración no ha remitido de forma completa el expediente administrativo incumpliendo de esta forma el contenido del artículo 48.3 y 4 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Los documentos que faltaban en el expediente consisten en varias diligencias administrativas relacionadas con el procedimiento de inspección del Impuesto sobre Sociedades en las que según manifestación de la mercantil objeto de la inspección se reiteraba la solicitud de aportación de una determinada información. «Ante la falta de expediente administrativo, cuya falta de remisión es sólo imputable a la Administración, la Sala no puede hacer las comprobaciones oportunas respecto del contenido y eficacia de las mencionadas diligencias. Por otro lado, tampoco podemos despreciar la manifestación de la actora, que insiste en que no había más documentación que aportar y que toda le fue remitida a la Administración al inicio de las actuaciones inspectoras. Por lo tanto, todas las diligencias en que se repita la solicitud de presentación de documentos, en las condiciones en que han sido valoradas en la presente sentencia y por las carencias del expediente administrativo, tenían carácter reiterativo». En un supuesto en el que faltaban diligencias en el expediente administrativo entregado a efectos de preparación de la demanda en sede jurisdiccional pero que fueron aportadas, con posterioridad, en el momento de la práctica de las pruebas en el seno del proceso, el TS ha admitido la validez de estos documentos a efectos interruptivos ⁸⁰.

4. CONCLUSIONES

El ordenamiento jurídico ha dotado de una serie de poderosos instrumentos jurídicos a los órganos de inspección de la Administración con la finalidad de combatir el fraude fiscal y hacer efectivos los principios constitucionalmente consagrados de generalidad y de solidaridad en el sistema

⁷⁹ «Ello conlleva que al no constar documentada en el expediente remitido actuación administrativa intermedia realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo tendente a proseguir el respectivo procedimiento administrativo y que contribuya eficazmente a la liquidación en el marco del Impuesto controvertido, la consecuencia que se extrae es que todas las actuaciones inspectoras anteriores a la fecha en que se produjo la "reanudación", (...) no tengan efectos interruptivos de la prescripción».

⁸⁰ «La propia parte recurrida reconoce en su escrito de oposición al recurso de casación que si bien las diligencias controvertidas no figuraban originalmente en el expediente administrativo, posteriormente sí fueron incorporadas, como consecuencia de la prueba practicada a su instancia», (STS de 23 de abril de 2009).

tributario. Sin embargo, tales instrumentos, entre los que se encuentran la apertura o desarrollo de alguno de los procedimientos de comprobación previstos, están vinculados a la efectiva realización de actuaciones orientadas a regularizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. De esta manera, la interrupción del plazo de prescripción de la obligación tributaria por una actuación administrativa tendente a la regularización de la situación tributaria exige, además de la notificación de la actuación, que la misma esté efectivamente destinada a comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias. Cuando no se cumple este requisito material las actuaciones, que en ocasiones han sido denominadas «diligencias-argucia», resultan irrelevantes en el procedimiento inspector y no pueden conllevar la interrupción del plazo de prescripción.

Han quedado reseñadas las varias formas externas (diligencias, comunicaciones con requerimientos de información, liquidaciones nulas de pleno derecho) que pueden adoptar y las distintas circunstancias en las que se pueden producir estas actuaciones irrelevantes (solicitud de información irrelevante, solicitud de información ya poseída, actuaciones anodinas al no aportar ningún avance al desarrollo del procedimiento, actuaciones no incluidas en el expediente administrativo) para el correcto ejercicio de la función comprobadora reservada a la Administración.

Consideramos que esta construcción de origen jurisprudencial encuentra su fundamento último en el principio de igualdad entre las partes en el seno de la relación jurídico-tributaria y en el principio de buena fe exigible a todos los integrantes de un Estado democrático de Derecho. La búsqueda del equilibrio entre la situación jurídica de los obligados tributarios y el ejercicio de su función por parte de la Administración tributaria obliga a permitir que cada actuación comprobadora emanada de los órganos destinados a asegurar la efectividad del sistema tributario sea potencialmente apta para interrumpir el transcurso del plazo de prescripción a favor del contribuyente pero condiciona también tal consecuencia a que la potestad esté verdaderamente enfocada al ejercicio de la función pública (por ejemplo, las reglas procedimentales han de ser estrictamente seguidas de forma que sólo las actuaciones allí previstas serán aptas para interrumpir la prescripción). Finalmente, el necesario equilibrio entre las partes dota de materialización en relación con los procedimientos de comprobación a los derechos enumerados de forma excesivamente genérica en el artículo 34 de la LGT (como el derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, el derecho a ser informado de la naturaleza y alcance de las actuaciones de comprobación o el derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos) evitándose, de esta forma, actuaciones abusivas por parte de los órganos ejercientes de la función inspectora.

Anexo

Jurisprudencia citada

Tribunal Supremo

- STS de 25 de junio de 1987
- STS de 31 de enero de 1989
- STS de 6 de noviembre de 1993
- STS de 19 de enero de 1996
- STS de 14 de diciembre de 1996
- STS de 23 de octubre de 1997
- STS de 7 de noviembre de 1998
- STS de 13 de noviembre de 1998
- STS de 22 de julio de 1999
- STS de 22 de enero de 2000
- STS de 16 de octubre de 2000
- STS de 11 de febrero de 2002
- STS de 28 de abril de 2002
- STS de 4 de marzo de 2003
- STS de 15 de abril de 2004
- STS de 11 de mayo de 2004
- STS de 18 de junio de 2004
- STS de 17 de mayo de 2005
- STS de 19 de enero de 2006
- STS de 19 de abril de 2006
- STS de 13 de febrero de 2007
- STS de 11 de abril de 2007
- STS de 20 de abril de 2007
- STS de 20 de junio de 2007
- STS de 8 de noviembre de 2007
- STS de 17 de marzo de 2008
- STS de 28 de abril de 2008
- STS de 30 de mayo de 2008

- STS de 23 de junio de 2008
- STS de 22 de septiembre de 2008
- STS de 22 de diciembre de 2008
- STS de 4 de marzo de 2009
- STS de 24 de marzo de 2009
- STS de 6 de abril de 2009
- STS de 20 de abril de 2009
- STS de 23 de abril de 2009
- STS de 27 de abril de 2009
- STS de 7 de mayo de 2009
- STS de 18 de junio de 2009
- STS de 29 de junio de 2009
- STS de 16 de julio de 2009
- STS de 18 de septiembre de 2009
- STS de 15 de octubre de 2009
- STS de 29 de octubre de 2009
- STS de 26 de noviembre de 2009
- STS de 30 de noviembre de 2009
- STS de 10 de diciembre de 2009
- STS de 17 de diciembre de 2009

Audiencia Nacional

- SAN de 3 de junio de 1997
- SAN de 6 de mayo de 1999
- SAN de 18 de octubre de 2001
- SAN de 31 de octubre de 2002
- SAN de 27 de octubre de 2005
- SAN de 3 de noviembre de 2005
- SAN de 1 de diciembre de 2005 (dos)
- SAN de 1 de junio de 2006
- SAN de 10 de noviembre de 2006
- SAN de 26 de junio de 2008
- SAN de 26 de enero de 2009
- SAN de 12 de febrero de 2009

- SAN de 19 de febrero de 2009
- SAN de 26 de febrero de 2009
- SAN de 2 de marzo de 2009
- SAN de 12 de marzo de 2009
- SAN de 18 de mayo de 2009
- SAN de 25 de junio de 2009
- SAN de 9 de julio de 2009
- SAN de 30 de septiembre de 2009
- SAN de 26 de noviembre de 2009
- SAN de 22 de diciembre de 2009
- SAN de 20 de enero de 2010
- SAN de 11 de febrero de 2010

Tribunales Superiores de Justicia

- STSJ de Cantabria de 23 de junio de 1998
- STSJ de Canarias (sala de Santa Cruz de Tenerife) de 26 de enero de 1999
- STSJ de Andalucía de 31 de marzo de 1999
- STSJ de Andalucía (sala de Sevilla) de 22 de abril de 1999
- STSJ de Castilla y León (sala de Valladolid) de 26 de mayo de 1999
- STSJ de Andalucía (sala de Sevilla) de 7 de enero de 2000
- STSJ de Murcia de 27 de septiembre de 2000
- STSJ de Canarias (sala de Las Palmas) de 20 de junio de 2001
- STSJ de Murcia de 18 de octubre de 2001
- STSJ de Castilla y León (sala de Burgos) de 2 de enero de 2002
- STSJ de Murcia de 23 de enero de 2002
- STSJ de Castilla-La Mancha de 31 de enero de 2002
- STSJ de Murcia de 20 de marzo de 2002
- STSJ de Murcia de 30 de marzo de 2002
- STSJ de Andalucía (sala de Sevilla) de 5 de abril de 2002
- STSJ de Murcia de 31 de mayo de 2002
- STSJ de Castilla-La Mancha de 3 de enero de 2003
- STSJ de Navarra de 30 de junio de 2003
- STSJ del País Vasco de 3 de julio de 2003
- STSJ de Andalucía (sala de Granada) de 16 de septiembre de 2003

- STSJ de Aragón de 31 de mayo de 2004
- STSJ de Aragón de 10 de junio de 2004
- STSJ de Cataluña de 23 de septiembre de 2004
- STSJ de Cataluña de 29 de septiembre de 2004
- STSJ de Cataluña de 27 de diciembre de 2004
- STSJ de la Comunidad Valenciana de 6 de mayo de 2005
- STSJ de la Comunidad Valenciana de 17 de junio de 2005
- STSJ de Castilla-La Mancha de 11 de julio de 2005
- STSJ de Galicia de 24 de octubre de 2005
- STSJ de Cataluña de 22 de noviembre de 2005
- STSJ de la Comunidad Valenciana de 1 de diciembre de 2005
- STSJ de Cataluña de 14 de diciembre de 2005
- STSJ de Andalucía (sala de Sevilla) de 15 de diciembre de 2005
- STSJ de Andalucía (sala de Sevilla) de 22 de diciembre de 2005
- STSJ de Andalucía (sala de Sevilla) de 4 de enero de 2006
- STSJ de Andalucía (sala de Sevilla) de 16 de diciembre de 2006
- STSJ de Canarias (sala de Santa Cruz de Tenerife) de 10 de marzo de 2006
- STSJ de Canarias (sala de Santa Cruz de Tenerife) de 9 de mayo de 2006
- STSJ de Cataluña de 4 de octubre de 2007
- STSJ de la Comunidad Valenciana de 30 de noviembre de 2007
- STSJ de Cataluña de 11 de enero de 2008
- STSJ de Canarias (sala de Las Palmas) de 22 de febrero de 2008
- STSJ de Murcia núm. 1125/2008, de 26 de diciembre de 2008
- STSJ de Cataluña núm. 168/2009, de 19 de febrero de 2009
- STSJ de la Comunidad Valenciana de 23 de marzo de 2009
- STSJ de Murcia núm. 260/2009, de 23 de marzo de 2009
- STSJ de Andalucía (sala de Sevilla) de 18 de mayo de 2009
- STSJ de Cataluña núm. 548/2009, de 22 de mayo de 2009
- STSJ de Galicia núm. 506/2009, de 3 de junio de 2009
- STSJ de Andalucía (sala de Granada) núm. 409/2009, de 29 de junio de 2009
- STSJ de Murcia de 29 de junio de 2009
- STSJ de la Comunidad Valenciana de 15 de julio de 2009
- STSJ de Madrid núm. 1453/2009, de 1 de septiembre, de 2009
- STSJ de Illes Balears de 10 de septiembre de 2009

- STSJ de Madrid de 21 de septiembre de 2009
- STSJ de Madrid de 23 de septiembre de 2009
- STSJ de la Comunidad Valenciana de 2 de octubre de 2009
- STSJ de Cataluña de 22 de octubre de 2009
- STSJ de Cataluña núm. 345/2010, de 8 de abril de 2010.

LA DOCTRINA DEL TJUE SOBRE EL PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA AL HILO DE LA SENTENCIA DE LA HIGH COURT BRITÁNICA EN EL CASO TEST CLAIMANTS IN THE THIN CAP: EL TEST COMUNITARIO DE LOS MOTIVOS COMERCIALES Y SUS IMPLICACIONES

JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de La Coruña*

CRISTINA GARCÍA-HERRERA BLANCO

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Complutense y Coordinadora de Área del IEF*

Extracto:

LA jurisprudencia comunitaria sobre las normas que recogen el principio de plena competencia plantea algunas dudas sobre el alcance de los motivos comerciales que pueden llegar a admitirse cuando las partes vinculadas realizan una operación en condiciones diferentes a las normales de mercado. La *High Court of Justice* del Reino Unido en la sentencia *Thin Cap Group* ha realizado una interpretación amplia del tipo de justificación admisible, que incluye motivos comerciales de tipo subjetivo.

En este artículo se analiza la citada sentencia, desarrollándose los diferentes argumentos empleados por el Tribunal inglés para justificar su posición. Además, se exponen las distintas concepciones del principio de plena competencia, dándose noticia de la evolución de este principio en el ámbito de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y en particular de la importante actualización de las Directrices sobre Precios de Transferencia aprobada en julio de 2010, que constituye la modificación de mayor alcance desde la aprobación de las Directrices en el año 1995. Además se estudia el alcance de la concepción OCDE sobre el *arm's length standard* (ALS) y su compatibilidad con la posición desarrollada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el contexto de los precios de transferencia y la subcapitalización. Asimismo, se exponen las implicaciones que esta jurisprudencia tiene en el ámbito de la normativa española, regulada en los artículos 16 y 20 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Por último, se reflexiona sobre los problemas que la aplicación práctica del ALS plantea y sobre la conveniencia de buscar nuevas fórmulas para luchar contra los abusos que pueden llevar a cabo los grupos multinacionales, de manera complementaria al empleo del principio de plena competencia como principio al servicio del reparto del poder tributario entre los Estados.

Palabras clave: precios de transferencia, subcapitalización, principio de plena competencia, Directrices de la OCDE de Precios de Transferencia, jurisprudencia comunitaria en materia de cláusulas antiabuso y motivos comerciales.

ECJ DECISION ON THE ARM'S LENGTH PRINCIPLE REGARDING TEST CLAIMANTS IN THE THIN CAP CASE OF THE HIGH COURT OF JUSTICE OF THE UNITED KINGDOM: THE EU TEST OF THE COMMERCIAL REASONS AND ITS IMPLICATION

JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de La Coruña*

CRISTINA GARCÍA-HERRERA BLANCO

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Complutense y Coordinadora de Área del IEF*

Abstract:

THE EU Court of Justice case law regarding the arm's length principle raises some doubts about the scope of the commercial reasons that can reach acceptable when related parties perform an operation under conditions other than normal market. The High Court of Justice of the United Kingdom in the Thin Cap Group Case has made a broad interpretation of permissible justification whatsoever, including subjective type commercial reasons.

This article discusses the judgment, developing the various arguments used by the English Court to justify its position. It then lays out the different conceptions of the arm's length standards (ALS), taking into account the evolution of this principle in the OECD context and in particular the major update of the Transfer Pricing Guidelines adopted in July 2010. Furthermore we analyse the OECD approach on the ALS and its compatibility with the position developed by the EU Court of Justice in the context of transfer pricing and capitalization. This piece of work also outlines the implications of this case within the scope of Spanish law, regulated in articles 16 and 20 of TRLIS.

Keywords: transfer pricing, thin capitalisation, OECD Transfer Pricing Guidelines, EU Court of Justice jurisprudence on antiabuse clauses and commercial purposes.

Sumario

1. Introducción.
2. La posición adoptada por la *High Court* sobre el cumplimiento de las condiciones de compatibilidad comunitaria de la normativa británica de subcapitalización.
 - A. Breve exposición de la jurisprudencia comunitaria considerada por la *High Court* del Reino Unido.
 - B. La posición adoptada por la *High Court* sobre la exigencia del doble test objetivo-subjetivo para aplicar la normativa antisubcapitalización.
3. La evolución de las diferentes concepciones del principio de plena competencia.
4. El test comunitario de los motivos comerciales en el contexto de los precios de transferencia y la subcapitalización: ¿razonabilidad objetiva o subjetiva?
5. La flexibilización del principio de plena competencia: la pervivencia del consenso internacional y la necesaria limitación en la admisión de motivos comerciales subjetivos.
6. La normativa española sobre precios de transferencia y subcapitalización y su adaptación a la jurisprudencia comunitaria en materia de cláusulas antiabuso.
7. Una reflexión final.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

El TJUE se ha pronunciado en al menos cinco ocasiones sobre la compatibilidad de normativas nacionales que siguen el principio de plena competencia. En cuatro ocasiones se ha pronunciado sobre normativas antisubcapitalización (asuntos *Lankhorst* y *Lasertec*, sobre la normativa alemana; asunto *Test Claimants in the Thin Cap*, sobre la normativa británica y su regulación convencional, y asunto *Lammers & Van Cleeff*, sobre la normativa belga), y en una sobre la normativa de precios de transferencia (asunto *SGL*, sobre la normativa belga).

La doctrina elaborada por el TJUE sobre el principio de plena competencia –que parte de su compatibilidad general con el Derecho de la UE–¹ plantea una serie de cuestiones de gran relevancia teórico-práctica. Muy en particular, los tribunales nacionales que aplican esta doctrina en procesos judiciales nacionales donde se ventila la cuestión de la aplicación de normas nacionales de subcapitalización o de precios de transferencia han puesto de manifiesto la existencia de dudas sobre el alcance de esta jurisprudencia comunitaria. Así, por ejemplo, la *High Court of Justice* del Reino Unido, en su Sentencia de 17 de noviembre de 2009, sobre el caso *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* [Case No: HC03c04130, (2009) EWHC2908 Ch], constituye una buena muestra de ello, toda vez que en la misma se suscita la cuestión de la aplicación efectiva de la STJUE resultante de la cuestión prejudicial planteada por tal tribunal británico en el mismo grupo de asuntos. De forma muy específica el tribunal inglés (*High Court*) plantea si la compatibilidad de la normativa británica de subcapitalización requiere el cumplimiento u observancia de un doble test que pase por: a) La comprobación por las autoridades fiscales de una vulneración del principio de plena competencia (test objetivo de vulneración del ALS), y b) La inexistencia de un motivo comercial que justifique la realización de operaciones no alineadas o conformes con el principio de plena competencia (test de los motivos comerciales); o, por el contrario, se requiere únicamente que las autoridades fiscales demuestren la concurrencia del test objetivo de vulneración del principio de plena competencia a través de elementos objetivos verificables por terceros.

Las autoridades fiscales británicas (*UK Inland Revenue*) han defendido esta segunda posición (*arm's length single test/test objetivo del arm's length standard o ALS*), en tanto que los contribuyentes argumentaron a favor del doble test con base en las SSTJUE *Lankhorst* y *Test Claimants in the Thin Cap Group*, de suerte que la *High Court* acogió esta segunda posición desarrollando una interesante y fundada posición con base en tal jurisprudencia comunitaria. Así, el tribunal inglés consideró que una regularización basada en la normativa de subcapitalización sólo puede tener lugar, en una situación cubierta por el Derecho comunitario, cuando, además de acreditarse la vulneración de tal normativa a través de elementos objetivos, se ha realizado un test separado de comercialidad (justificación comercial de un endeudamiento superior al de mercado entre partes independientes que puede afectar al endeudamiento en sí mismo o a su cuantía o remuneración). De esta forma, el contribuyente debe tener la oportunidad de aportar en el procedimiento una justificación comercial del endeudamiento y las condiciones del mismo, de manera que tal justificación comercial excluye la aplicación de la normativa de subcapitalización, tal y como ha indicado el TJUE y ha confirmado la *UK High Court of Justice*.

¹ Entre otros, *vid.* MARTÍN JIMÉNEZ (2010), págs. 71 y ss.; CALDERÓN (2010) y MEUSSEN (2010), pág. 249.

A lo largo de este trabajo trataremos de exponer la posición adoptada por la *High Court* del Reino Unido, mostrando los distintos argumentos utilizados para fundamentar su posición. Asimismo, prestaremos atención a las distintas concepciones del principio de plena competencia, con particular atención a la evolución de este principio en el seno de la OCDE, dando noticia de la última actualización de las Directrices sobre Precios de Transferencia aprobada con fecha de 22 de julio de 2010, y analizaremos su compatibilidad con el test comunitario de los motivos comerciales. Por último, trataremos de determinar las implicaciones de la jurisprudencia comunitaria para la normativa española que desarrolla el principio de plena competencia en los artículos 16 y 20 del TRLIS.

2. LA POSICIÓN ADOPTADA POR LA *HIGH COURT* SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE LAS CONDICIONES DE COMPATIBILIDAD COMUNITARIA DE LA NORMATIVA BRITÁNICA DE SUBCAPITALIZACIÓN

A. Breve exposición de la jurisprudencia comunitaria considerada por la *High Court* del Reino Unido

La sentencia de la *High Court of Justice* se fundamenta básicamente en la jurisprudencia del TJUE en los casos *Lankhorst* y *Test Claimants in the Thin Cap*, la cual sintetizamos a continuación.

- A) La STJUE en el asunto *Lankhorst* resulta clave para entender la jurisprudencia del TJUE sobre el principio de plena competencia y las cláusulas antisubcapitalización. En este caso se aplicó la cláusula de subcapitalización alemana a una filial alemana respecto de su endeudamiento remunerado con una entidad vinculada neerlandesa, en el marco de unos hechos que revelaban que el préstamo de la neerlandesa estaba motivado para evitar la quiebra de la entidad alemana en pérdidas y con un alto nivel de endeudamiento con bancos alemanes. De hecho, el préstamo de la entidad neerlandesa permitió reducir sustancialmente el endeudamiento de la sociedad alemana con los bancos y reducir al 50 por 100 los intereses que venía pagando. Es decir, se trataba claramente de una situación en la que no podía considerarse que existiera un montaje puramente abusivo o totalmente artificial, pero a pesar de ello la norma de subcapitalización alemana resultaba aplicable operando sobre la base de un ratio fijo de endeudamiento (3:1) en sentido similar a lo previsto en la normativa española. No obstante, la norma alemana de subcapitalización, a diferencia de la española, no era de aplicación allí donde el contribuyente probara que podría haber obtenido esos recursos financieros de terceros en iguales condiciones (*arm's length* en su versión de razonabilidad objetiva OCDE).

El TJUE consideró que la normativa alemana resultaba incompatible con la libertad de establecimiento al generar una discriminación que no estaba justificada en la prevención del riesgo de evasión fiscal, en la medida en que se proyectaba o capturaba igualmente operaciones que no constituían montajes puramente abusivos o totalmente artificiales como la situación planteada en el caso de autos. Igualmente, el TJUE puso de manifiesto cómo las autoridades fiscales no pueden presumir la existencia de un montaje abusivo por el sim-

ple hecho de que se trate de una situación transfronteriza. Como pone de relieve la sentencia de la *High Court*, el hecho de que los préstamos de la entidad neerlandesa a su vinculada alemana respondieran a buenas razones comerciales ejerció una influencia determinante en el signo del pronunciamiento del TJUE, aunque tal *ratio decidendi* no esté explícita sino implícitamente recogida en la sentencia (paras. 37 y 38 de la STJUE).

- B) La STJUE en el asunto *Test Claimants in the Thin Cap* constituye el segundo gran pronunciamiento del TJUE sobre la compatibilidad comunitaria de normas nacionales antisubcapitalización. En concreto, se cuestionó la compatibilidad con la libertad de establecimiento de la normativa británica en una cuestión prejudicial planteada precisamente por la *High Court* en el marco de los litigios sobre los que este tribunal se pronunció con posterioridad aplicando la doctrina emanada de esta STJUE.

En síntesis, el TJUE considera que el principio de plena competencia sobre el que se fundamenta la legislación de los diferentes países sobre precios de transferencia (y operaciones vinculadas) y sobre subcapitalización constituye un principio antiabuso que previene montajes puramente abusivos o totalmente artificiales de transferencia de beneficios de una jurisdicción fiscal a otra y, en tal sentido, toda normativa fundamentada en tal principio constituye una legislación antiabuso desde el punto de vista comunitario que resulta justificada (y las restricciones fiscales que genera también), *siempre y cuando su configuración y aplicación se ajuste a la doctrina del TJCE sobre la proporcionalidad de las cláusulas antiabuso nacionales*. Concretamente, el cumplimiento del test de proporcionalidad comunitario queda supeditado a la concurrencia de cuatro condicionantes, a saber:

- a) Que el contribuyente puede oponerse a la aplicación de la norma antiabuso aportando, sin estar sujeto a restricciones administrativas excesivas, elementos relativos a los posibles motivos comerciales por los que se celebró dicha transacción. El TJUE admitió, siguiendo la sugerencia del Abogado General en *Test Claimants in the Thin Cap*, que allí donde no existan condiciones de mercado en las operaciones entre partes vinculadas deba concederse al contribuyente la oportunidad de probar que las transacciones responden a motivos económicos válidos a pesar de apartarse del principio de imposición a precios de mercado. De acuerdo con ello, podría argumentarse que normas nacionales que establezcan una aplicación indiferenciada y automática de normas antiabuso –como una cláusula de subcapitalización basada en un ratio fijo, sin posibilidad de prueba en contrario (*Lammers & Van Cleeff*), o cláusulas que niegan la deducibilidad de los intereses y los recalifican automáticamente como dividendos cuando son pagados a no residente (*Test Claimants in the Thin Cap*)– son contrarias al Tratado CE al resultar desproporcionadas².
- b) La norma antiabuso debe aplicarse de tal forma que la Administración acredite que el examen de los elementos objetivos de la operación revelan que la misma corresponde a un montaje puramente artificial carente de motivos económicos reales. En este sentido, el TJCE parece posicionarse a favor de que la carga de la prueba sobre la concurrencia

² Véanse en este sentido la SAN de 30 de abril de 2008 y las SSTs de 21 de febrero de 2008 y de 1 de octubre de 2009 (rec. 1596/2004), que consideran que el artículo 20 del TRLIS, en su redacción anterior a la reforma operada por la Ley 62/2003, resulta contrario a la libertad de establecimiento comunitario e incluso a la cláusula de no discriminación de los CDI. Sobre esta cuestión, *vid.* CALDERÓN y MARTÍN (2009 a).

de los presupuestos de la cláusula antiabuso recaiga principalmente sobre las autoridades fiscales, aunque esta posición no es del todo clara ya que en otras ocasiones admite las presunciones *iuris tantum*. No obstante, el TJCE insiste en que la norma antiabuso en su instrumentación a través del principio de plena competencia sólo debe proyectarse sobre montajes puramente artificiales carente de motivos comerciales reales y con fines exclusivamente fiscales, de suerte que debe quedar excluida su aplicación si se acredita que la operación fue acordada en condiciones comerciales sobre las que tales sociedades habrían podido ponerse de acuerdo si no hubieran pertenecido al mismo grupo de sociedades (aps. 80 a 83 de la STJUE *Test Claimants in the Thin Cap*).

- c) La norma antiabuso sólo debe afectar a la parte de la operación (y renta) que no se ajusta al principio de plena competencia (v. gr., el exceso de intereses sobre los de mercado) y en todo caso debe someter a gravamen rentas con conexión territorial con el Estado que articula tal cláusula antiabuso; y
- d) El TJCE admite los ajustes secundarios recalificatorios pero obliga al Estado que los efectúa a tratar coherentemente la renta calificada a los efectos de los impuestos sobre la renta (piénsese, por ejemplo, en una recalificación de exceso de intereses en distribución en cubierta de dividendos a los efectos del IS de la sociedad pagadora y del IRNR de la sociedad perceptora) sin que tal obligación sea exigible a cualquier otro Estado miembro (el de residencia de la sociedad no residente vinculada), sin perjuicio de la aplicación de los convenios que contemplen un ajuste bilateral (CDI y Convenio de Arbitraje 90/436/CEE). En esta misma línea, el TJCE afirmó que el hecho de que la recalificación realizada en el Estado de residencia de la sociedad pagadora pueda generar doble imposición económica no resulta relevante, pues no corresponde a este Estado garantizar la eliminación de la doble imposición económica que se produce en relación con las distribuciones transnacionales de dividendos más que si estima oportuno gravar tales dividendos o beneficios en sede de la perceptora de los mismos (*vid.*, en este sentido, las SSTJUE *Test Claimants in Class IV of the ACT Group* o *Denkavit International* y *Denkavit France*).

Otra aportación importante de la jurisprudencia comunitaria (asuntos *Test Claimants in the Thin Cap*, *Lammers & Van Cleeff*, y *SGI*) se encuentra en el hecho de que es perfectamente posible diseñar cláusulas antiabuso pensadas o que ataquen operaciones internacionales exclusivamente, sin que tenga sentido la extensión de estas cláusulas a operaciones nacionales.

La Comisión UE se ha hecho eco de esta jurisprudencia comunitaria en su Comunicación: Communication from the Commission to the Council, *The application of anti-abuse measures in the area of direct taxation-within the EU and in relation to third countries*, COM(2007)785, 10 de diciembre de 2007, página 5.

La jurisprudencia posterior del TJUE sobre subcapitalización (asunto *Lammers & Van Cleeff* 2008) y sobre precios de transferencia (asunto *SGI* 2010) ³ ha confirmado a grandes rasgos la

³ Especial relevancia posee la STJUE de 21 de enero de 2010, *SGI*, C-311/08, donde se consolida la posición del TJCE sobre las condiciones de compatibilidad comunitaria de la normativa nacional que establece el principio de plena competencia, especificando su aplicación en el ámbito de los precios de transferencia. Sobre la misma *vid.* MARTÍN JIMÉNEZ (2010), CALDERÓN (2010), BAKER (2010) y MEUSSEN (2010).

doctrina derivada de su sentencia *Test Claimants in the Thin Cap* que acabamos de sintetizar. Es más, la STJUE en el caso *SGL* confirma y consolida la doctrina sobre las condiciones de compatibilidad comunitaria de las normas nacionales que establecen el principio de plena competencia tanto a través de cláusulas de subcapitalización como de normativas de precios de transferencia. Y de hecho hay autores ⁴ que consideran que tal doctrina comunitaria debe aplicarse incluso cuando tal normativa nacional se aplica en situaciones internas atendiendo a la jurisprudencia del TJUE sobre la denominada «extensión de efectos» de acuerdo con la cual cuando el legislador nacional hace aplicable o se atiene a soluciones comunitarias para resolver o regular cuestiones internas la normativa nacional debe interpretarse y aplicarse de forma uniforme siguiendo la regulación comunitaria ⁵; en nuestra modesta opinión, sin embargo, resulta dudoso que el Derecho de la UE requiera una interpretación comunitaria de la normativa de precios de transferencia respecto de situaciones internas (no transfronterizas), aunque es cierto que el TJUE ha llegado a considerar que determinado tipo de normas nacionales que se proyectan sobre operaciones interiores pueden ser contrarias al Derecho de la UE si son susceptibles de generar restricciones en el mercado interior.

B. La posición adoptada por la *High Court* sobre la exigencia del doble test objetivo-subjetivo para aplicar la normativa antisubcapitalización

Como ya hemos indicado más arriba, la cuestión más relevante sobre la que se pronunció la *High Court* radica en determinar si la compatibilidad de la normativa británica de subcapitalización requiere el cumplimiento u observancia de un doble test (cumulativo) basado en: a) la comprobación por las autoridades fiscales de una vulneración del principio de plena competencia (test objetivo del ALS), y b) la inexistencia de un motivo comercial que justifique la realización de operaciones no alineadas o conformes con el principio de plena competencia (test de los motivos comerciales); o, por el contrario, se requiere *únicamente* que las autoridades fiscales demuestren la concurrencia del test objetivo de vulneración del principio de plena competencia a través de elementos objetivos verificables por terceros. El *UK Inland Revenue* defendió esta segunda posición (*arm's length single test*/ test objetivo del *arm's length standard* o ALS), en tanto que los contribuyentes argumentaron a favor del doble test con base en las SSTJUE *Lankhorst* y *Test Claimants in the Thin Cap Group*, de suerte que la *High Court* acogió esta segunda posición con base en tal jurisprudencia comunitaria.

A continuación, tratamos de explicar los argumentos utilizados por el tribunal británico para posicionarse a favor de la exigencia de un doble test para la aplicación de la normativa antisubcapitalización.

1. En primer lugar, la *High Court* destacó cómo la STJUE en el caso *Lankhorst* estableció la incompatibilidad con el Derecho comunitario de las cláusulas antiasubcapitalización que se aplican (y capturan) tanto montajes puramente abusivos (realizados únicamente por moti-

⁴ MARTÍN JIMÉNEZ (2010), pág. 94, con muchas matizaciones.

⁵ Véanse entre otras las SSTJUE en los casos *Dzodzi* C-297/88, *Leur-Bloem* C-28/95, *Andersen Jensen* C-43/00, *BIAO* C-306/99, *DE+ES* C-275/07, *Kofisa* C-1/99, *Les Verges* C-40/07 y *KBC Bank* C-439/07, entre otras. Para una revisión crítica de esta jurisprudencia y sus efectos en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades a través de las NIIF, *vid.* CALDERÓN y BÁEZ (2010).

vos fiscales) como operaciones con justificación comercial, de manera que van más allá de lo necesario para prevenir la evasión fiscal y, por tanto, no superan el test de proporcionalidad.

2. En segundo lugar, el tribunal británico se centró en la STJUE *Test Claimants in the Thin Cap* que desarrolla y matiza la jurisprudencia *Lankhorst*. Muy en particular, la *High Court* destacó que:

- a) El TJUE considera que la normativa de subcapitalización persigue un objetivo legítimo de interés general como es la prevención de prácticas abusivas de transferencias artificiales de beneficios de un Estado a otro.
- b) Tal objetivo se cumple y, por tanto, tal normativa puede estar justificada cuando se proyecta sobre montajes puramente abusivos o totalmente artificiales.
- c) Tal circunstancia, esto es, capturar montajes puramente abusivos concurre cuando:
 - i. Los términos en que tiene lugar la operación exceden de los que serían acordados en una situación de plena competencia. Así, el principio de plena competencia (ALS) aporta un elemento objetivo que puede ser verificado de forma independiente para determinar si la operación en cuestión representa, en todo o en parte, un montaje puramente abusivo, cuyo propósito esencial es evitar la legislación fiscal de un Estado miembro. En tal sentido, la cuestión radica en determinar si, de haber sido entidades independientes, el préstamo hubiera sido concedido o si hubiera sido concedido en una cuantía diferente o a un tipo de interés distinto.
 - ii. La legislación nacional que establece elementos objetivos para determinar si una operación representa un montaje abusivo (realizado únicamente por razones fiscales) permite al contribuyente, sin soportar limitaciones administrativas indebidas o excesivas, aportar evidencias sobre la justificación comercial de la operación que preliminarmente queda capturada por la norma antiabuso.
 - iii. La norma antiabuso únicamente puede aplicarse sobre aquellos aspectos de la operación que representen un montaje puramente artificial privado de toda justificación comercial subyacente.

El tribunal británico consideró que el TJUE había establecido dos condicionantes cualitativos que debía cumplir la normativa antiabuso británica:

- a) El test objetivo basado en el principio de plena competencia: este principio internacional que es empleado por los legisladores nacionales a través de la normativa interna y CDI se aplica a través de elementos objetivos y aporta un «filtro verificable» cuya aplicación permite identificar operaciones potencialmente objetables. Igualmente, se indica que el ALS constituye un *starting point* para determinar si una operación de endeudamiento resulta abusiva, al articular un test objetivo. Incluso llega a considerarse la posibilidad de que una vulneración del ALS pueda conllevar una presunción *iuris tantum* de operación abusiva.

- b) El test de la justificación comercial: la *High Court* puntualiza que resulta esencial que exista una oportunidad, en teoría y en la práctica, para los contribuyentes de demostrar que la operación poseía una justificación comercial (como acontecía en el caso *Lankhorst*). Y resulta igualmente esencial que la recaracterización sea confinada a los intereses que excedan de la cantidad que hubiera sido pagada sobre la base del estándar de plena competencia. A este respecto, se opera con un concepto amplio de justificación comercial que incluye aquellas genuinas razones comerciales para la realización de la operación distintas de la obtención de una ventaja fiscal. Nótese que, a nuestro juicio, el cumplimiento de este test posee implicaciones procesales, en el sentido de que el contribuyente debe tener la oportunidad de aportar pruebas de los motivos comerciales sin soportar o padecer «dificultades administrativas excesivas», lo cual habla a favor de un trámite flexible de duración razonable para la aportación de todo tipo de pruebas que permitan verificar tales motivos comerciales. El tribunal británico se apoya fundamentalmente en las SSTJUE *Test Claimants in the Thin Cap y Halifax*, así como en las conclusiones del Abogado General en el asunto *Test Claimants*.

A este respecto, la *High Court* considera que le corresponde al juez nacional determinar si se han observado los dos test o condicionantes cualitativos establecidos por el TJUE durante el procedimiento de aplicación de la norma antisubcapitalización, de forma que su inobservancia conduciría a la inaplicación de la normativa en todos aquellos casos en los que concurrieran motivos comerciales que justificaran la operación a pesar de la vulneración del ALS.

En este orden de cosas, merece detenerse en los argumentos esgrimidos por el *UK Inland Revenue* para fundamentar su posición a favor de la exigencia de un mero y simple test objetivo basado en la inobservancia del principio de plena competencia. Así, las autoridades fiscales británicas argumentaron que el test de la justificación comercial podría conducir a una inaplicación generalizada de la normativa de subcapitalización dado que cualquier préstamo intragrupo puede tener una justificación comercial: por ejemplo, la obtención de financiación para un determinado propósito como la adquisición de un activo o el pago de deudas. Por otro lado, se indicó que el ALS sirve para determinar si las condiciones del préstamo (cuantía y remuneración) son, total o parcialmente, montajes abusivos o artificiales. En tercer lugar, se puso de manifiesto cómo una cláusula de subcapitalización basada en un test objetivo de ALS es completamente satisfactorio ya que la aplicación del ALS no es mecánica sino que atiende y considera las circunstancias del caso (la teoría de la razonabilidad objetiva plasmada en las Directrices OCDE de Precios de Transferencia), aunque ello no incluye en sentido estricto un test (subjetivo) de motivos comerciales.

La *High Court* rechazó esta argumentación trayendo a colación la jurisprudencia del TJUE que, a su juicio, establece con claridad un test de motivos comerciales independiente al test objetivo del ALS. No obstante, el tribunal británico reconoció que pueden existir casos dudosos donde media una cierta justificación comercial de la operación pero no se cumple con el principio de plena competencia, en cuyo caso tendrán que ser los tribunales los que adopten una decisión casuística. La *High Court* se refiere en particular al caso *Lankhorst* como ejemplo donde la situación de endeudamiento posee una clara justificación comercial pero se incumple el principio de plena competencia, de manera que la evidencia de inexistencia de un montaje abusivo debe conducir a la inaplicación de la normativa de subcapitalización. A este respecto debe puntualizarse que la normativa de subcapitalización alemana

aplicable en el caso *Lankhorst* operaba sobre ratios fijos de endeudamiento y permitía al contribuyente probar o justificar que tal endeudamiento era acorde con el principio de plena competencia ⁶.

El tribunal británico se posicionó claramente a favor de un test de motivo comercial amplio que permita tener en cuenta todos los hechos que resulten relevantes en una situación real, de manera que tal test no debe mediatizarse por el ALS en el sentido de atender a los motivos comerciales de entidades independientes sino también a las circunstancias específicas de los propios grupos empresariales.

El tribunal británico consideró, además, que la normativa nacional inglesa de subcapitalización no permitía una «interpretación conforme» con el Derecho de la UE en la medida en que no establecía ningún criterio que permitiera tener en cuenta los motivos comerciales y por tanto capturaba operaciones que no eran puramente artificiales. Así, se optó por el enfoque de «inaplicación» de tal normativa por infringir la jurisprudencia del TJUE. No obstante, el efecto de inaplicación de la normativa de subcapitalización quedó reservada a aquellos casos donde concurrieran motivos comerciales (objetivos y subjetivos) que justificaran el endeudamiento excesivo, en tanto que los casos de *most blatant tax avoidance* no debían beneficiarse de la inaplicación de la normativa inglesa. A su vez, el tribunal se posicionó a favor de considerar que la carga de la prueba recaía en la Administración tributaria, que debía probar la existencia de un montaje puramente artificial sin motivación comercial, en la medida en que la exigencia a los contribuyentes de probar que existía una justificación comercial para las operaciones, o para una parte relevante de las mismas, posiblemente muchos años después de que tuvieran lugar y considerando unas normas que no contemplaban tal motivación, podría infringir el principio comunitario de efectividad ⁷. El tribunal británico examinó los testimonios de expertos del Inland Revenue y representantes (Directores Financieros y Fiscales) de las empresas (Volvo, Lafarge, IBM, Siemens, Standard Bank), y aceptó las justificaciones comerciales objetivas y subjetivas argumentadas por los contribuyentes para justificar el nivel de endeudamiento que superaba lo permitido por la normativa británica de subcapitalización, estableciendo la inaplicación de esta última a tales operaciones.

La posición de la *High Court* interpretando la jurisprudencia comunitaria en el sentido de exigir un doble test que debe cumplir la normativa nacional de subcapitalización para poder ser aplicada no constituye una posición que pueda considerarse insólita o aislada, sino que un destacado sector de la doctrina nacional e internacional ha llegado a similares conclusiones ⁸. Es curioso, sin embargo, que nuestro Tribunal Constitucional cuando se refirió al criterio del valor normal de mercado como canon de gravamen en el IRPF respecto de las operaciones vinculadas (entre miembros de una misma familia) declarara que «el tope representado por el valor de mercado constituye un límite objetivo y razonable, coherente con los criterios de valoración utilizados en el ordenamiento tributario, que permite satisfacer tanto los intereses de la Hacienda Pública como los de los particulares afectados (...)» ⁹.

⁶ Vid. el Informe OCDE sobre *Thin capitalization*, OECD, París, 1986, para. 79.

⁷ La *High Court* fundamenta su posición en las conclusiones del Abogado General Jacobs en el caso *Weber's Wine*, C-147/01 y la STJUE en tal caso (paras. 109-117).

⁸ MARTÍN JIMÉNEZ (2010); y BOONE, CASLEY, VAN DE GUCHT y CHATAR 2010, págs. 183 y ss. Curiosamente, BAKER (2010), pág. 196, parece mantener que la jurisprudencia del TJUE (SGI) no ha limitado la aplicación de la normativa nacional de precios de transferencia a montajes puramente abusivos, aunque piensa que así debería haber sido lo cual impulsaría la adopción por los Estados miembros de la propuesta de Base Imponible Común Consolidada.

⁹ F.J. 6.º STC 146/1994. Igualmente, el TC puso de relieve la necesidad de que los límites establecidos por el legislador para restringir la deducibilidad de gastos relacionados con operaciones entre partes vinculadas (familiares) debían cumplir una

3. LA EVOLUCIÓN DE LAS DIFERENTES CONCEPCIONES DEL PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA

Una cuestión adicional de gran relevancia que no resuelve con claridad la jurisprudencia del TJUE reside en determinar el alcance y significado del test de los motivos comerciales establecido en el marco de la aplicación de la normativa nacional que desarrolla el ALS (precios de transferencia y subcapitalización).

Básicamente, en este contexto podemos estar hablando de un test de motivos objetivo o subjetivo, dependiendo del tipo de razones o motivos que se consideren aceptables como justificación de una operación (o sus condiciones) que se realiza por entidades vinculadas en términos (o forma) distinta a la que llevan a cabo empresas independientes en plena competencia.

Precisamente, en el específico contexto de la doctrina de los precios de transferencia se alude a la razonabilidad objetiva o subjetiva en la aplicación del ALS dependiendo del tipo de motivos que se acepten para justificar una desviación del precio de mercado entre independientes. Así, en el marco de la razonabilidad objetiva –que actualmente sigue la mayoría de los países y la propia OCDE en sus Directrices de Precios de Transferencia– sólo se admiten las causas comerciales que puedan probarse con referencia al mercado abierto como: a) las estrategias empresariales, b) las normas de otro Estado bloqueando precios, entre otras (*vid. infra*). Por el contrario, cuando se aplica la razonabilidad subjetiva en el marco de una normativa basada en el ALS se puede justificar una desviación de los precios y condiciones de mercado sobre la base de cualquier tipo de motivo empresarial, incluyendo aquéllos de carácter subjetivo como la conveniencia empresarial, las dificultades financieras que atraviesa una empresa vinculada e incluso los simples errores de gestión.

De acuerdo con esta posición subjetiva, la normativa de precios de transferencia o de subcapitalización sólo resultaría efectivamente aplicable en casos donde no puede acreditarse la concurrencia de un motivo empresarial (objetivo o subjetivo) relevante que justifique la vulneración del principio de plena competencia. Así, los ajustes o regularizaciones quedarían restringidos a operaciones puramente artificiales sin justificación comercial y tras las que subyace un exceso de discrecionalidad en la decisión empresarial (v. gr., precios totalmente arbitrarios). Exponentes de esta posición subjetiva del principio son las normativas sobre precios de transferencia francesa y belga concebidas, cuando menos originariamente, como normas con un fundamento antielusión. De esta manera, el ajuste sobre precios de transferencia trata de impedir una utilización abusiva de los precios realizada con una finalidad de elusión fiscal o de transferencia artificial de bases imponibles, aceptándose de este modo aquellas operaciones entre partes vinculadas que aun no alineándose con el valor de mercado tengan una justificación económica para el conjunto de las partes implicadas.

serie de criterios de justicia tributaria: su razonabilidad o proporcionalidad con la remuneración abonada que atiendan a la prestación efectivamente realizadas, de manera que la base imponible refleje la verdadera situación patrimonial del contribuyente. En particular, se consideró que no cumplían estos criterios de justicia tributaria y razonabilidad: a) el límite del coste medio anual por empleado de plantilla; y b) el salario mínimo interprofesional. El TC argumentó que no pueden justificarse estos criterios alegando razones de practicabilidad o conveniencia administrativa, ni la necesidad de evitar manipulaciones por los sujetos para reducir la deuda tributaria. A nuestro entender, tal posicionamiento del TC plantea dudas sobre la utilización en este contexto de las operaciones vinculadas de criterios indiciarios, costes medios de mercado, comparables claramente inexactos o de dudosa comparabilidad, entre otros criterios. La doctrina del TC en la STC 146/1994 ha sido reiterada en la STC 255/2004.

En la práctica, lo cierto es que ninguno de estos dos posicionamientos se aplica en estado puro, toda vez que los países donde se venía aplicando la razonabilidad subjetiva existe una tendencia hacia la objetivación (Francia) y los países donde se partía de la posición objetiva han ido flexibilizando la aplicación del ALS admitiendo motivos comerciales o de gestión comercial diligente. Así, la razonabilidad subjetiva se ha ido objetivando, de manera que la mera alegación de un motivo comercial de conveniencia empresarial no siempre es suficiente para justificar una desviación material en la aplicación del ALS, a menos que se pruebe que posee carácter sustantivo y posee lógica empresarial o de grupo.

Por su parte, la propia razonabilidad objetiva (o si se quiere la concepción OCDE del ALS) se ha ido subjetivando por la vía de introducir flexibilizaciones en la aplicación práctica del ALS. Sin ánimo exhaustivo, cabe citar las siguientes:

- a) El reconocimiento de que los precios de transferencia no son una ciencia exacta sino un arte que exige juicios de valor tanto por parte de los contribuyentes como de la Administración Tributaria (para. 1.12 Directrices OCDE PT 1995).
- b) La admisión de que las operaciones entre partes vinculadas y entre independientes se enfrentan a circunstancias comerciales diferentes y por eso existe una distinta forma de realizar operaciones y negocios, sin que ello implique una elusión fiscal (para. 1.10 Directrices OCDE PT 1995 y para. 1.11 de Modificación Directrices PT 2010, véase también el Informe OCDE 2010, *Transfer Pricing and Business Restructuring*, Capítulo IX de las Directrices de PT 2010, admitiendo las operaciones que responden a una «lógica comercial de grupo» a pesar de no ser realizadas por empresas independientes)¹⁰.
- c) La consideración de las diferentes «circunstancias económicas» (incluyendo los efectos de las políticas de los poderes públicos: limitaciones legales de pagos) como elemento que contribuye a configurar el análisis económico y la comparabilidad, permitiendo tener en cuenta motivos o razones comerciales que pueden justificar un precio diferente al de mercado entre independientes (para. 1.30 Directrices OCDE PT 1995).
- d) El reconocimiento de reconocimiento de las diferentes «estrategias mercantiles» como justificación de precios que no coinciden con los de mercado (comparables internos/externos) (paras. 1.31-1.34 Directrices OCDE PT 1995).
- e) La admisión de las pérdidas en las empresas vinculadas como consecuencia de estrategias comerciales de un grupo multinacional y por razones de orden histórico, económico y cultural, durante un periodo razonable de tiempo (para. 1.54 Directrices OCDE PT 1995).
- f) La admisibilidad y validez de comparables inexactos o relativos o *reasonable reliable comparables* (Informe OCDE 2006, *Comparability*, ya incorporado a la Modificación de 2010 de las Directrices OCDE PT).
- g) El reconocimiento del empleo del rango o franja de precios de plena competencia entre los que el contribuyente puede oscilar (puesto que representa el margen de discrecionalidad del

¹⁰ Nótese que tales indicaciones sobre la «racionalidad comercial o lógica empresarial de grupo» son realizadas en el contexto del reconocimiento de las operaciones de reestructuración empresarial desde la perspectiva del ALS. Sobre el borrador del Informe OCDE de 2008, *Transfer Pricing and Business Restructuring*, vid.: CALDERÓN (2009).

hombre diligente de negocios) y de los que no puede alejarse sin causa comercial justificada (paras. 1.45 a 1.48 Directrices OCDE PT 1995), o

- h) La recomendación de que en las comprobaciones los inspectores se muestren flexibles en su enfoque sin exigir a los contribuyentes en el análisis de precios de transferencia un nivel de precisión irreal, así como que tomen en consideración la opinión comercial del contribuyente con el fin de que el análisis de los precios de transferencia responda a las realidades empresariales (para. 4.9 Directrices OCDE PT 1995).

Las modificaciones introducidas en 2010 en las Directrices OCDE PT 1995 no hacen sino ahondar en la flexibilización del principio de plena competencia básicamente a través de la vía de facilitar la aplicación práctica del mismo, aunque desde una perspectiva fundamentalmente objetiva. La finalidad esencial de estas modificaciones es conseguir que el principio de plena competencia pueda seguir siendo un estándar internacional, sobre el que descansa la normativa de precios de transferencia del mayor número de países, tanto OCDE como no OCDE. En este sentido, el organismo internacional es consciente de la necesidad de introducir en el ALS «plasma» de practicabilidad y realismo empresarial/económico adaptándolo a las formas (legítimas) de hacer negocios y operaciones que emplean las MNE; esto es, acercar la aplicación del principio a la realidad empresarial de los grupos multinacionales en nuestros días. De esta manera las actualizaciones introducidas en las Directrices reflejan de qué manera los precios de transferencia han evolucionado en la práctica, de modo que se reconoce en mayor medida qué pueden realistamente hacer las empresas vinculadas para cumplir con el principio de plena competencia ¹¹. En esta línea, algunas de las propuestas de la OCDE introducidas con ocasión de la actualización de las Directrices en 2010 que subjetivizan el principio son las siguientes:

- a) Se desarrollan y clarifican importantes aspectos del análisis de comparabilidad, al ofrecerse directrices más específicas para su aplicación y afirmarse que dicho análisis constituye el corazón de la aplicación del principio de plena competencia (para. 1.6), pero también se añade la necesidad de poner la comparabilidad en perspectiva para conseguir *un enfoque equilibrado* que tenga en cuenta, de un lado, la seguridad, y de otro la carga que el cumplimiento del mismo supone para contribuyentes y administraciones fiscales (para. 1.7) ¹².
- b) Se afirma que el artículo 9.1 del MC OCDE es el fundamento para el análisis de comparabilidad que descansa en una comparación de las *condiciones* (que incluye los precios, *pero no sólo los precios*) entre empresas asociadas e independientes y que determina si procede el ajuste, así como la cuantía del mismo (para. 1.7).
- c) Se añade que el mero hecho de que una transacción no pueda encontrarse entre partes independientes no significa por sí solo que la misma no sea de plena competencia (para. 1.11), lo que supone resaltar el carácter «singular» de las transacciones entre partes vinculadas.
- d) Se insiste en la necesidad de no perder de vista el objetivo de encontrar una estimación razonable de un *resultado arm's lenght* sobre la base de información razonablemente fiable (para. 1.13).

¹¹ Vid. OOSTERHUIS (2010) y LUCAS MAS y COTTANI (2010).

¹² Las modificaciones de las Directrices de Precios de Transferencia 2010 (para. 3.2) flexibilizan y subjetivizan el análisis de comparabilidad, y de hecho representantes del sector privado han solicitado a la OCDE que acote esta flexibilización clarificando su alcance para evitar un exceso de discrecionalidad sobre la validez de los comparables seleccionados por el contribuyente. Vid. LUCAS MAS y COTTANI (2010), págs. 242 y ss.

- e) Se suprime la jerarquía de métodos, sustituyéndose la excepcionalidad de los métodos basados en el beneficio por la selección del mejor método o «método más apropiado a las circunstancias del caso», lo que supone incorporar una mayor libertad en la elección de la metodología más apropiada para determinar el valor de plena independencia, aunque se añade un elemento de subjetividad que puede generar conflictos sobre esta cuestión ¹³.

En definitiva, la OCDE sigue avanzando en una concepción cada vez más flexible del principio de plena competencia, dotando de mayor contenido a la posición equilibrada que supone la razonabilidad objetiva.

Ejemplo paradigmático de las distintas concepciones que del ALS pueden existir, así como del margen de maniobra en la admisión de motivos comerciales para evitar el ajuste en las transacciones realizadas entre partes vinculadas, es el caso norteamericano. La evolución sufrida en la reglamentación de los precios de transferencia en EE.UU. –y de la interpretación que de la misma han venido realizando sus tribunales– ha tenido una influencia decisiva en la posición de razonabilidad objetiva que se refleja en los diferentes informes de la OCDE y que supone una conciliación o un punto de equilibrio entre la posición mecánica y rígida y la subjetiva.

Así, en relación con la posición estadounidense, el principio de plena competencia nace como un criterio objetivo y único en la determinación de los precios de transferencia aplicable en cada caso. La reglamentación de 1934 recoge este enfoque, aunque los Tribunales americanos en la resolución de los casos concretos que se le planteaban introdujeron un nuevo criterio basado en la *razonabilidad del precio* que tomaba en consideración las circunstancias del caso como determinantes de una valoración diferente a la que habrían llegado partes independientes. El caso *Frank vs. International Canadian Corporation* es una muestra de ello, puesto que el Tribunal acepta un precio diferente al de mercado basándose en que era razonable y justo por motivos de conveniencia empresarial. Tras el caso *Frank*, este criterio subjetivo fue también admitido por los Tribunales, si bien con un alcance más limitado, esto es, para supuestos de especial complejidad o cuando no existiera una transacción comparable en el mercado ¹⁴.

Sin embargo, tras esta flexibilización por vía jurisprudencial, la normativa americana comienza un camino de objetivación del principio ALS, a través de una reglamentación cada vez más prolija y detallada centrada en la determinación del valor de mercado como una ciencia exacta, que descansa en el análisis de comparabilidad de los precios pactados entre empresas independientes y empresas vinculadas, y que durará hasta principio de los años noventa. A partir del año 1993 empiezan a introducirse en las normas estadounidenses signos de flexibilización, no porque se admita el criterio de razonabilidad y justicia (recogido en el caso *Frank* y con algunos matices en pronunciamientos posteriores), sino por la vía de ir permitiendo una flexibilización en la aplicación del ALS. Así por ejemplo, se admiten los comparables suficientemente similares que aporten un margen razonable y fiable en la determinación del principio de plena competencia, se habla de un «resultado» de plena competencia más allá del «precio» de plena competencia, se tiene en cuenta el juicio comercial del contribuyente, se opta por el

¹³ LUCAS MAS y COTTANI (2010), págs. 242 y ss.

¹⁴ En torno a la evolución de la jurisprudencia estadounidense en esta materia, *vid.* MEYER, WEBBER, AVI-YONAH (1995) y SALA GALVAN.

reconocimiento del «mejor método» (*best method rule*) suprimiéndose la estricta jerarquía metodológica aplicada en años anteriores, se reconoce el «margen» de precios de plena competencia que supone la admisión de un rango de precios de plena competencia aceptable y que, en definitiva, supone admitir que la determinación de los precios de competencia no son una ciencia exacta, etc. En el fondo, la jurisprudencia de los tribunales estadounidenses ha ido conformando una suerte de principios sobre la aplicación del ALS que se terminan trasladando a la legislación interna; así, parten de la formulación originaria del ALS y van introduciendo una flexibilización aplicativa del mismo, allí donde se trata de operaciones reales y existen comparables suficientemente fiables (y no excesivamente inexactos que no admiten ajustes); por otro lado, los tribunales americanos tienen que enfrentarse a casos donde no hay comparables (o son inexactos y no admiten ajustes) y crean «métodos ad hoc» para las diferentes situaciones (v. gr., *profit split* considerando diferentes ratios financieros).

En nuestra opinión, solamente desde un análisis de la evolución a la que nos acabamos de referir es posible entender el auténtico significado –y alcance– de la razonabilidad objetiva presente en la normativa estadounidense y en las Directrices de la OCDE. En definitiva, esta evolución nos enseña el significado del principio de plena competencia en el contexto actual de las Directrices de la OCDE. Es cierto que éstas constituyen una «reglamentación» (*soft-law*) muy compleja y exhaustiva, en la que también está presente toda una serie de recomendaciones técnicas de carácter objetivo dirigidas a determinar el valor de mercado que evidentemente «encorsetan» las posibilidades de actuación de las empresas en la determinación de sus precios de transferencia, pero al mismo tiempo no debemos perder conciencia del pragmatismo que la OCDE está introduciendo en la aplicación del principio, consciente de que, una vez que se ha evidenciado la debilidad teórica del ALS unida a su complejidad técnica, tal ruta (mejorar la practicabilidad del ALS) es la única que puede permitir que tal principio siga constituyendo el «estándar internacional» en la materia. En esta línea se realizaron numerosos comentarios al Borrador de las Directrices PT 2010, que señalan la mayor flexibilidad y pragmatismo en la redacción de los nuevos párrafos propuestos, que se acogen como significantes mejoras en relación con las Directrices PT de 1995¹⁵.

4. EL TEST COMUNITARIO DE LOS MOTIVOS COMERCIALES EN EL CONTEXTO DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y LA SUBCAPITALIZACIÓN: ¿RAZONABILIDAD OBJETIVA O SUBJETIVA?

A la vista de lo expuesto hasta aquí no resulta clara cuál es la posición del TJUE sobre el test de los motivos comerciales, de manera que podría defenderse que estamos ya ante un test de razonabilidad objetiva ya ante uno de razonabilidad subjetiva. Y de hecho hay posicionamientos de Abogados Generales que podrían apuntar en ambos sentidos. Así, Kokott en el caso *SGI* se decanta por un posicionamiento más próximo a un test de razonabilidad objetiva, al considerar que el contribuyente debe probar que su conducta responde a un motivo económico válido y, además, habría sido la misma que partes independientes habrían llevado a cabo en condiciones de libre competencia (ap. 78) en tanto que Geedhoed en el caso *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* parece posicionarse hacia la admisión de motivos comerciales subjetivos, por un lado, al citar como ejemplo de motivo comercial real distinto de la obtención de una ventaja fiscal el salvamento de una filial por

¹⁵ Comentarios BIAC.

su matriz (ap. 76) y a afirmar, por otro, que las circunstancias en las que las operaciones se han llevado a cabo por las partes por motivos comerciales serán «relativamente excepcionales» (ap. 67) o «relativamente limitadas» (ap. 76), lo que, pese a la indeterminación de ambas expresiones, nos hace decantarnos en principio por entender que se trata de motivos subjetivos.

A nuestro entender, la concepción de razonabilidad subjetiva parece encajar más adecuadamente con la forma de razonar del TJUE, en la medida en que éste condiciona la compatibilidad comunitaria de normativas nacionales de subcapitalización y precios de transferencia a que se proyecten sobre montajes puramente abusivos o totalmente artificiales de transferencia de bases imponibles de un Estado a otro ¹⁶. La normativa nacional no puede ir más allá de lo necesario para alcanzar tal objetivo y precisamente la proporcionalidad de estas medidas excluye que se proyecte o capture operaciones que posean una justificación comercial. Lógicamente, tal justificación comercial debe resultar sustantiva y no accesorio o poco significativa y debe ser acreditada suficientemente por el contribuyente a través de todos los medios admisibles en Derecho y sin soportar dificultades administrativas excesivas. En definitiva, el Tribunal considera que deben aceptarse aquellas conductas del contribuyente que no sean abusivas, por lo que, si no se establecen limitaciones adicionales, debería caber la opción de que la justificación de la misma se deba a un motivo comercial de tipo objetivo o subjetivo.

Un segundo argumento para defender esta posición radica en que si se manejara un test de motivos comerciales de razonabilidad objetiva, lo cierto es que nos encontraríamos con que el TJUE habría duplicado el test de los motivos comerciales, ya que la razonabilidad objetiva está implícita o se considera parte del ALS, siempre que se siga una concepción alineada con las Directrices OCDE de Precios de Transferencia. Con todo, este argumento prejuzga un conocimiento cualificado del ALS en su concepción OCDE, lo cual no se extrae claramente de la jurisprudencia comunitaria.

Además, la *High Court* en la sentencia ya analizada, y tras un profundo análisis de la jurisprudencia comunitaria, se ha posicionado a favor de una interpretación subjetiva del test de los motivos comerciales, advirtiendo sin embargo la necesidad de un cuidadoso análisis casuístico.

De todos modos, a nuestro entender, la mera invocación de un motivo comercial subjetivo por un contribuyente no justifica en todo caso una desviación sustantiva del cumplimiento del ALS. Por el contrario, debe tratarse de un motivo comercial (objetivo o subjetivo) que posea entidad suficiente como para justificar la realización de la operación (v. gr., un préstamo de una entidad en pérdidas que no consigue financiación en el mercado) o las propias condiciones en que se realiza la misma (v. gr., los precios o la remuneración) considerando todos los hechos y circunstancias y la lógica económica de los grupos empresariales. También pensamos que tal justificación comercial debe ser consistente en el sentido de existir un vínculo lógico entre tal justificación y la realización de la operación (o sus términos), lo cual parece hablar a favor de motivos comerciales derivados de circunstancias (fácticas o económicas) previas o contemporáneas a la realización de la operación.

¹⁶ De la jurisprudencia comunitaria cabe extraer igualmente una cierta identificación del montaje puramente abusivo o totalmente artificial con una operación con pura motivación fiscal. Es decir, aquellas operaciones que pudieran justificarse en cualquier tipo de motivos comerciales distintos de los puramente fiscales se considerarían una operación no abusiva, en el contexto de la aplicación de normativa interna que implementa el ALS. En otros contextos, como por ejemplo la normativa de TFI/CFC, el TJUE parece admitir la motivación fiscal de una estructura financiera siempre que posea sustancia económica, esto es, la entidad financiera realice una actividad económica genuina a través de medios humanos y materiales adecuados (STJUE *Cadbury Schweppes*).

5. LA FLEXIBILIZACIÓN DEL PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA: LA PERVI- VENCIA DEL CONSENSO INTERNACIONAL Y LA NECESARIA LIMITACIÓN EN LA ADMISIÓN DE MOTIVOS COMERCIALES SUBJETIVOS

En este punto, debemos reconocer que, en nuestra opinión, la aplicación de la normativa nacional de precios de transferencia (o de subcapitalización), con carácter general, pasa por una aplicación flexible del principio de plena competencia, tal y como está configurado y está evolucionando en las Directrices OCDE de Precios de Transferencia, y sólo en casos excepcionales resultará justificable una desviación material del mismo (en su concepción de razonabilidad objetiva) invocando y probando la concurrencia de motivos comerciales (subjetivos).

En último análisis, una de las mayores virtualidades que puede resultar de la aplicación de test (comunitario) de los motivos comerciales reside en una mayor flexibilización del principio de plena competencia, adecuándolo más a la realidad económica de los grupos de empresas sin que ello implique una desustanciación de tal principio en su concepción OCDE. En el fondo vendría a requerir una re-ponderación del conjunto de circunstancias económicas que influyen en la fijación de los precios entre empresas asociadas respecto del criterio o canon constituido por los comparables resultantes de operaciones entre independientes ¹⁷.

Como es sabido, los detractores del principio de plena competencia suelen referirse al problema de partida que el mismo encierra; esto es, que las transacciones entre partes vinculadas deben reconducirse a las que habrían sido pactadas entre partes independientes, cuando en realidad tal comparabilidad ni es siempre posible ni tampoco adecuada en la medida en que la vinculación, sobre todo en un contexto multinacional, tiene una influencia en la fijación del precio. Se trata, en definitiva, de otorgar un cierto reconocimiento al carácter específico y singular de las operaciones que realizan las multinacionales.

En este sentido es cierto que una concepción objetiva y mecánica del principio de plena independencia podría no tener en cuenta de forma adecuada que los precios que acuerdan las partes de una multinacional son también resultado de un modelo de negocio distinto y de una organización empresarial diferente, así como de la propia internalización de las transacciones dentro del grupo, lo que puede dar lugar a economías de escala y ventajas, cuya ignorancia y consiguiente ajuste al precio pactado entre partes independientes supone desconocer una realidad empresarial distinta. No obstante, la actualización de las Directrices OCDE PT 2010 precisamente se dirige a flexibilizar la aplicación del ALS evitando esta problemática y una excesiva aplicación mecánica de este principio, especialmente cuando se utilizan comparables externos (por fuerza relativos); de alguna forma, se trata de indicar que el análisis de comparabilidad puede aportar un *starting point* para establecer un precio de merca-

¹⁷ Coincidimos en este punto sustancialmente con la posición adoptada por el profesor MARTÍN JIMÉNEZ (2010, págs. 102-103). Este destacado autor, asimismo, pone de relieve cómo uno de los mayores problemas que presenta la aplicación del principio de plena competencia resulta del análisis *ex post* (*outcome testing*) que realizan las autoridades fiscales en sede de comprobación, empleando en muchos casos datos o información (comparables externos) que no estaban disponibles por el contribuyente en el momento de establecer o fijar el precio de mercado de sus operaciones (*price setting*) en el momento en que se realizaron. En este sentido, considera que en la medida en que la fijación del precio de transferencia responda a motivos comerciales que el contribuyente pueda explicar, los ajustes que la Administración pueda realizar con datos objetivos posteriores deben quedar descartados y, para tal finalidad, puede emplearse la jurisprudencia del TJUE que se adecua mejor con un enfoque *ex ante* que con el de la OCDE que no se posiciona claramente. Con todo, parece que la OCDE podría estar revisando este aspecto en aras de establecer con mayor claridad el enfoque *ex ante* y la prohibición de *hindsight*. Vid. LUCAS MAS y COTTANI (2010), pág. 243.

do, es decir, permite crear un rango estimativo de precios de mercado que puede ser modulado por el contribuyente por la vía de considerar aspectos no introducidos en el análisis de comparabilidad.

En particular, tal flexibilización aplicativa del principio de plena competencia se concretaría en cuestiones como la admisibilidad de precios de transferencia fuera del «rango» cuando concurrieran motivos comerciales que así lo justificaran. Igualmente, no parece que resulte admisible un ajuste dentro del rango del precio de mercado que traten de aplicar medidas de tendencia central (mediana) cuando los precios convenidos reflejan razones comerciales. Además, se exige una especial cautela en aquellos supuestos en los que las partes vinculadas realizan operaciones que no llevan a cabo partes independientes, y en los que aquéllas son las únicas responsables de la fijación del precio de plena competencia. Pensamos, asimismo, que el principio de plena competencia debe interpretarse con flexibilidad admitiendo las diferentes formas de hacer negocios o de estructurar operaciones en comparación con las empresas independientes sin que ello implique una vulneración de tal principio y una recharacterización fiscal de las operaciones o estructura (*disregard*), allí donde concurren motivos comerciales o razones que atienden a la lógica económica del grupo, algo que ya la OCDE reconoce aunque en su Informe 2010, *Transfer Pricing and Business Restructuring* (Capítulo IX Directrices OCDE PT). En esta línea se insiste en algunos de los Comentarios presentados a la actualización de las Directrices 2010 que tratan de poner freno a normativas nacionales sesgadas, insistiendo en la necesidad de admitir que el contexto relacional tiene un impacto en los términos y condiciones en los que las partes independientes hubieran llegado a similares transacciones y bajo similares circunstancias.

Asimismo, pensamos que a pesar de que existen argumentos que permiten mantener que el TJUE se ha posicionado a favor de un test de motivos válidos que incluye justificaciones comerciales objetivas y subjetivas, ello no significa que tal posicionamiento deba aceptarse acríticamente, especialmente si se pretendiera llevar hasta sus últimas consecuencias el enfoque subjetivo. Por el contrario, entendemos que tal eventual posicionamiento del TJUE responde a una concepción del ALS y de la normativa interna que lo recoge excesivamente escorada en su vertiente antiabuso (transferencia artificial de bases imponibles), cuando lo cierto es que también constituye un principio de fiscalidad internacional de reparto de poder tributario entre Estados. Así, en el asunto *SGI*, el TJUE se refiere a la necesidad de mantener el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros y la de prevenir la evasión fiscal, *conjuntamente*, para declarar que la normativa sobre precios de transferencia persigue objetivos legítimos compatibles con el Tratado y justificados por razones imperiosas de interés general (ap. 69), aunque pese a ello aplica en bloque su jurisprudencia sobre proporcionalidad de cláusulas antiabuso. En definitiva, el Tribunal tiene teóricamente en cuenta el doble fundamento de las normas basadas en el principio de independencia, pero en la práctica se decanta claramente por el fundamento antielusivo. Así, lo reconoce expresamente la Abogado General Kokott en las Conclusiones en el asunto *SGI* en las que señala que lo lógico es comenzar analizando si el precepto de que se trate sirve para luchar contra maniobras artificiales realizadas por razones de evasión fiscal, siendo considerado en un segundo plano el mantenimiento del reparto de la potestad tributaria (ap. 62). Y además, añade que sea cual sea el motivo no deben aplicarse criterios distintos en el examen de la proporcionalidad (ap. 63), lo que no deja de ser algo paradójico.

Es decir, el ALS posee una funcionalidad dual y el TJUE, a nuestro modesto entender, estaría escorando excesivamente su análisis de proporcionalidad de las medidas nacionales que implementan el ALS considerando principalmente la funcionalidad antiabuso y obviando la dimensión de tal

principio al servicio del reparto de poder tributario entre los Estados. Así, el papel protagonista que el Tribunal otorga a la vertiente antiabuso de las normas que recogen el principio de plena competencia y el estricto y severo test de proporcionalidad que aplica dejan vacío de contenido o extraordinariamente limitado el motivo de reparto equilibrado de la potestad tributaria.

En este sentido, pensamos que una concepción más equilibrada del ALS que tuviera en consideración ambas funcionalidades y fuera más consciente del alcance de la razonabilidad objetiva con la que se aplica tal principio en la práctica (en su concepción OCDE) acercaría el test de los motivos comerciales hacia un test objetivo (basado en la razonabilidad objetiva OCDE) diluyendo la relevancia de las razones comerciales subjetivas¹⁸.

El test comunitario de motivos comerciales, por tanto, puede implicar una ampliación de los motivos comerciales objetivos más allá de los actualmente reconocidos o aceptados por la OCDE, acercándolo al test del diligente hombre de negocios empleado en Alemania y en cierta medida en Francia (gestión comercial habitual), aunque éstos atienden fundamentalmente a razones objetivas. Asimismo, tampoco parece que pueda negarse que este test comunitario pueda permitir la alegación y aceptación de determinados motivos comerciales subjetivos (como la conveniencia empresarial, el mantenimiento de la reputación empresarial del grupo o su posición en un mercado, las dificultades para financiar una empresa del grupo, operaciones con finalidad de evitar la quiebra de una filial, etc)¹⁹. Pensamos que para aceptar los motivos comerciales (objetivos y subjetivos) no debe

¹⁸ Es cierto que en la STJUE *SGI* el Tribunal de Justicia se hace eco de la funcionalidad dual del ALS a efectos de justificar la normativa de precios de transferencia belga, pero ello no le lleva a cambiar su doctrina precedente sobre la compatibilidad comunitaria de normas nacionales que implementen el ALS.

¹⁹ Estos motivos comerciales subjetivos han sido aceptados por los tribunales belgas y en ocasiones por los tribunales franceses. *Vid.* DE BROE (2008), pág. 81; y GOUTHIERE (1993), págs. 721 y ss. También existen pronunciamientos aislados en otros países. Así en Australia recientemente alineada con una concepción de razonabilidad subjetiva, que implica la admisión de motivos comerciales objetivos y subjetivos, se encuentra la Sentencia de la *Federal Court of Australia* en el asunto *SNF vs. Commissioner of Taxation* de 25 de junio de 2010. El asunto versa sobre las compras realizadas por el contribuyente de empresas manufactureras vinculadas (residentes en Francia, EE.UU. y China) durante un periodo de tiempo (de 1998 a 2004, incluidos). Según el contribuyente el precio pagado por la compra de productos a las empresas vinculadas no era superior a la cantidad que un adquirente independiente habría pagado respetando el ALS. El contribuyente alegó la comparabilidad de la operación respecto de la que habrían realizado terceros independientes, recurriendo en la determinación del precio a la aplicación del método CUP. Frente a esta posición, la Administración consideró que las transacciones tomadas en cuenta por la sociedad australiana no eran verdaderamente comparables (basándose en el mercado tomado en consideración, el análisis funcional y el nivel del mercado), siendo más apropiada la aplicación del método del margen neto transaccional. Ninguna de estas diferencias fueron admitidas por el Tribunal. En relación con las pérdidas en las que la entidad australiana incurrió durante un largo periodo de tiempo, pese a la situación rentable en la que debería encontrarse como consecuencia del fuerte crecimiento de las ventas en el país durante el periodo tomado en consideración alegada por la Administración, el Tribunal consideró que las mismas podrían deberse a muchas razones y no necesariamente a que los precios de transferencia se hubieran inflado artificialmente. Así, dio la razón al contribuyente al aceptar que se hallaban justificadas en una combinación de diferentes motivos comerciales; a saber, intensa competencia, mala gestión, desfalcos por parte de un empleado, niveles excesivos de valores, insuficiente nivel de ventas por vendedor, así como la existencia de una serie de deudas incobrables. Aparte de estos factores subjetivos, el Tribunal toma en consideración un motivo comercial aparentemente objetivo: la estrategia empresarial consistente en la penetración de bienes en un determinado mercado. En realidad, en nuestra opinión, el Tribunal está aceptando las pérdidas de la sociedad australiana más allá de lo que la razonabilidad objetiva permitiría tal y como ha sido defendida por la OCDE (para. 1.52 a 1.54 de Directrices PT 1995). Así, por un lado, aunque es cierto que el Tribunal australiano acepta que la política de precios de transferencia llevada a cabo por el grupo SNF tenía por finalidad apoyar a las filiales en fase *start-up*, admite que las mismas tengan lugar durante un amplio periodo de tiempo, superior al previsto en un inicio. Por otro lado, el factor de las pérdidas termina subjetivándose al señalar que, pese a que un distribuidor independiente con similares pérdidas durante el largo periodo de tiempo tomado en consideración habría salido del mercado,

bastar lógicamente con su mera alegación sino que debe probarse (por el contribuyente) su relevancia y vínculo con la decisión y lógica empresarial. A tal efecto habrá que evaluar su consistencia considerando la conducta del contribuyente y del grupo o entidades vinculadas desde una perspectiva global y a lo largo de varios años, de cara a diferenciar los motivos comerciales de los casos donde la desviación material del ALS está fundamentada principalmente en finalidades fiscales o carece de toda justificación económica real para el grupo o las empresas asociadas. Así, la debilidad argumental o fáctica de los motivos comerciales invocados, especialmente cuando va unida a otras circunstancias –falta de niveles adecuados de sustancia económica y presencia de finalidad fiscal– deben conducir a desatender tales motivos al manifestar precisamente una transferencia artificial de beneficios. En suma, los motivos comerciales deben poseer un adecuado nivel de «sustancia económica»²⁰.

En este orden de cosas y sin perjuicio de una eventual matización de la posición del TJUE, entendemos que los tribunales nacionales, cuando menos en el contexto actual, poseen margen de maniobra suficiente para adoptar una posición propia sobre la admisibilidad o inadmisibilidad de los diferentes motivos comerciales (objetivos/subjetivos) que invoquen los contribuyentes como justificación de la desviación material del ALS; de hecho, el TJUE les asigna tal función determinadora de tales motivos comerciales así como de la aplicación de la normativa nacional de acuerdo con el Derecho de la UE. Posiblemente, una posición no maximalista sobre la admisión de motivos comerciales subjetivos resulte recomendable de cara a evitar un vaciamiento aplicativo del principio de plena competencia así como la introducción de un nivel de subjetividad en el mismo que, además de poner en peligro su funcionalidad estructural en el «sistema» de fiscalidad internacional (principio de reparto de poder tributario entre Estados), plantee serios problemas de seguridad jurídica.

6. LA NORMATIVA ESPAÑOLA SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y SUBCAPITALIZACIÓN Y SU ADAPTACIÓN A LA JURISPRUDENCIA COMUNITARIA EN MATERIA DE CLÁUSULAS ANTIABUSO

Por último, no podemos menos que advertir sobre las consecuencias que resultan de esta jurisprudencia del TJUE sobre la normativa nacional que recoge el ALS, ya en sede de precios de transferencia o de subcapitalización. La configuración y aplicación de estas normas nacionales debe

la presencia del contribuyente en el mercado australiano era esencial en los planes estratégicos del grupo a largo plazo, por lo que era admisible la subsistencia de la sociedad en pérdidas. Es decir, la sentencia acepta las pérdidas más allá de lo que empresas independientes habrían hecho en una situación comparable, y se decanta por justificarlas en función de lo que al grupo multinacional globalmente considerado le interesa. De acuerdo con estas consideraciones la sentencia acepta que el contribuyente ha probado que los precios no habían sido inflados artificialmente, dando así prioridad al fundamento antiabuso de la norma sobre precios de transferencia propia de una concepción subjetiva del ALS.

²⁰ En este contexto se puede ilustrar el alcance de este requisito de sustancia económica acudiendo a la jurisprudencia americana de la *Tax Court* en el caso *ACM Partnership vs. Commissioner* [73 T.C.M. (CCH)2189 (1997)] en el que se estableció a este respecto que: «Clave en la determinación de si una operación posee sustancia económica es que la transacción debe estar racionalmente relacionada con un propósito útil no fiscal que sea plausible a la luz de la conducta del contribuyente y útil a la luz de la situación económica y motivaciones del contribuyente. Ambas cosas, la utilidad del propósito establecido y la racionalidad de los medios elegidos para efectuarlo, deben ser examinados de acuerdo con las prácticas comerciales de la industria o sector de que se trate. Una interrelación entre el propósito y los medios normalmente no concurrirá a menos que existiera una expectativa razonable de que los beneficios (no fiscales) fueran proporcionales con los costes de transacción» (traducción de los autores).

resultar compatible con los condicionantes establecidos por el TJUE, allí donde tal normativa se proyecte sobre operaciones transfronterizas cubiertas por el Derecho comunitario²¹; ya hemos indicado más arriba que, a nuestro entender, la normativa de precios de transferencia en el ámbito interno no requiere en todo caso una aplicación alineada con el Derecho comunitario.

Respecto de las importantes implicaciones que tales condicionantes comunitarios poseen para la aplicación y configuración de las normas nacionales de subcapitalización y de precios de transferencia, cabe indicar que, tras la Ley 62/2003 que excluye la aplicación del artículo 20 del TRLIS a las operaciones con entidades residentes en Estados miembros de la UE, la cláusula española de subcapitalización ha eliminado los principales problemas de compatibilidad con el Derecho comunitario. No obstante, no puede olvidarse que el legislador con esta reforma fue más allá de lo necesario para lograr tal compatibilidad comunitaria, y en tal sentido no puede descartarse una modificación de la cláusula de subcapitalización que permita su aplicación en un contexto comunitario, aunque ello requeriría la observancia de los condicionantes que hemos expuesto.

En este sentido, en nuestra opinión, la eliminación de la norma de subcapitalización española del ámbito comunitario no ha sido la mejor solución para dar cumplimiento con el Derecho comunitario ni tampoco elimina todos los problemas que en este contexto se pueden producir. Con ello queremos poner de manifiesto que la supresión de la cláusula antisubcapitalización del contexto comunitario podría plantear la necesidad de afrontar las situaciones de elusión fiscal derivadas del endeudamiento de filiales españolas respecto de sus matrices europeas con otros mecanismos, como la cláusula antiabuso general o fraude de ley. Esta solución es desde todos los puntos de vista, tanto de los contribuyentes como de la propia Administración tributaria española menos satisfactoria que la cláusula de subcapitalización. Así, por un lado, se trata de una herramienta de aplicación más compleja para la Administración, lo que resta efectividad a la lucha contra el fraude y la elusión fiscal. Por otro, para los contribuyentes supone la inexistencia de un *safe harbour*, lo que implica un detrimento de la seguridad jurídica para las partes. En cualquier caso, no debe olvidarse que cuando la Administración española tenga que aplicar la cláusula general antielusión deberá también respetar la jurisprudencia comunitaria y consiguientemente el principio de proporcionalidad, lo que debería llevarle a admitir los motivos comerciales objetivos y subjetivos, así como la prueba de que el endeudamiento podría admitirse en condiciones normales de mercado (algo que la norma española nunca ha admitido).

En este mismo orden de cosas, es interesante traer a colación la reciente resolución del Consejo de 8 de junio de 2010 sobre la coordinación de las normas sobre transparencia fiscal internacional (SEC) y subcapitalización en la UE (2010/C 156/01. DOUE 16.6.2010) en la que se recoge una serie de criterios que deben ser tomados en consideración para hacer compatible las normas antiabuso con

²¹ En principio, cabe pensar que se trata de operaciones cubiertas por la libertad de establecimiento, pero también por otras libertades como la libre prestación de servicios, o incluso la libre circulación de trabajadores. Mayores problemas pueden surgir para aplicar en este contexto la libre circulación de capitales (que, como se sabe, opera en operaciones con países terceros), aunque ello requiere un análisis particularizado del caso concreto. Hasta fechas muy recientes el TJUE se había mostrado contrario a aplicar su jurisprudencia sobre cláusulas de subcapitalización en el marco de operaciones con terceros países alegando la prevalencia de la libertad de establecimiento sobre la libre circulación de capitales (SSTJUE en los casos *Test Claimants in the Thin Cap y Lasertec*). La STJUE SGI (paras. 23.30) podría haber abierto la posibilidad de aplicar la libre circulación de capitales respecto de normativa nacional que establezca el principio de plena competencia cuando el criterio que determina la vinculación o interdependencia no consista en una participación en el capital que determine una influencia efectiva sobre las actividades de la entidad participada. *Vid.* MARTÍN y CALDERÓN (2010).

el Derecho comunitario. En particular, se reafirma el principio de plena competencia como criterio válido para evitar la elusión fiscal, mantener una asignación equilibrada de las potestades tributarias o ambas cosas a la vez, lo que supone insistir en la doble fundamentación del principio a la que ya nos hemos referido más arriba. Asimismo se refrenda la validez de normas tipo *safe harbour* o puerto seguro, «más allá de los cuales sea más elevada la posibilidad de abuso, siempre que el sujeto pasivo pueda presentar pruebas de la ausencia de abuso». Por último, se insiste en la validez del principio de plena competencia desde una perspectiva comunitaria, señalándose que las normas sobre subcapitalización «deberán respetar el principio de plena competencia» y proponiéndose que tal evaluación se realice caso por caso, tal y como ya ha propuesto la jurisprudencia comunitaria.

De todos modos, la eliminación de la norma sobre subcapitalización del contexto europeo no ha hecho desaparecer todos los problemas. Así subsiste incertidumbre sobre qué sucede en los supuestos de endeudamiento indirecto, así como aquellos otros en los que el préstamo se concierta por una filial española con varias sociedades no residentes siendo una o alguna de ellas europea.

En materia de precios de transferencia nos encontramos con una situación un tanto distinta que respecto de la cláusula de subcapitalización. Así, la regulación española recogida en el artículo 16 del TRLIS permite que la Administración tributaria realice un ajuste de precios de transferencia sin que se contemple expresamente la posibilidad de excluir tal ajuste allí donde el contribuyente pruebe la concurrencia de un motivo comercial que justifique la desviación respecto del ALS. A este respecto, cabe plantear si el mero hecho de que la normativa española no prevea expresamente la posibilidad de que se excluya el ajuste cuando el contribuyente demuestra una justificación comercial en sí mismo resulta contrario al Derecho comunitario, por vulnerar la jurisprudencia del TJUE, o si por el contrario puede argumentarse que tal normativa resulta compatible con el Derecho comunitario en la medida en que pueda ser interpretada y aplicada por las autoridades fiscales y los tribunales de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria de manera que se excluye en ajuste cuando el contribuyente demuestra la concurrencia de una justificación comercial.

En rigor, pensamos que la solución más correcta pasa por una modificación de la regulación española que introduzca la posibilidad de que el contribuyente pruebe, sin soportar dificultades administrativas excesivas, los motivos comerciales que justifiquen una desviación del principio de plena competencia, en cuyo caso no procedería corrección valorativa alguna. Como solución transitoria que permitiera adecuar la actual normativa española de precios de transferencia a los condicionantes resultantes del Derecho comunitario cabría postular una interpretación y aplicación de tal normativa a la luz del Derecho de la UE, en lugar de una solución más drástica que pasara por la estricta inaplicación de tal normativa en un contexto comunitario. Pensamos que esta solución transitoria es coherente con el principio de interpretación del Derecho nacional a la luz del Derecho comunitario²², de

²² Esta posición, además de resultar consistente con el principio de interpretación conforme de la legislación nacional con el Derecho de la UE (jurisprudencia *Marleasing* C-106/89, *Luxemburgo/PE*, C-230/81 y *Zwartveld* C-2/88), puede fundamentarse en la propia jurisprudencia del TJUE. Así, en el caso *SGI* (paras. 72 y ss.) el Tribunal de Justicia parece aceptar un trámite informal dentro del procedimiento administrativo de comprobación de la normativa de precios de transferencia en el que el contribuyente pueda alegar las razones comerciales por las que se celebró la operación, aunque remite al tribunal nacional para la verificación del cumplimiento de las condiciones materiales y procedimentales establecidas para la compatibilidad comunitaria de la normativa de precios de transferencia belga. La normativa nacional que reconozca este derecho de creación comunitaria debe estar formulada de forma inequívoca permitiendo a los contribuyentes conocer su derecho de forma clara y precisa (jurisprudencia *Schul*, STJUE de 16 de febrero de 1991), y ejercerlo utilizando todos los

suerte que el artículo 16 del TRLIS al estar configurado como una «norma en blanco» que remite implícitamente a una interpretación del ALS de acuerdo con las Directrices OCDE de Precios de Transferencia²³ que, cuando menos en línea de principio, implica una aplicación del ALS acorde con la denominada razonabilidad objetiva que comprende determinados motivos comerciales (objetivos)²⁴.

Como ya hemos indicado, el TJUE parece operar con un concepto amplio de motivo comercial que incluye cualquier justificación comercial (objetiva y subjetiva), de manera que en sede aplicativa habría que tener en cuenta igualmente la concurrencia de este otro tipo de motivos comerciales²⁵.

En este sentido, consideramos que la normativa española de precios de transferencia debe ser aplicada de forma que se observen los condicionantes establecidos por el TJUE, particularmente excluir la imposición de un ajuste cuando el contribuyente aporte pruebas suficientes de que la desviación del ALS está justificada por una razón o motivo comercial²⁶.

7. UNA REFLEXIÓN FINAL

La jurisprudencia del TJUE que establece este test comunitario de motivos comerciales plantea nuevas cuestiones y desafíos relacionados con la aplicación efectiva del principio de plena competencia. Muy en particular, la invocación y validez de los motivos comerciales objetivos y subjetivos puede limitar seriamente el papel del ALS como principio internacional de distribución del poder tributario, reconfigurándolo como una cláusula antielusión fiscal frente a transferencias artificiales de bases imponibles. Tal énfasis en su finalidad antielusión suscita muchas cuestiones desde una perspectiva que contemple su impacto en el sistema de tributación internacional, donde este principio juega un papel central y no opera estrictamente como mecanismo antielusión fiscal.

Desde el punto de vista aplicativo, la validez de los motivos comerciales (especialmente los subjetivos) introduce un nivel de indeterminación y subjetividad en la aplicación del principio de plena

medios de prueba admisibles de acuerdo con el derecho nacional (jurisprudencia *Rewe y Comet*, C-45/76, y *San Giorgio*, C-199/82). El artículo 21.3 del RIS parece permitir esta prueba, pero únicamente respecto del ajuste secundario, lo cual no se ajusta plenamente al Derecho comunitario [en parecidos términos MARTÍN JIMÉNEZ (2010), pág. 94].

²³ Como se sabe, la exposición de motivos de la Ley 36/2006 que dio nueva redacción al artículo 16 del TRLIS estableció el principio de interpretación de tal precepto de acuerdo con las Directrices OCDE de Precios de Transferencia. Sobre la incidencia interpretativa de las Directrices de Precios de Transferencia. *Vid.* CALDERÓN (2005).

²⁴ No nos consta, sin embargo, ningún pronunciamiento judicial donde se haya admitido un motivo comercial (objetivo) de los recogidos en las Directrices OCDE PT.

²⁵ Ésta parece ser también la posición del TJUE en el caso *SGI*, dado que la normativa belga no contemplaba expresamente la exclusión del ajuste de precios de transferencia cuando concurrieran motivos comerciales que justificaran el precio o ventaja anormal o gratuita. De hecho, los tribunales belgas no venían aceptando motivos comerciales alegados por los contribuyentes para justificar préstamos intragrupo sin devengo de intereses [*vid.* BOONE, CASLEY, VAN DE GUCHT y CHARTAR (2010), págs. 185-186]. El TJUE remite al tribunal nacional belga la determinación de si la normativa belga puede ser aplicada observando los condicionamientos establecidos.

²⁶ Las normativas de la LGT y del RIS (art. 21) que regulan el procedimiento de inspección y de comprobación del valor de mercado de las operaciones vinculadas, deben ser interpretadas en el sentido de permitir al contribuyente la acreditación de la concurrencia de justificaciones comerciales de la desviación del ALS, sin soportar dificultades administrativas excesivas.

competencia que resulta poco deseable tanto para los contribuyentes como para las Administraciones tributarias, lo cual no se compadece bien del principio de seguridad jurídica. Es cierto que serán los tribunales nacionales de los distintos Estados miembros los encargados de perfilar el alcance y validez de cualquier motivo comercial, cuando menos en un primer momento. Sin embargo, los legisladores nacionales de los Estados miembros de la UE y las autoridades fiscales no deberían pasar por alto esta doctrina jurisprudencial europea y nacional, a los efectos de reconfigurar material y procedimentalmente la normativa del ALS y establecer mecanismos que faciliten el cumplimiento por los contribuyentes (*safe harbors*, normativa que clarifique su cumplimiento, asistencia en la búsqueda de comparables vía *rulings*, mayor facilidad para concluir APA) y eviten una todavía más acerada conflictividad en esta materia.

En un último análisis, la excesiva complejidad técnica del ALS, unida a sus cuestionados fundamentos teóricos, y la tendencia a su subjetivización está planteando serios problemas sobre su practicabilidad, lo cual debería conducir a una profunda reflexión sobre la oportunidad de trascender hacia nuevas formas de gravar las operaciones intragrupo empresariales, todo ello sin perder de vista que el principio de plena competencia no es la única fórmula para controlar los abusos que puedan llevarse a cabo por los grupos multinacionales ²⁷.

Finalmente, cabe observar que, aunque la doctrina sobre la admisibilidad de los motivos comerciales se ha suscitado en el marco de la aplicación del ALS en su dimensión valorativa (admisión de un determinado nivel de endeudamiento o de un precio convenido), podría plantearse si en los casos excepcionales donde se analiza o cuestiona el «no-reconocimiento» (*disregard*) de las estructuras y operaciones articuladas por los grupos multinacionales también debería admitirse la validez de estos motivos comerciales objetivos y subjetivos. A nuestro entender, una respuesta derivada de un análisis preliminar debería ser positiva, de manera que debería excluirse este enfoque de *disregard* cuando se demostrara la racionalidad comercial de las operaciones o reestructuración empresarial –admitiendo la lógica comercial del grupo, los modelos globales de negocio de las MNE, lo cual incluye los motivos fiscales según la propia OCDE– y tales operaciones tuvieran sustancia económica, con independencia de que tales operaciones no fueran realizadas por entidades independientes ²⁸.

²⁷ Existen otras cláusulas que pueden aplicarse con eficacia en este contexto como: a) las cláusulas frente a las simulaciones societarias (falta de sustancia económica); b) las disposiciones sobre deducibilidad fiscal de gastos en el IS [vid. GARCÍA-HERRERA (2001), págs. 201 y ss.]; c) la transparencia fiscal internacional; d) las normas y doctrina sobre la atribución de renta/gastos a los contribuyentes; y e) la doctrina del fondo sobre la forma (*disregard*) en su articulación a través del principio de plena competencia [véase el nuevo Capítulo IX de las Directrices OCDE PT 2010; vid. SANZ GADEA (2010), y CALDERÓN (2009); nótese que, a nuestro modesto entender, no existiría en nuestro ordenamiento base legal para aplicar este enfoque de «*disregard ALS*»]. Estos enfoques antiabuso son complementarios al de precios de transferencia. Muy en particular, la doctrina sobre la imputación/*allocation* de renta se está siendo empleada en los últimos tiempos por las autoridades fiscales de diferentes países (EE.UU., Italia), trascendiendo del enfoque eminentemente valorativo del ALS, para cuestionar situaciones donde el nivel de sustancia económica de la entidad no se corresponde con sus funciones (y riesgos), esto es, se establece contractualmente que una entidad realiza una actividad y presta un servicio a una entidad vinculada pero en realidad la prestadora carece de sustancia (medios humanos y materiales) para llevar a cabo tal función. En estos casos, las autoridades fiscales pueden terminar excluyendo la deducibilidad del gasto en la prestataria [v. gr., la STS italiana de 23 de febrero de 2010, sobre una *trading* suiza: vid. PENNESI y BEGNINI (2010), págs. 43 y ss.] o bien considerar que la renta es imputable a otro sujeto que realiza tal función [v. gr., la Sentencia *Lucas vs. Earl*, 281 US 111 (1930)].

²⁸ Consideramos que esta posición concuerda, aunque con matices, con la establecida en el Informe OCDE 2010, *Transfer Pricing and Fiscal Restructuring*, Cap. IX Directrices OCDE PT 2010, Parte IV.

Bibliografía

- BAKER [2010]: «Transfer Pricing and Community Law», *Intertax*, vol. 38, n.º 4.
- BOONE, CASLEY, VAN DE GUCHT y CHATAR [2010]: «SGI Case: The Impact of the Decision of the ECJ from a European Perspective», *International Transfer Pricing Journal*, May/June.
- CALDERÓN [2005]: *Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- [2009]: «Precios de Transferencia y Reestructuraciones Empresariales: el Informe OCDE 2008», *RCyT*, CEF, enero.
 - [2010]: «Comentario a la STJCE de 21 de enero de 2010: nueva luz sobre las condiciones de compatibilidad comunitaria de la normativa de precios de transferencia y una oportunidad para la reflexión sobre la actual regulación», *Revista Interactiva AEDAF*, n.º 8, 22 febrero de 2010.
- CALDERÓN y BÁEZ [2010]: «La armonización europea del Derecho Contable y la influencia de las NIC/NIIF en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades», en Ernst & Young, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades*, Thomson, en prensa.
- DE BROE [2008]: *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, IBFD, Ámsterdam.
- GARCÍA-HERRERA [2001]: *Precios de transferencia y otras operaciones vinculadas en el IS*, IEF, Madrid.
- GOUTHIERE [1993]: *Les Impôts dans les affaires internationales*, Francis Lefebvre, París.
- KLASS [2010]: «Rereading UK Legislation to Reflect ECJ Decisions», *Tax Notes International*, vol. 57, n.º 7.
- LUCAS MAS y COTTANI [2010]: «OECD Proposed Revision of Chapters I-III of the OECD Transfer Pricing Guidelines: Business Comments on Selected Issues», *ITPJ*, July/August.
- MARTÍN JIMÉNEZ [2010]: «Operaciones vinculadas y Derecho Comunitario: ¿Es necesaria una reforma del artículo 16 TRLIS?», en *Fiscalidad de los precios de transferencia* (dir. T. CORDÓN), CEF, Madrid.
- MEUSSEN [2010]: «The SGI Case: ECJ Approves Belgian System of Selective Profit Corrections in Relation to Foreign Group Companies», *European Taxation*, June.
- MEYER, WEBBER y AVI-YONAH [1995]: *Transfer Pricing: Judicial Strategy and Outcomes*, Tax Management, Washington.
- OOSTERHOFF [2009]: «Proposed Revision of OECD Transfer Pricing Guidelines», *ITPJ*, December.
- PENNESI y BEGNINI [2010]: «Italy's Supreme Court Rules on the Deductibility of Intercompany Costs Incurred with a Swiss Company», *Tax Notes International*, July 5.
- SANZ GADEA [2010]: «Las operaciones vinculadas: prevalencia del fondo sobre la forma», *LIV Semana de Estudios de Derecho Financiero*.

FISCALIDAD DEL EJERCICIO ANTICIPADO DE LA OPCIÓN DE COMPRA EN UN ARRENDAMIENTO FINANCIERO

FERNANDO MARTÍN BARAHONA

Técnico de Hacienda

Extracto:

PARA que el mecanismo de la deducción juegue en el ámbito empresarial, la exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) no se aplica a las entregas de inmuebles realizadas en el ejercicio de una opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento financiero. Estas transacciones están sujetas al IVA, al realizarse en el ámbito empresarial. Sin embargo, la cuestión se centra en analizar si en este tipo de operaciones, cuando se ejercita de forma anticipada la opción de compra, resulta aplicable uno de los supuestos de excepción a la exención en IVA, ya que lo contrario determina que la entrega del inmueble deba tributar en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO). Este impuesto, que es gestionado por las comunidades autónomas, no es deducible.

A tal efecto, el pasado día 14 de julio de 2010, el Tribunal Supremo emitió sentencia (recurso 5415/2005) * en la que resuelve la sujeción y no exención en el IVA del ejercicio anticipado de la opción de compra en un contrato de arrendamiento financiero sobre inmuebles, no debiendo tributar en TPO. El Tribunal considera que la opción de compra, aun ejercitada de forma anticipada, sigue siendo inherente al *leasing* pues lo que se acuerda es modificar el plazo del contrato y darlo por extinguido al ejercitar la opción de compra, no constituyendo tal forma de actuar una nueva transmisión o compraventa desligada, independiente o diferente al contrato del arrendamiento financiero. Toda esta fundamentación con base en la inexistencia a efectos del IVA de un plazo legal de duración mínima del *leasing*.

Esta decisión confirma la posición adoptada por varios Tribunales Superiores de Justicia (Madrid y Cataluña, por ejemplo), pero provoca un conflicto con la Administración Tributaria, que considera que sólo cuando el ejercicio de la opción de compra se realiza al final del contrato de arrendamiento, el ejercicio es inherente al mismo, lo que determina que sólo así resulte aplicable la excepción a la exención en el IVA.

Palabras clave: IVA, ejercicio anticipado, opción de compra y arrendamiento financiero inmobiliario.

* Véase el texto íntegro de esta sentencia en *RCyT (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*. CEF, núm. 331, octubre 2010, págs. 219-222, o en la Base Documental *Normacef Fiscal y Contable* con la referencia NFJ039890.

TAXATION IN ANTICIPATORY EXERCISE OF THE PURCHASE OPTION IN A COMMERCIAL REAL ESTATE LEASING

FERNANDO MARTÍN BARAHONA

Técnico de Hacienda

Abstract:

THE mechanism of deduction to be applied in the business field, the exemption in the Value Added Tax (VAT) does not apply to supplies of property made in the exercise of the purchase option inherent in a business lease. These transactions are subject to VAT, as they are performed in the commercial area. However, the question is to analyze whether such operations, when the purchase option is exercised before the end of contract, is applicable one of the exceptions to the tax exemption because otherwise determines that delivery of property be taxed in the Onerous Transfer Tax (TPO). This tax, which is managed by the autonomous communities, is not deductible.

On July 14, 2010, the Supreme Court issued a decision (Expedient 5415/2005) *, which resolves the subject and no exemption in VAT on the anticipatory exercise of the purchase option in a real estate leasing and should not be taxed on TPO. The Court considered that option, even brought in advance, is still inherent in the lease for what was agreed to amend the term of the contract and take it for extinct by exercising the purchase option, no such act constitutes a new transmission or sale detached, independent or different from the leasing contract. All this reasoning based on the absence of VAT within the statutory minimum leasing.

This decision confirms the position taken by some Courts of Justice (Madrid and Catalonia, for example), but it causes a conflict with the Tax Administration, which believes that only, when the exercise of the purchase option is made at the end of contract lease, it is considered that the exercise is inherent in the contract.

Keywords: VAT, early exercise, purchase option and commercial real estate leasing.

* Véase el texto íntegro de esta sentencia en *RCyT (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*. CEF, núm. 331, octubre 2010, págs. 219-222, o en la Base Documental *Normacef Fiscal y Contable* con la referencia NFJ039890.

Sumario

1. Objeto del recurso planteado ante el Tribunal Supremo.
2. Posición de la Administración demandante.
3. Fallo del Tribunal Supremo.
4. Posición del Ministerio de Economía y Hacienda.
5. Jurisprudencia actual.
6. Valoración de la situación.

El pasado día 14 de julio de 2010 el Tribunal Supremo emitió sentencia (recurso 5415/2005) en la que resuelve la sujeción y no exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) del ejercicio anticipado de la opción de compra en un contrato de arrendamiento financiero sobre inmuebles, no debiendo tributar por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO). El Tribunal considera que la opción de compra, aun ejercitada de forma anticipada, sigue siendo inherente al *leasing* pues lo que se acuerda es modificar el plazo del contrato y darlo por extinguido al ejercitar la opción de compra, no constituyendo tal forma de actuar una nueva transmisión o compraventa desligada, independiente o diferente al contrato del arrendamiento financiero. Toda esta fundamentación se basa en la inexistencia a efectos del IVA de un plazo legal de duración mínima del *leasing*.

1. OBJETO DEL RECURSO PLANTEADO ANTE EL TRIBUNAL SUPREMO

El recurso que da origen al debate de la sentencia es un contrato de arrendamiento financiero sobre diversos inmuebles celebrado en 1993 entre una entidad financiera y una inmobiliaria sobre los que se ejercitó anticipadamente la opción de compra mediante escritura pública en 1999.

La cuestión litigiosa se centra en determinar si la operación está sujeta al Impuesto sobre TPO al estar exenta del IVA, conforme al artículo 20.Uno.22.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, que establece la exención para «las segundas y ulteriores entregas de edificaciones incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada la construcción o rehabilitación», o si por el contrario le es de aplicación la excepción a la exención que contempla el propio precepto para los supuestos de «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».

2. POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN DEMANDANTE

La Administración recurrente defiende la exención con IVA con base en dos argumentos:

- a) El contrato de arrendamiento financiero debe incluir una opción de compra a favor del usuario a ejercitar a su término, siendo por tanto dicho plazo esencial e inseparable en el ejercicio de dicha opción.
- b) En la escritura pública de 1999 se ejercita de forma anticipada una opción de compra, hecho este que supone que dicha opción no sea inherente al contrato de arrendamiento financiero y que por tanto no constituya una excepción a la exención del IVA, debiendo tributar por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD).

3. FALLO DEL TRIBUNAL SUPREMO

El fundamento de derecho tercero de la sentencia resuelve que, si bien, cuando se efectuó la opción de compra no estaba vigente el requisito del plazo mínimo de los arrendamientos financieros, previsto en su momento en la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, de Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, el mismo persistía para la toma en consideración del sistema de gastos fiscalmente deducibles y amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades. Su incumplimiento determinaría la no aplicación de este régimen especial. Sin embargo, en relación con otros tributos, es la propia regulación de cada uno la que tendrá prevalencia, de tal forma que si en ellos no se establece plazo especial de duración de estos contratos, no podrá exigirse el plazo mínimo mencionado.

Cuando el artículo 20.Uno.22.º de la Ley del IVA establece la excepción a la exención no está exigiendo que la opción de compra se ejercite en un determinado plazo, por lo que, cualquiera que sea el momento en que se lleve a cabo, operará sus efectos, y, por tanto, la entrega de las edificaciones estará sujeta al IVA, y no al ITPAJD. Mediante el ejercicio de la opción se pone fin al arrendamiento financiero, pues éste no sólo termina por el transcurso de los plazos, sino cuando, por propia voluntad de las partes, se decide llevarla a cabo. Y, aunque en el caso presente, pudiera pensarse que en el momento de celebración del contrato regía un mínimo de duración de estos arrendamientos, lo cierto es que, cuando se ejercita la opción, este requisito ya no existía legalmente, y nada impedía que los contratantes pudieran anticipar la opción por su propia voluntad. A ello no se opone el que la disposición transitoria octava de la Ley 43/1995 entendiera aplicable la legislación anterior a los arrendamientos financieros celebrados con anterioridad a su entrada en vigor, pues ello será en cuanto a la aplicación del régimen propio del Impuesto sobre Sociedades, respecto a los límites de gastos y partidas deducibles que se introducen en el artículo 128 y que no se regulaban en la Ley 26/1988.

El Tribunal Supremo concluye que no debe olvidarse que en presencia de operaciones realizadas entre empresarios lo normal es la sujeción al IVA, y no al ITPAJD, de tal forma que el sistema de neutralidad, mediante la repercusión se vería afectado a través de una interpretación extensiva de la exención, cuyo carácter restrictivo viene impuesto por el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria.

4. POSICIÓN DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

La posición del ministerio en este tema es bastante clara al respecto, abogando de forma reiterada por la sujeción y exención en IVA.

Así, la Dirección General de Tributos ha resuelto en varias consultas que el ejercicio de la opción de forma anticipada conlleva la resolución del contrato de arrendamiento financiero, estando la operación sujeta pero exenta de IVA. La exclusión a la exención del artículo 20.Uno.22.º a) de la Ley 37/1992 (Ley IVA) sólo procede cuando el ejercicio de la opción de compra por el arrendatario tiene

lugar al término del contrato de arrendamiento financiero. Así, puede citarse la emitida el 4 de diciembre de 2007, número V2619/2007 (NFC028269).

Más reciente es la emitida el día 18 de febrero de 2010, de V0305/2010 (NFC037468), en la que establece que el ejercicio anticipado de la opción de compra de un inmueble por parte de una entidad constituye una entrega de bienes sujeta pero exenta de IVA, sin perjuicio de que el adquirente solicite al transmitente la renuncia a la exención. Sólo resulta aplicable el criterio de exclusión de la exención en IVA cuando el ejercicio de la opción de compra por parte del arrendatario tenga lugar al término del contrato de arrendamiento financiero.

Por su parte, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) ha dictado hasta la fecha dos resoluciones relativas a la interpretación que ha de darse a la referida exclusión de la exención contenida en la letra a) del artículo 20.Uno.22.º de la Ley 37/1992: son las Resoluciones de 25 de enero de 1996, RG 3605/1995 (NFJ010204), y de 27 de julio de 2005, RG 3700/2004 (NFJ021638). La primera de ellas establecía que: «el arrendamiento con opción de compra obliga al arrendador a pasar por la decisión que sobre la propiedad del bien tome el arrendatario al final del arrendamiento. Es decir, se trata de un arrendamiento que puede conducir a una venta forzosa y esa venta forzosa es la única inherente al contrato. En el presente caso no hubo venta forzosa sino que las partes convinieron libremente sobre la propiedad del inmueble pasados apenas seis meses de su arrendamiento, mucho antes de haber llegado a su término con lo cual no concurre la excepción a la exención antes expuesta. Siendo así, el hecho imponible está exento del IVA y resulta atraído al ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas».

En definitiva, es posición del TEAC que cualquier ejercicio anticipado de la opción de compra incluida en el marco de un contrato de *leasing* conlleva la resolución del mismo, por lo que el posterior ejercicio de la opción no puede ser considerado inherente al mismo.

5. JURISPRUDENCIA ACTUAL

A título de ejemplo, y como posición que defiende la tributación en TPO, puede citarse la Sentencia de 19 de octubre de 2007, del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, recurso número 629/2006 (NFJ028733), en la que resuelve que existe una pérdida de sentido a la excepción a la exención cuando, en lugar de asumir el trazado temporal ordinario del contrato de arrendamiento financiero (que supone el pago periódico de unas cuotas hasta que, al concluirse el tiempo previsto a tales efectos, queda un remanente económico con cuya satisfacción el bien inmueble de que se trate se transferirá, en su dominio, al arrendatario), se abona el precio con carácter anticipado. Y ello, específicamente, cuando dicho abono se desarrolla con una antelación temporal tan notable como la acontecida en el marco de la relación vigente entre la entidad financiera y la actora.

Esta posición ha sido aplicada de forma reiterada por la jurisprudencia, con la excepción de algún pronunciamiento a favor de la aplicación de la excepción a la exención del artículo 20.Uno.22.º de la Ley 37/1992.

En este sentido, conviene citar que el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, después de pronunciamientos contradictorios en la materia, ha reconsiderado el tema a favor de la tributación en IVA. Así, este Tribunal considera que la opción de compra, aun ejercitada de forma anticipada, sigue siendo inherente al *leasing* pues lo que las partes acuerdan es modificar el plazo del contrato y darlo por extinguido al ejercitar la opción de compra, no constituyendo tal forma de actuar una nueva transmisión o compraventa desligada, independiente o diferente al contrato del arrendamiento financiero. El fundamento del pronunciamiento se basa en la inexistencia de un plazo legal de duración mínima del *leasing* a efectos del IVA. Por ello, se considera que la operación de ejercicio anticipado está sujeta y no exenta de IVA, no debiendo tributar por el Impuesto sobre TPO [Sentencia de 24 de abril de 2009, rec. n.º 207/2005 (NFJ035935)]. Esta sentencia ha sido seguida por las emitidas con fecha de 16 de junio de 2009, recurso número 1124/2005 (NFJ035463), y de 22 de septiembre de 2009, recurso número 268/2006 (NFJ038412).

No obstante, ha de hacerse mención a la emitida con fecha de 29 de octubre de 2009, recurso número 433/2007 (NFJ037863), que se descuelga de dicha posición, resolviendo que la exclusión a la exención sólo procede cuando el ejercicio de la opción de compra por el arrendatario tiene lugar al término del contrato de arrendamiento financiero, por lo que su ejercicio anticipado constituye una entrega de bienes sujeta pero exenta del IVA.

Por último, más reciente es la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 4 de marzo de 2010, recurso número 953/2006 (NFJ039640), que se centra en determinar si el ejercicio anticipado de la opción de compra de un inmueble respecto al plazo establecido al efecto en el contrato de arrendamiento financiero en virtud del cual se había cedido, está comprendido en la exención del IVA, y por tanto sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, o en la excepción a la exención, de conformidad con el artículo 20.Uno.22.º de la Ley del IVA 37/1992. A tal efecto, la Sala entiende, por una parte, que se está ante el ejercicio, por la actora, de una opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento financiero, que no se caracteriza por tratarse de un arrendamiento que necesariamente deba conducir a una venta forzosa, tal y como pretenden las representaciones del demandado y del codemandado. Y, por otra parte, se constata que el supuesto de sujeción sin exención al IVA previsto en el artículo 20.Uno.22.º de la Ley 37/1992 únicamente requiere que se esté en presencia de un contrato de arrendamiento financiero y que el arrendador financiero sea una empresa que se dedique con habitualidad a realizar estas operaciones, sin que se fije requisito alguno de carácter temporal. En cualquier caso, el que podría calificarse como apresurado ejercicio de la opción de compra por parte del recurrente en este pleito debería tener como consecuencia no la sujeción de la operación de compraventa al ITPAJD sino la aplicación del IVA como si, desde un inicio, el hecho imponible gravable hubiese sido el de entrega de bienes.

6. VALORACIÓN DE LA SITUACIÓN

Con el reciente pronunciamiento del Tribunal Supremo, puede considerarse que la jurisprudencia va a ser proclive a estimar que las entregas de bienes inmuebles como consecuencia del ejercicio anticipado de la opción de compra en un arrendamiento financiero constituye una operación

sujeta y no exenta de IVA. Tal posición se basa en considerar que el ejercicio de la opción sigue siendo inherente al *leasing* pues lo que se acuerda es modificar el plazo del contrato y darlo por extinguido al ejercitar la opción de compra, lo cual no constituye una nueva transmisión o compraventa desligada, independiente o diferente al contrato del arrendamiento financiero.

Por su parte, la posición del Ministerio de Economía y Hacienda es clara al respecto, en lo que afecta a la Dirección General de Tributos. Este organismo considera que el arrendamiento con opción de compra obliga al arrendador al vencimiento del contrato de *leasing* a ofrecer al arrendatario la propiedad del bien. Es decir, se trata de un arrendamiento que puede conducir a una venta forzosa y esa venta forzosa es la única inherente al contrato. Por ello, si las partes deciden libremente sobre la propiedad del inmueble (mediante el adelanto del ejercicio de la opción de compra), no puede considerarse que dicho ejercicio sea inherente al contrato de arrendamiento, por lo que no operaría en estos casos la excepción a la exención en IVA, recogida en el artículo 20.Uno.22.º de la Ley 37/1992 (LIVA).

Sin embargo, debe recordarse que hasta la fecha únicamente existen dos pronunciamientos del TEAC (uno de los cuales, bastante antiguo), que defienden la posición de la Dirección General de Tributos.

Todo ello lleva a concluir que si bien la posición de la Administración gestora del Impuesto sobre TPO es difícil, al no saber a qué criterio atender, mayor es la del contribuyente. Por ello, se hace necesario esperar a un segundo pronunciamiento del Supremo, en el que aclare de manera definitiva la cuestión debatida.

COMPATIBILIDAD DEL ARTÍCULO 108 DE LA LEY DEL MERCADO DE VALORES CON EL ORDENAMIENTO COMUNITARIO

[Notas al auto del TJUE de 6 de octubre de 2010, Asunto C-487/09] *

FERNANDO MARTÍN BARAHONA

Técnico de Hacienda

Extracto:

EN enero de 2010, la Comisión Europea solicitó formalmente a España que modificase sus disposiciones fiscales relacionadas con la transmisión de valores. La Comisión considera que la imposición de un impuesto a la transferencia de ciertas contribuciones de capital, además del impuesto sobre las aportaciones, es contraria a la normativa comunitaria en materia de concentración de capitales.

De acuerdo con el artículo 108 de la Ley 24/1988, del Mercado de Valores, en caso de una aportación de capital a una empresa cuyos activos inmobiliarios en España representen más del 50 por 100 de sus activos totales, o cuyos activos incluyen los valores de otra entidad cuyos activos consisten en al menos el 50 por 100 de los bienes inmuebles situados en España, cualquier contribuyente que como resultado de esta contribución obtiene una posición como para ejercer un control sobre esta entidad o, una vez que este control se ha obtenido, aumenta su participación en la entidad, tendrá que pagar el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (en la mayoría de los casos, a un tipo del 7%), además de la modalidad impositiva Operaciones Societarias (del 1%) que paga la empresa que aumenta su capital social.

Además, el Tribunal Supremo había planteado cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea relativa a un posible conflicto entre el artículo 108 de la Ley 24/1988 y los artículos 11 y 12 de la Directiva 69/335/CEE (impuestos indirectos que gravan la concentración de capital).

Con base en dicha petición, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha emitido Auto de 6 de octubre de 2010, Asunto C-487/09, resolviendo la plena compatibilidad del artículo 108.2 de la Ley 24/1988 con la Directiva 69/335/CEE. Considera que sus artículos 11 a) y 12.1 a) no se oponen a una normativa de un Estado miembro, como la establecida en el artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores, en su versión modificada por la Ley 18/1991, que, a fin de impedir la elusión fiscal en el marco de la transmisión de bienes inmuebles mediante la interposición de sociedades, sujeta las transmisiones de valores al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales cuando dichas transmisiones de valores representan participaciones en el capital social de sociedades cuyo activo está constituido al menos en su 50 por 100 por inmuebles y el adquirente obtiene como resultado de la referida transmisión una posición tal que le permite ejercer el control sobre la entidad de que se trate, incluso en los supuestos en que, por un lado, no hubo intención de eludir el impuesto y, por otro, dichas sociedades son plenamente operativas y los inmuebles no pueden disociarse de la actividad económica desarrollada por dichas sociedades.

Palabras clave: transmisión de valores, Transmisiones Patrimoniales Onerosas, cláusula antielusión y Ley del Mercado de Valores.

* Véase el texto íntegro de este auto en RCyT (*Legislación, Consultas, Jurisprudencia*). CEF, núm. 332, noviembre 2010, págs. 219-222, o en la Base Documental *Normacef Fiscal y Contable* con la referencia NFJ040281.

COMPATIBILITY OF ARTICLE 108 OF THE STOCK MARKET ACT WITH COMMUNITY LAW

[Comments on the ECJ judgement of 6th october 2010, case C-487/09] *

FERNANDO MARTÍN BARAHONA

Técnico de Hacienda

Abstract:

ON January 2010, the European Commission formally requested Spain to change its tax provisions related to the transfer of securities. The Commission considered that the imposition of a transfer tax on certain contributions of capital, in addition to capital duty, is contrary to the Capital Duty Directive (2008/7/EC).

According to article 108 of Law 24/1988 of 28 July 1988 (Stock Market), in case of a contribution of capital to a company whose real estate assets located in Spain represent more than 50 percent of its total assets or whose assets include securities in another entity whose assets consist for at least 50 percent of real estate located in Spain, any contributor who as a result of this contribution obtains a position such as to exercise control over this entity or, once this control has been obtained, increases his shareholding in the entity, will have to pay a transfer tax (at a tax rate which ranges to 7%) in addition to the capital duty (1%) paid by the company increasing its capital.

In addition, the Supreme Court has raised questions to request ruling of the Court of Justice of the European Communities concerning a possible conflict between art. 108 Law 24/1988 (Stock Market) and the arts. 11 and 12 of Directive 69/335/EEC (Indirect taxes on the raising of capital).

Finally, the Court of Justice of the European Union dated October 6th, 2010, Case C-487/09, has solved the full compatibility of article 108.2 of Law 24/1988 (Stock Market) with Community law, which states that Directive 69/335/EEC (Indirect taxes on the raising of capital) and, more specifically, its arts. 11 a) and 12.1 a) do not preclude legislation of a Member State, as established in the art. 108.2 as amended by Law 18/1991, which, in order to prevent tax avoidance in the context of the transfer of property by bringing companies, holding the transmission of securities to the transfer tax if such transfer of securities representing shares in the capital stock of companies whose assets are up to least 50 percent by acquiring property and obtained as a result of the transfer; a position that allows exercise control over the entity in question, even in cases where, on the one hand, there was no intent to evade tax and, secondly, these companies are fully operational and property are inseparable from the economic activity by those companies.

Keywords: transfer of securities, Onerous Property Transfer Tax, anti-circumvention clause and Stock Market Law.

* Véase el texto íntegro de este auto en RCyT (*Legislación, Consultas, Jurisprudencia*). CEF, núm. 332, noviembre 2010, págs. 219-222, o en la Base Documental *Normacef Fiscal y Contable* con la referencia NFJ040281.

Sumario

1. Normativa española.
2. Normativa comunitaria.
3. Posición del Ministerio de Economía y Hacienda.
4. Posición del Tribunal Supremo.
5. Resolución final del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
6. Valoración final.

El artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores es una cláusula especial antielusión que determina la aplicación de la modalidad impositiva de Transmisiones Patrimoniales Onerosas a la transmisión de ciertos valores mobiliarios. La doctrina ha cuestionado de forma reiterada la existencia de este precepto al considerar que esta cláusula puede aplicarse a operaciones gravadas en la modalidad de Operaciones Societarias, lo que vendría a suponer una vulneración de la normativa europea en materia de concentración de capitales. En este sentido, debe comentarse que en la actualidad se encuentran pendientes de resolución dos procesos contra la vigencia del discutido artículo 108.

Así, el primer proceso fue abierto por el Tribunal Supremo al plantear recurso prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea mediante Auto de 24 de septiembre de 2009 (NFJ036259), referente a si el artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores se ajusta a los límites establecidos en la Directiva 69/335/CEE, del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales.

El Tribunal Supremo recuerda en su Auto que la Directiva 69/335/CEE prohíbe en el artículo 11 a) el gravamen de la circulación de acciones, participaciones y títulos análogos, aunque en el artículo 12.1 a) autoriza a los Estados miembros para percibir exclusivamente impuestos sobre la transmisión de valores mobiliarios, liquidados estimativamente o no. A tal efecto, el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores establece una regla general de exención, tanto en el Impuesto sobre el Valor Añadido como en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales para la transmisión de valores, pero sujeta estas operaciones a la modalidad impositiva de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, siempre que representen partes del capital social de entidades cuyo activo esté constituido al menos en su 50 por 100 por inmuebles y cuando el adquirente, a consecuencia de dicha transmisión, obtenga una posición tal que le permita ejercer el control de la entidad, sin distinguir entre sociedades patrimoniales y sociedades que desarrollan una actividad económica. Por ello, plantea las siguientes cuestiones prejudiciales:

1. Si la Directiva 69/335/CEE prohíbe la aplicación de forma automática de normas de Estados miembros, como el artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores, que grava determinadas transmisiones de valores que encubren transmisiones de inmuebles, aunque no se haya buscado eludir la tributación.
2. En el caso de que no sea necesario el ánimo elusorio, si la misma Directiva prohíbe la existencia de normas como la Ley del Mercado de Valores que establece un gravamen por la adquisición de la mayoría del capital de sociedades cuyo activo está mayoritariamente integrado por inmuebles, aunque sean sociedades plenamente operativas y aunque los inmuebles no puedan disociarse de la actividad económica desarrollada por la sociedad.

Por su parte, en enero de este año la Comisión Europea pidió oficialmente a España que modificara sus disposiciones fiscales relacionadas con la transmisión de valores mobiliarios al considerar que el establecimiento de un Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales sobre determinadas transmisiones de capital, añadido al impuesto sobre las aportaciones (en España esta modalidad impositiva está representada por Operaciones Societarias), es contraria a la Directiva 69/335/CEE, sustituida en la actualidad por la Directiva 2008/7/CE, del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales.

Según señalaba la Comisión Europea, el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, establece que en caso de transmisiones de capital a una entidad cuyo activo total esté constituido al menos en un 50 por 100 por inmuebles situados en España o cuyos activos incluyan valores en otra entidad cuyo activo esté constituido al menos en un 50 por 100 por inmuebles situados en España, el contribuyente que, a consecuencia de dicha aportación, obtenga una posición tal que le permita ejercer el control sobre esa entidad o, una vez obtenido el control, aumente su participación en el capital social de la misma, tendrá que abonar un impuesto sobre la transmisión patrimonial (con un tipo impositivo cifrado entre el 6 y el 7%, según la Comunidad Autónoma), además del Impuesto sobre las Operaciones Societarias (1%) pagado por la empresa cuando amplía su capital.

A juicio de la Comisión Europea, la Directiva 69/335/CEE (al igual que la actual Directiva 2008/7/CE) permite a los Estados miembros recaudar un impuesto sobre las aportaciones que gravan las transmisiones patrimoniales, pero su tipo impositivo no puede exceder, en ningún caso, del 1 por 100 de la ampliación de capital, ya que de conformidad con el artículo 5.º de la Directiva, los Estados miembros no pueden recaudar ningún otro impuesto sobre dicha ampliación.

En base a ello, la Comisión considera que la legislación española afectada infringe el artículo 5.º de la Directiva 2008/7/CE del Consejo al contemplar un impuesto que se añade al que grava las aportaciones de capital en el caso de determinadas transmisiones patrimoniales que entran en el ámbito de aplicación de la Directiva.

El Gobierno español, consciente de la problemática planteada por este precepto, recibió un mandato a través de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, por el que, previa consulta a las Comunidades Autónomas, en su condición de Administraciones tributarias gestoras y a quienes corresponden los ingresos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, debe adecuar el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores a la normativa europea que armoniza el Impuesto sobre la concentración de capitales y la del Impuesto sobre el Valor Añadido, según lo acordado en la Resolución del expediente de infracción abierto por la Comisión Europea. (disp. trans. 3.ª de la Ley 11/2009).

1. NORMATIVA ESPAÑOLA

La normativa tributaria española establece con carácter general la exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas de las trans-

misiones de valores mobiliarios. Sin embargo, existe una excepción prevista en el artículo 17 del Texto Refundido de la Ley Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, cuando señala que: «Las transmisiones de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, que queden exentas de tributar como tales, bien en el Impuesto sobre el Valor Añadido o bien en la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como su adquisición en los mercados primarios como consecuencia del ejercicio de los derechos de suscripción preferente y de conversión de obligaciones en acciones, tributarán por la citada modalidad, como transmisiones onerosas de bienes inmuebles, en los casos y con las condiciones que establece el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores».

Este artículo 108 indica que la transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, pero en su apartado 2 permite tratar como transmisión de inmuebles (con la consiguiente aplicación de la modalidad impositiva Transmisiones Patrimoniales Onerosas) aquellas transmisiones realizadas en el mercado secundario, así como las adquisiciones de valores en los mercados primarios como consecuencia del ejercicio de los derechos de suscripción preferente y de conversión de obligaciones en acciones o mediante cualquier otra forma.

Los supuestos en que resulta aplicable el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas son los siguientes:

1. Cuando los valores o participaciones transmitidos o adquiridos representen partes alicuotas del capital social o patrimonio de sociedades, fondos, asociaciones y otras entidades cuyo activo esté constituido al menos en un 50 por 100 por inmuebles situados en territorio español, o en cuyo activo se incluyan valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por 100 por inmuebles radicados en España, siempre que, como resultado de dicha transmisión o adquisición, el adquirente obtenga una posición tal que le permita ejercer el control sobre esas entidades o, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ellas.
2. Cuando los valores transmitidos hayan sido recibidos por las aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de la constitución o ampliación de sociedades, o la ampliación de su capital social, siempre que entre la fecha de aportación y la de transmisión no hubiera transcurrido un plazo de tres años.

En ambos casos, se aplica el tipo correspondiente a las transmisiones onerosas de bienes inmuebles, sobre el valor real de los referidos bienes calculado de acuerdo con las reglas contenidas en la normativa vigente del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

El mismo precepto establece la excepción a la aplicación del Impuesto en aquellas transmisiones de valores admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, siempre que la transmisión se produzca con posterioridad al plazo de un año desde la admisión a negociación de dichos

valores. Además, cuando la transmisión de valores se realice en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición, no es necesario el cumplimiento del plazo previsto en el párrafo anterior.

Este artículo es consecuencia de la previsión contenida en el preámbulo de la propia Ley del Mercado de Valores, cuando señala que con la finalidad de establecer medidas para tratar de salir al paso de la elusión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la transmisión de bienes inmuebles, mediante la interposición de figuras societarias se regula la obligación de información a la Administración Tributaria de las operaciones sobre emisión, suscripción y transmisión. En definitiva, lo que describe este precepto es una serie de transmisiones que quedan exceptuadas de la exención en Transmisiones Patrimoniales Onerosas cuando lo pretendido o encubierto es una enajenación del poder de disposición sobre bienes inmuebles.

2. NORMATIVA COMUNITARIA

La Directiva 69/335/CEE, del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, fue aprobada con la finalidad de eliminar, por la vía de la armonización, los impuestos indirectos de los Estados miembros que gravan la concentración de capitales, a saber, el impuesto al que están sometidas las aportaciones a sociedades (en España, a través de Operaciones Societarias) y el impuesto de timbre sobre los títulos (Actos Jurídicos Documentados). Se considera que estos gravámenes dan lugar a discriminaciones, doble imposición y disparidades que obstaculizan la libre circulación de los capitales. Sólo en ciertos casos se permite la imposición, pero con restricciones.

Así, el artículo 11 de la Directiva establece que: «Los Estados miembros no someterán a ninguna imposición, cualquiera que sea su forma: a) La creación, la emisión, la admisión para cotización en Bolsa, la puesta en circulación o la negociación de acciones, participaciones u otros títulos de la misma naturaleza, así como de los certificados representativos de estos títulos, sea quien fuere el emisor».

Sin embargo, el artículo 12 siguiente, en su letra a), permite a los Estados miembros establecer impuestos sobre la transmisión de valores mobiliarios, liquidados estimativamente o no.

Esta Directiva, que es la que ha motivado el inicio de los procesos descritos con anterioridad contra España, ha sido sustituida recientemente por la Directiva 2008/7/CE, del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales. Esta Directiva recoge en gran medida sus preceptos y, así, los citados artículos 11 y 12 tienen su correspondencia con los actuales 5 y 6. Concretamente, el artículo 5 establece que: «Los Estados miembros no someterán a las sociedades de capital a ninguna forma de imposición indirecta en lo que respecta a... a) aportaciones de capital». Añade el artículo 6 que «No obstante lo dispuesto en el artículo 5, los Estados miembros podrán percibir los siguientes derechos e impuestos: a) impuestos sobre la transmisión de valores mobiliarios, aplicando un tipo uniforme o no».

En interpretación y aclaración de ambos preceptos, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha emitido varias sentencias que a efectos de la litigiosidad planteada por el 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, pueden aclarar su conformidad o no con la normativa comunitaria.

Así, la sentencia de 15 de julio de 2004, Asunto n.º C- 415/02 (NFJ017697), declaró que el Reino de Bélgica había vulnerado la previsión del artículo 11 de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, en base a los siguientes motivos:

1. Por haber sometido al impuesto sobre las operaciones bursátiles las suscripciones, efectuadas en Bélgica, de títulos nuevos, creados con motivo de la constitución de una sociedad o de un fondo de inversión, bien como consecuencia de la realización de un aumento de capital o bien con motivo de la emisión de un empréstito.
2. Por sujetar al impuesto sobre las entregas de títulos al portador la entrega material de títulos al portador representativos de fondos públicos belgas o extranjeros, cuando se trate de títulos nuevos, creados bien con motivo de la constitución de una sociedad o de un fondo de inversión, bien como consecuencia de la realización de un aumento de capital o bien con ocasión de la emisión de un empréstito.

El Tribunal establece que la primera adquisición de títulos en el marco de una emisión no puede constituir una «transmisión», en el sentido del artículo 12, apartado 1, letra a), de la Directiva 69/335 y, por lo tanto, un impuesto que grave esta primera adquisición no puede hallarse comprendido dentro del ámbito de aplicación de la excepción que figura en dicha disposición. En definitiva, la Directiva prohibiría la imposición de toda transmisión efectuada en el mercado primario, es decir, aquella que tiene lugar por efecto de la constitución de una sociedad o la ampliación de su capital.

La sentencia de 7 de septiembre de 2006, Asunto n.º C-193/04 (NFJ023108), resuelve que «**el artículo 12, apartado 1, letra a), de la Directiva 69/335, al prever que los impuestos contemplados en esta disposición pueden ser "liquidados estimativamente o no", deja a los Estados miembros la posibilidad de determinar libremente su tipo impositivo.** Además, estos impuestos no han de constituir la contraprestación financiera de la prestación de un servicio, por lo que su importe no debe estar relacionado con el coste de dicho servicio y los criterios elaborados por la jurisprudencia (véase, en especial, la sentencia de 21 de junio de 2001, SONAE, C-206/99, Rec. p. I-4679, apartados 32 a 34 y jurisprudencia allí citada) para distinguir entre los derechos de carácter remunerativo en el sentido de la Directiva 69/335 y los que no se incluyen en esta categoría no les son aplicables (auto SONAE Distribuição, antes citado, apartados 26 y 27).

25. Habida cuenta de estas consideraciones, procede responder a las cuestiones planteadas que **la Directiva 69/335 no se opone a una normativa nacional que establece que por el otorgamiento de una escritura pública en la que se hace constar una cesión de participaciones sociales que no está relacionada con un aumento del capital social se perciban derechos notariales fijados a tanto alzado y/o en función del valor de las participaciones cedidas».**

La conclusión que puede extraerse de esta sentencia es que la normativa comunitaria permite que los Estados miembros de la Unión Europea puedan establecer gravámenes sobre la transmisión de valores mobiliarios, liquidados estimativamente o no, y reconoce que puedan establecer libremente el tipo impositivo.

Por último, la reciente sentencia de 1 de octubre de 2009, Asunto n.º C-569/07 (NFJ035239), establece que «el efecto útil del artículo 11, letra a), de la Directiva [actual art. 5.1 a)] 2008/7/CE implica que la emisión, en el sentido de esta disposición, debe incluir la primera adquisición de títulos que se efectúe en el marco de la emisión de éstos.

34. A este respecto, interpretar el término "transmisión", que figura en el artículo 12, apartado 1, letra a), de la Directiva, en el sentido propuesto por el Gobierno del Reino Unido y la Comisión de las Comunidades Europeas, a saber, que el SDRT al tipo del 1,5 por 100 es un impuesto sobre la transmisión de acciones en forma de "gravamen de abono" (*season ticket*), privaría de efecto útil al artículo 11, letra a), de dicha Directiva, e invalidaría la clara distinción establecida por los artículos 11, letra a), y 12, apartado 1, letra a), de la Directiva, entre el concepto de "emisión" y el de "transmisión". En efecto, tal interpretación haría posible someter a un impuesto o a un gravamen la operación de emisión que, a pesar de que implica necesariamente la adquisición de títulos emitidos nuevamente, no debe, de conformidad con dicha disposición, estar sometido a ningún impuesto o gravamen distinto del derecho de aportación.

35. Por lo tanto, no puede considerarse que la primera adquisición de títulos en el marco de su emisión constituya una "transmisión", en el sentido del artículo 12, apartado 1, letra a), de la Directiva y, por lo tanto, un impuesto que grave esta primera adquisición no puede hallarse comprendido dentro del ámbito de aplicación de la excepción que figura en dicha disposición.

(...)

37. Habida cuenta de estas consideraciones, procede observar que, en la medida en que un impuesto como el SDRT grava los títulos nuevos, creados como consecuencia de un aumento de capital, tal impuesto constituye una imposición en el sentido del artículo 11, letra a), de la Directiva cuya percepción esta prohibida por dicha disposición.

38. En consecuencia, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 11, letra a), de la Directiva debe interpretarse en el sentido de que prohíbe la percepción de un impuesto, como el controvertido en el litigio principal, con ocasión de la emisión de acciones en un servicio de compensación».

Esta sentencia, al igual que la citada anteriormente de fecha 15 de julio de 2004, Asunto n.º C-415/02 (NFJ017697), reconoce de forma clara que los Estados miembros pueden establecer impuestos sobre la transmisión de valores mobiliarios siempre que no procedan de una emisión efectuada en el mercado primario, definido éste como aquel en el que se colocan por primera vez los títulos emitidos por una entidad, ya sea como consecuencia de su constitución como por una posterior ampliación de su capital. A diferencia del primario, el mercado secundario puede definirse como aquel en el que los pro-

pietarios de valores mobiliarios los intercambian con nuevos compradores. Es, precisamente este mercado, al que ha de circunscribirse la posibilidad de gravamen en Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

3. POSICIÓN DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

El Ministerio de Economía y Hacienda, a través de la Dirección General de Tributos y del Tribunal Económico-Administrativo Central, ha señalado, de forma reiterada, que el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores no grava las aportaciones de capital (los aumentos del capital social de sociedades), sino la adquisición de determinados valores, cuando, mediante tal adquisición, el adquirente obtiene el control –o lo aumenta– sobre sociedades con patrimonio mayoritariamente inmobiliario. Esta situación queda demostrada por el hecho de que los sujetos pasivos en operaciones societarias (por la constitución de una entidad o por la ampliación de su capital) y en transmisiones patrimoniales onerosas (por la adquisición de los valores de una sociedad con activo inmobiliario) son diferentes. En el primer caso, la sociedad es el sujeto pasivo, mientras que, en segundo, es el adquirente de los valores.

Este precepto únicamente permite someter a gravamen, en determinados casos, la transmisión de valores realizada en el mercado secundario, así como las adquisiciones en los mercados primarios como consecuencia del ejercicio de los derechos de suscripción preferente y de conversión de obligaciones en acciones o mediante cualquier otra forma.

4. POSICIÓN DEL TRIBUNAL SUPREMO

Con carácter previo al Auto de 24 de septiembre de 2009, por el que decide plantear la cuestión prejudicial en relación a la compatibilidad del artículo 108 con el ordenamiento comunitario, el Tribunal Supremo se había pronunciado en varias ocasiones a favor de la validez de dicha norma antielusoria.

Así, en la Sentencia de 17 de mayo de 2006, Rec. n.º 10/2005 (NFJ023556), establece que este precepto «tiene como finalidad evitar la elusión del tributo "... correspondiente a las transmisiones onerosas de bienes inmuebles sobre el valor de los referidos bienes..." (art. 108, último párrafo), esto es, evitar que deje de pagarse lo que debería pagarse si lo que se adquiere lo fuera directamente, no a través de una transmisión de acciones. Y "lo que se adquiere" no es el total valor del inmueble, sino el representado por las acciones adquiridas, cuyo valor constituye la base imponible. Dicho de otro modo: el art. 108, al referirse al "valor de los referidos bienes", se refiere al valor real, de mercado, de los adquiridos, que, para el adquirente, no es la totalidad, sino la parte de ese valor que las acciones representan.

El hecho imponible no está constituido por el control de la sociedad, sino por "las transmisiones de valores que representen partes del capital social o patrimonio..."».

En parecidos términos se expresa el mismo Tribunal en su sentencia de 30 de abril de 2004, Rec. n.º 1406/1999 (NFJ017026).

5. RESOLUCIÓN FINAL DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha emitido Auto de fecha de 6 de octubre de 2010, Asunto C-487/09 (NFJ040281), por el que resuelve finalmente la plena compatibilidad del artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores con el ordenamiento comunitario, al establecer que la Directiva 69/335/CEE [Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, y, más concretamente, sus arts. 11 a) y 12.1 a)], no se opone a una normativa de un Estado miembro, como la establecida en el artículo 108.2 de la Ley 24/1988, en su versión modificada por la Ley 18/1991, que, a fin de impedir la elusión fiscal en el marco de la transmisión de bienes inmuebles mediante la interposición de sociedades, sujeta las transmisiones de valores al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales cuando dichas transmisiones de valores representan participaciones en el capital social de sociedades cuyo activo está constituido al menos en su 50 por 100 por inmuebles y el adquirente obtiene como resultado de la referida transmisión una posición tal que le permite ejercer el control sobre la entidad de que se trate, incluso en los supuestos en que, por un lado, no hubo intención de eludir el impuesto y, por otro, dichas sociedades son plenamente operativas y los inmuebles no pueden disociarse de la actividad económica desarrollada por dichas sociedades.

Sobre las cuestiones prejudiciales, el Auto del Tribunal concluye que los artículos 11, letra a), y 12, apartado 1, letra a), de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, establece una clara distinción entre una emisión de valores mobiliarios, que no puede estar sujeta a ningún impuesto o gravamen distinto del derecho de aportación, y la transmisión de tales valores, que, en cambio, sí puede estarlo (apartado 15 del Auto).

En primer lugar, por lo que respecta al artículo 11, letra a), de la Directiva, no se desprende de que un impuesto como el controvertido en el litigio principal grave una emisión de valores mobiliarios, como la contemplada en dicha disposición. Por lo tanto, no cabe considerar que ésta se oponga a tal impuesto (apartado 16 del Auto).

En segundo lugar, por lo que se refiere a la cuestión de si una normativa como la controvertida en el litigio principal establece un impuesto en el sentido del artículo 12, apartado 1, letra a), de la Directiva, es cierto que, desde el punto de vista económico, cabe considerar que un impuesto como el controvertido en el litigio principal puede referirse, en realidad, al patrimonio inmobiliario subyacente en los valores mobiliarios. No obstante, el hecho imponible de tal gravamen es la transmisión de valores mobiliarios. Pues bien, desde el momento en que el hecho imponible de un impuesto como el controvertido en el litigio principal consiste en la realización de una operación específica que se contempla en el artículo 12, apartado 1, letra a), de la Directiva, procede considerar que tal impuesto está comprendido en el ámbito de dicha disposición (apartado 17 del auto).

Respecto al artículo 12, apartado 1, letra a), de la Directiva, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que esta disposición permite que los Estados miembros perciban un impuesto en caso de transmisión de valores mobiliarios, con independencia de que la sociedad emisora de dichos valores mobiliarios esté o no autorizada a cotizar en Bolsa y de que la transmisión de éstos tenga lugar en la Bolsa o directamente entre el transmitente y el adquirente. Además, esta disposición deja a los Estados miembros la posibilidad de determinar libremente el tipo de los impuestos que contempla (apartado 18 del Auto).

6. VALORACIÓN FINAL

El Auto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ratifica la plena validez del artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores, sin establecer ninguna diferenciación en si la adquisición de la titularidad total del patrimonio inmobiliario o, al menos, una posición que permita ejercer el control sobre sociedades cuyo activo esté constituido al menos en su 50 por 100 por inmuebles situados en territorio nacional, es producida como consecuencia de transmisiones de valores realizadas en el mercado secundario o es motivada por adquisiciones en los mercados primarios. En ambos casos, parece deducirse que la tributación en Transmisiones Patrimoniales no contraviene la normativa comunitaria.

Sin embargo, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia permitiría cuestionar el sometimiento a esta modalidad impositiva para las adquisiciones efectuadas en el mercado primario, ya que lo permitido a los Estados Miembros por la Directiva es el establecimiento de impuestos sobre la transmisión de valores mobiliarios, pero siempre limitadas al mercado secundario. Esto es precisamente lo que prevé expresamente el artículo 108.2 a), párrafo primero, de la Ley del Mercado de Valores, cuando permite la imposición para aquellas adquisiciones de valores en los mercados primarios como consecuencia del ejercicio de los derechos de suscripción preferente y de conversión de obligaciones en acciones o mediante cualquier otra forma.

Si finalmente continúa el proceso abierto por la Comisión Europea contra el Reino de España, sería deseable que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea aclarara la compatibilidad de este inciso final, con la finalidad de despejar cualquier tipo de duda sobre su coherencia con la Directiva europea.

EL RÉGIMEN DE GRUPOS DE ENTIDADES EN EL IVA Y SU APLICACIÓN A LAS FUNDACIONES

JUAN FRANCH FLUXÁ

*Profesor Contratado Doctor.
Universidad de las Islas Baleares*

Extracto:

ESTE artículo tiene como punto de partida la doctrina administrativa sobre la aplicación del régimen especial del grupo de entidades previsto en el IVA. Concretamente las consultas estudiadas analizan supuestos en los que existen fundaciones que forman parte del grupo. El comentario se centra en la definición del grupo y su configuración, reflexionando, fundamentalmente, sobre la integración de las fundaciones y el ámbito de aplicación subjetivo del citado régimen.

Palabras clave: IVA, grupos de entidades y fundaciones.

VAT GROUPING SCOPE AND FOUNDATIONS

JUAN FRANCH FLUXÁ

*Profesor Contratado Doctor.
Universidad de las Islas Baleares*

Abstract:

THIS paper is based on the administrative doctrine on the application of the special regime for groups of entities under VAT. Specifically, the study analyzed answers given by the Tax Administration to three written tax questions in which there are foundations as a part of the group. The commentary focuses on the definition of the group and its configuration, reflecting mainly on the integration of foundations and the subjective scope of the VAT grouping regime.

Keyword: VAT, VAT grouping and foundations.

Sumario

1. Introducción.
2. Supuesto práctico resuelto.
3. Aplicación del régimen: ámbito subjetivo.
4. Las fundaciones que integran un grupo de entidades: consecuencias derivadas de la postura administrativa.
5. Conclusión final.

1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo pretende analizar las resoluciones de la Dirección General de Tributos (DGT) (SG de impuestos sobre el consumo) a las Consultas de 30 de noviembre de 2009 [V2642/2009 (NFC036665)], de 16 de mayo de 2008 [V0988/2008 (NFC029879)] y de 10 de diciembre de 2007 [V2651/2007 (NFC028015)]. Todas ellas abordan el régimen de grupos previsto en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido («régimen especial del grupo de entidades»), que entró en vigor el 1 de enero de 2008. Debemos advertir que, por sus características, el objetivo de este trabajo no consiste en analizar en profundidad el citado régimen, sino únicamente realizar unas reflexiones sobre aquellas cuestiones que son objeto de atención por parte del citado centro directivo.

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre (en adelante LIVA), ha sido modificada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, que transpone dicho régimen, previsto por el Derecho comunitario y que, con anterioridad, ya fue adoptado por otros Estados miembros (Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido). Entre sus preceptos, y siguiendo el contenido de las consultas, conviene destacar el artículo 163 quinquies de la LIVA que, en su apartado primero, indica: «Podrán aplicar el régimen especial del grupo de entidades los empresarios o profesionales que formen parte de un grupo de entidades. Se considerará como grupo de entidades el formado por una entidad dominante y sus entidades dependientes, siempre que las sedes de actividad económica o establecimientos permanentes de todas y cada una de ellas radique en el territorio de aplicación del impuesto. Ningún empresario o profesional podrá formar parte simultáneamente de más de un grupo de entidades».

Este precepto regula los requisitos subjetivos para formar parte del grupo, que se articulan sobre los dos elementos que originan las contestaciones a analizar: la relación de dominación-dependencia para determinar la configuración del grupo y, en segundo lugar, la condición de empresario o profesional para formar parte de un grupo de entidades.

2. SUPUESTO PRÁCTICO RESUELTO

Las tres resoluciones se plantean sobre la misma cuestión: la posibilidad de que fundaciones que gestionan parte del patrimonio de las cajas de ahorros puedan ser consideradas entidades dependientes a los efectos de la aplicación del régimen especial del grupo de entidades. En los tres casos planteados las fundaciones se presentan como entidades dependientes de las cajas de ahorros. Las consultas no explicitan los motivos para solicitar la aplicación de este régimen, por el que las entidades que lo integran deberán cumplir las obligaciones establecidas en el artículo 164 de la LIVA,

con excepción del pago de la deuda tributaria o la solicitud de compensación o devolución, que constituye uno de los rasgos principales de este régimen especial.

3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN: ÁMBITO SUBJETIVO

Debemos recordar que el régimen previsto en el IVA presenta similitudes –pero también notorias particularidades– respecto al régimen de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades (IS). No en cuanto a las relaciones de dependencia y dominio que, como se ha generalizado en nuestro ordenamiento, se determinan también a partir del requisito de control. De este modo, la LIVA señala en el mencionado artículo 163 quinquies, tres que se «considerará como entidad dependiente aquella que, constituyendo un empresario o profesional distinto de la entidad dominante, se encuentre establecida en el territorio de aplicación del impuesto y en la que la entidad dominante posea una participación que reúna los requisitos contenidos en las letras b) y c) del apartado anterior». Estos apartados hacen referencia a una participación permanente y mayoritaria sobre las dominadas. Del mismo modo que ocurre en el IS, se exige que dicha participación se mantenga durante todo el ejercicio, pero se rebaja considerablemente el umbral de control al 50 por 100.

Ninguna de las consultas analiza cuestiones que la parquedad del texto legislativo deja sin resolver. En primer lugar, no se pronuncia sobre el tipo de acciones que deben computarse para determinar el porcentaje de participación (acciones ordinarias, sin voto...); o bien, en materia de participaciones indirectas, parece que debemos atender a lo previsto en la LIS y algunas de las contestaciones que, en dicho ámbito, resuelven dicha cuestión, como por ejemplo la contestación de 15 de marzo de 2002 [núm. 438/2002 (NFC016193)].

La propia participación en el capital es la circunstancia que permite que una entidad de tipo fundacional pudiese ser sociedad dominada, como se plantea en dichos casos. Esta circunstancia impide, a diferencia de las normas mercantiles, que una persona física pueda formar parte del grupo de entidades.

Ésta es la cuestión que resuelve con carácter principal la DGT. Al respecto debe tenerse presente la flexibilidad que caracteriza este régimen frente a la consolidación prevista en el IS. Ello es así porque los propios sujetos pasivos no solamente deciden si aplican el régimen, sino también qué entidades del grupo lo aplican. En otras palabras, una vez verificado el cumplimiento de los requisitos legales cada una de las sociedades que lo conforman debe optar individualmente por la aplicación del régimen especial mediante acuerdo adoptado por su consejo de administración u órgano equivalente. En el caso de la consolidación fiscal es suficiente que la dominante adopte la decisión de aplicar el régimen previsto en el IS que, de manera automática, se aplicará a todas las sociedades que reúnan los requisitos exigidos para integrarse en el perímetro de consolidación.

Es ya sabido que en el ámbito tributario la definición legal del grupo se describe a partir de la posición de dominante y dominada. De este modo, se considera grupo al conjunto formado por una sociedad dominante y sus entidades dependientes, siempre que las sedes de actividad económica o establecimientos permanentes de todas y cada una de ellas radiquen en el territorio de aplicación del IVA (art. 163 quinquies, uno). Cabe hacer mención, como señalan las tres resoluciones, que la deli-

mitación legal del perímetro subjetivo de las entidades que, en su caso, opten por la aplicación del régimen especial no es equivalente, en cuanto a los requisitos que han de concurrir a tales efectos, para la configuración de la entidad dominante y para la de sus dependientes.

Respecto a las resoluciones que sirven de base para este comentario conviene destacar que la contestación de 30 de noviembre de 2009 homogeneiza y resuelve a una sucesión de interpretaciones que pueden calificarse como oscilantes o incompletas. Así, los razonamientos inicialmente manifestados en la contestación de 10 de diciembre de 2007 son acertadamente anulados. Dicha resolución simplemente indica que la entidad o entidades dependientes habrán de tener, en todo caso, la consideración de empresarios o profesionales a la luz de lo dispuesto de manera específica por el artículo 163 quinquies, tres de la Ley 37/1992. Este precepto se completa con la cláusula general del artículo 5 de la LIVA que determina que personas o entidades se reputarán como empresarios. Como ha puesto de manifiesto, entre muchas otras, la Consulta de 1 de diciembre de 2008 [V2271/2008 (NFC033554)], se entenderán como empresarios aquellas fundaciones que «ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad».

Por su parte, la Consulta de 16 de mayo de 2008 (V0988/2008) permite que una fundación, que se califique como empresario o profesional, sí pueda formar parte de un grupo como dominada cuando reúna los requisitos legalmente previstos. El centro directivo recuerda que las sociedades participadas de manera suficiente para ser consideradas dependientes no pueden ser dominantes.

De este modo no se cuestiona, como tampoco ocurre en la contestación de 30 de noviembre de 2009 (V2642/2009), la condición de empresario de estas entidades que se verifica acudiendo a las definiciones del citado precepto.

Este requisito no ofrece excesivas dudas al centro directivo que supera una discutible interpretación restrictiva de las fundaciones como empresarios (excluyéndolas de la aplicación del comentado régimen). Al respecto procede destacar que el artículo 24 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, permite que las fundaciones puedan realizar actividades industriales, mercantiles o económicas de manera directa o indirecta (cuando su objeto «esté relacionado con los fines fundacionales o sean complementarias o accesorias de las mismas» o, en segundo lugar, «intervenir en cualesquiera actividades económicas a través de su participación en sociedades»). En este sentido, pueden desarrollar actividades económicas en idénticas condiciones que otros operadores, aunque es frecuente que presen servicios que no se cobren al precio de mercado.

4. LAS FUNDACIONES QUE INTEGRAN UN GRUPO DE ENTIDADES: CONSECUENCIAS DERIVADAS DE LA POSTURA ADMINISTRATIVA

Debe afirmarse que la DGT no se desvía de las previsiones legales y modifica sus interpretaciones previas para ajustarse plenamente al tenor literal de la ley sin plantear o mencionar cuestiones

conexas o relacionadas con las que son objeto de consulta. De este modo pueden destacarse las siguientes conclusiones:

- **Primera: supuestos en los que la fundación no puede calificarse como empresario o profesional.** Se ha tratado en otras consultas aquellas situaciones en las que una fundación no interviene en el mercado o no dirige a éste los resultados de su actividad [Consulta de 15 de abril de 2004, núm. 989/2004 (NFC035034)]. La condición de empresario o profesional exigida por la propia LIVA es ratificada por la DGT cuando afirma (en contestación de 30 de noviembre de 2009) que ante la circunstancia de que una fundación pudiera no tener tal consideración se la excluye del grupo de entidades (como entidad dependiente en la cuestión referenciada). Tal exclusión se produce incluso aún reuniendo los demás requisitos subjetivos exigidos por la LIVA en el artículo 163 quinquies. Obviamente, la imposibilidad de formar parte del grupo conlleva no poder tomar decisiones sobre la aplicación del citado régimen, pues exige que las entidades dominantes sean «empresarios o profesionales» y las dependientes constituyan «un empresario o profesional distinto de la entidad dominante».
- **Segunda: fundaciones calificadas como empresarios.** A una fundación se le puede aplicar la calificación jurídica de empresario y, por lo tanto, será sujeto pasivo por el IVA. Especialmente en aquellos casos en los que la fundación actúa como un operador del mercado por desarrollar directamente una actividad económica. Puede ocurrir que la fundación desarrolle distintas actividades y sólo una parte de ellas pueda considerarse como empresarial. En este sentido, como indica la Consulta vinculante de 23 de febrero de 2009 [V0366/2009 (NFC032111)], cuando una fundación, que no tiene naturaleza mercantil, «no recibiera ninguna contraprestación por los servicios que presta, la misma no tendría la condición de empresario o profesional a los efectos de dicho tributo, y por tanto no podrá deducir cuota alguna soportada por dicho impuesto sino que actúa como un consumidor final respecto del mismo».
- **Tercera: fundaciones que dependen de otras entidades.** Las entidades dependientes de otra no pueden ser dominantes de un grupo. En este sentido la Consulta de 16 de mayo de 2008 (V0988/2008) indica que cuando una fundación —con condición de empresario o profesional— esté participada al menos en el 50 por 100 de su dotación total por una caja de ahorros «no podrá ser dominante de un grupo de entidades al tener la condición de dependiente».
- **Cuarta: la consideración del grupo como empresario o profesional.** Cabe hacer una reflexión que superaría la interpretación literal de la ley que ha sustentado la doctrina administrativa. El supuesto en cuestión consiste en considerar al grupo como empresario o profesional y, sin embargo, que la fundación carezca de tal calificación. Como ya es sabido, el concepto de empresario exige la ordenación de recursos para el desarrollo de la actividad. Así, en Consulta de 5 de octubre de 2006 [V1980/2006 (NFC023925)], la DGT entiende que el sujeto prestador del servicio es la fundación, con independencia de que utilice para ello recursos propios o cedidos. Por lo tanto, si atendemos a la condición de sujeto pasivo puede ocurrir que una fundación pueda integrarse en un grupo que necesariamente debe ser empresario o profesional (obviamente siéndolo su dominante). En este sentido, cabe concluir que la fundación que no sea estrictamente empresario o profesional pero tenga la condición de sujeto pasivo podría optar por incluirse en el grupo de entidades. Para ello basta con que dicha fundación

se dé de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas y desarrolle cualquier tipo de actividad económica (principal o secundaria) en el seno del grupo. Aceptar esta postura supone una interpretación alternativa y totalmente contraria a la que con sus diferentes pronunciamientos está consolidando la DGT al vetar la inclusión de las fundaciones recurriendo complejo concepto de empresario.

5. CONCLUSIÓN FINAL

Entendemos que no plantea ninguna objeción la confirmación de la voluntad del legislador sobre las circunstancias de participación y control que deben darse para ser dominante o dominada de un grupo de entidades. La DGT ratifica la necesidad de que las sociedades del grupo deban reunir la condición de empresario o profesional. Esta exigencia puede cuestionarse; además de sus efectos sobre la integración de fundaciones en el grupo, el cumplimiento de este requisito presenta una especial relevancia para aquellas sociedades *holding* cuyo fin principal es la tenencia de acciones. La doctrina que se está imponiendo sostiene que, aun cumpliendo los requisitos exigidos para ser consideradas como dominantes, no podrían formar un grupo a efectos de IVA. De este modo ya se ha pronunciado previamente la DGT, dando solidez a la postura administrativa que mantiene en las contestaciones comentadas. Así ocurre en Consulta de 5 de noviembre de 2008 [V2051/2008 (NFC031339)] donde al amparo de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, se afirma que la «entidad operativa E participada al 100% por la entidad consultante aunque tenga carácter mercantil, no tiene la condición de empresario o profesional, ya que al tratarse de una entidad *holding* no realiza operaciones o actividades que permitan atribuirle esta condición». Comprobamos claramente cómo aquellas entidades que no puedan calificarse como sujetos pasivos del IVA deben quedar excluidas del régimen especial comentado, aunque se cumplan todos los requisitos subjetivos exigidos para la aplicación de este régimen especial.

ALTERNATIVAS EN LA TRANSICIÓN AL NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD: DETERMINANTES Y CONSECUENCIAS

M.^a ÀNGELS FITÓ

FRANCESC GÓMEZ

SOLEDAD MOYA

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

Este trabajo ha obtenido el **Accésit Premio Estudios Financieros 2010** en la modalidad de **CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS**.

El Jurado ha estado compuesto por: don José Antonio GONZALO ANGULO, don Sotero AMADOR FERNÁNDEZ, don Eduardo BUENO CAMPOS, don Alejandro LARRIBA DÍAZ-ZORITA, don Vicente PINA MARTÍNEZ y don Juan José PINTADO CONESA.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

Extracto:

LA primera aplicación en 2008 del nuevo Plan General de Contabilidad permitió a las empresas españolas elegir como fecha de transición para sus estados financieros individuales el 1 de enero de 2007 o bien el 1 de enero de 2008. La primera opción obligaba a las empresas a presentar estados financieros comparativos, mientras que la segunda opción permitía mostrar únicamente información en la memoria relativa a los ajustes realizados en el patrimonio neto. Este trabajo analiza las principales características de las empresas que voluntariamente han optado por la primera opción y se examina cuál es el impacto cuantitativo del cambio de normativa en las principales partidas contables y ratios. Los resultados obtenidos muestran que los principales determinantes de esta transición anticipada son el tamaño y la intensidad de capital. En cuanto a la repercusión, el efecto ha sido significativo en la mayoría de partidas y algunos de los ratios. En consecuencia, las empresas que han optado por realizar la transición a 1 de enero de 2008 vulneran el principio de comparabilidad de la información financiera.

Palabras clave: NIIF/NIC, Plan General Contable español, información financiera, primera adopción y fecha de transición.

CHOICES IN IFRS ADOPTION IN SPAIN: DETERMINANTS AND CONSEQUENCES

M.^a ÀNGELS FITÓ

FRANCESC GÓMEZ

SOLEDAD MOYA

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

Este trabajo ha obtenido el **Accésit Premio Estudios Financieros 2010** en la modalidad de **CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS**.

El Jurado ha estado compuesto por: don José Antonio GONZALO ANGULO, don Sotero AMADOR FERNÁNDEZ, don Eduardo BUENO CAMPOS, don Alejandro LARRIBA DÍAZ-ZORITA, don Vicente PINA MARTÍNEZ y don Juan José PINTADO CONESA.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

Abstract:

THE new Spanish GAAP adapted to IFRS came into force in 2008 and companies have been allowed to choose between 1st January 2007 and 1st January 2008 as their transition date for their separate financial statements. The first option commits Spanish companies to present comparative statements while the second allows them only to disclose the adjustments in equity with no comparative information. In this study we analyze the determinants and consequences of this choice. We define the main characteristics of firms voluntarily choosing the first option and we assess the impact of the new Spanish GAAP in accounting variables and ratios. Our results show that the main determinants of the early transition date are size and growth. As for the consequences, there is a significant change for the accounting figures and also for some of the ratios. Therefore, companies that have chosen the second option may damage comparability, one of the necessary IFRS qualitative characteristics of accounting information.

Keywords: IFRS, Spanish accounting regulation, first adoption and transition data choice.

Sumario

1. Introducción.
2. Antecedentes y literatura previa.
 - 2.1. Antecedentes.
 - 2.2. Literatura previa.
3. Muestra y metodología.
 - 3.1. Selección de la muestra.
 - 3.2. Diseño de la investigación.
4. Estudio empírico.
 - 4.1. Estadísticos descriptivos.
 - 4.2. Resultados.
5. Conclusiones.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

Paralelamente a la implantación en 2005 de las Normas Internacionales de Información Financiera (en adelante NIIF) para empresas consolidadas los distintos miembros de la Unión Europea tuvieron que determinar cuál iba a ser el proceso a seguir para los estados financieros individuales. España, siguiendo las recomendaciones de un comité de expertos ¹ decidió no permitir la presentación de las Cuentas Anuales según la normativa internacional. Por el contrario, las empresas españolas tuvieron que esperar a que el gobierno aprobara una nueva normativa contable adaptada a los estándares internacionales. Con la publicación de la Ley 16/2007 de 4 de julio, España inicia el proceso de adaptación de la legislación interna española a las normas internacionales (NIIF). Este proceso culmina con la publicación del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (en adelante PGC) que desarrolla las normas de valoración, elaboración y presentación de la información financiera que deben publicar las empresas a partir del ejercicio 2008.

Las normas de transición en un intento de facilitar el proceso de adaptación han suavizado los requerimientos de la NIIF 1 estableciendo dos alternativas distintas para fijar la fecha de transición. En este sentido, podemos encontrar, en base a empresas con ejercicio contable igual al año natural, las siguientes alternativas:

- Empresas que tienen como fecha de transición a 1 de enero de 2008. Estas empresas que no presentan información comparativa, deben informar en la memoria de la cuantificación del impacto que produce la variación de criterios contables en el patrimonio neto de la empresa en la fecha del balance de apertura.
- Empresas que tienen como fecha de transición el 1 de enero de 2007. Estas compañías presentan información comparativa adaptada a las nuevas normas contables.

¹ Estas recomendaciones están recogidas en el *Libro Blanco*, publicado por el gobierno español en 2002.

Ante esta decisión del legislador de ofrecer alternativas en la transición, los defensores argumentan que se debe ayudar a las empresas en su transición a las NIIF y que el nuevo PGC no presenta diferencias que desaconsejen esta opción. Los detractores argumentan que si no se proporciona ninguna información comparativa, los usuarios de la información financiera no pueden discriminar si los cambios en los estados financieros de un año a otro se deben a la situación económica o bien al cambio de regulación.

El objetivo de nuestro trabajo es doble: por un lado, queremos identificar las principales características de las empresas que han decidido voluntariamente avanzar la fecha de transición con el fin de determinar cuál puede haber sido su motivación. Por otro lado, analizaremos el impacto de la adopción del nuevo PGC con el fin de evaluar si la transición ha tenido consecuencias significativas y en base a ello apoyar o no la decisión del legislador de incorporar alternativas en la fecha de transición al nuevo plan.

Diversos son los estudios que han tratado de identificar los determinantes de la adopción voluntaria de normativa contable de ámbito superior al local (principalmente las NIIF y los US GAAP). Estos trabajos han obtenido evidencia empírica sobre la influencia positiva de factores como el tamaño, la internacionalidad, la cotización o la intensidad de capital, en la adopción voluntaria de las NIIF. Algunos ejemplos de estos trabajos son DUMONTIER y RAFFOURNIER, 1998, GARCÍA y ZORIO, 2002 o CUIJPERS y BUIJINK, 2005, por mencionar algunos. En relación a la literatura que ha estudiado previamente el efecto de la transición a las NIIF, existen trabajos anteriores (CALLAO, *et al.*, 2009, ALEDO, GARCÍA MARTÍNEZ y MARÍN DIZARAQUE, 2006, CORDEIRO, COUTO y SILVA 2007, LANTTO y SAHLSTRÖM, 2009) que han analizado el impacto de la transición sobre la comparabilidad. Los resultados obtenidos muestran, en general, que existe un impacto significativo en las Cuentas Anuales debido a la implantación de las NIIF si bien esta diferencia es generalmente distinta en cada país como consecuencia de las diferencias particulares entre la normativa local y las NIIF.

En el estudio empírico realizado hemos considerado dos muestras. La primera de ellas, utilizada en el estudio de los determinantes de la transición voluntaria a 1 de enero de 2007, comprende todas las Cuentas Anuales de empresas individuales cotizadas en el mercado financiero español para el año 2008. La segunda muestra, usada en el análisis de la importancia del impacto del nuevo PGC, comprende todas las Cuentas Anuales de las empresas individuales cotizadas que escogieron el 1 de enero de 2007 como fecha de transición. Sólo el 29% de las empresas cotizadas españolas han presentado voluntariamente información comparativa para el periodo 2007. Todos los datos han sido manualmente recopilados y la fuente de datos ha sido la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

Los resultados obtenidos ofrecen evidencia de la influencia positiva del tamaño y la intensidad de capital en la elección del 1 de enero de 2007 como fecha de transición. También concluimos que el efecto de la adopción del nuevo PGC es significativo para muchas de las magnitudes contables y ratios considerados, revelando que los estados financieros conforme a ambas regulaciones son diferentes. Concluimos, por tanto, que las alternativas introducidas en la transición española de normativa contable pueden haber vulnerado la comparabilidad.

El trabajo realizado supone una contribución a la literatura sobre el impacto de la adopción de las NIIF y proporciona evidencia empírica sobre la oportunidad de algunas decisiones legales para el caso particular de España. Nuestros resultados podrán ser de ayuda para los reguladores españoles en la futura adopción de nuevas normas contables.

El resto del presente trabajo está organizado como sigue: el siguiente apartado presenta brevemente los antecedentes del cambio de normativa en España y repasa la literatura sobre los determinantes así como las consecuencias de la adopción de las NIIF. El apartado 3 describe los datos utilizados y la metodología de investigación. El apartado 4 presenta los resultados y finalmente proporciona algunas conclusiones.

2. ANTECEDENTES Y LITERATURA PREVIA

2.1. Antecedentes

El Real Decreto 1514/2007 establece unos criterios de transición del PGC de 1990 a las nuevas normas adaptadas a la normativa internacional. Estos criterios tienen en cuenta aspectos tales como la fecha de transición, el cambio de valoración de algunos elementos patrimoniales y la información a proporcionar en la memoria e información comparativa. A continuación resumimos aquellos aspectos que son determinantes para el objeto de nuestro estudio.

El nuevo PGC de 2007 entró en vigor a partir del 1 de enero de 2008 y es de aplicación obligatoria para los ejercicios que se inicien a partir de dicha fecha. En este sentido, se establece como fecha de transición la fecha del balance de apertura del ejercicio en que se aplique por primera vez el nuevo PGC, salvo que la empresa incluya información comparativa del ejercicio anterior adaptada, en cuyo caso, será la fecha del balance de apertura de dicho ejercicio anterior. Se desprende pues, del concepto de fecha de transición, que el legislador español, a efectos de facilitar el tránsito a las nuevas normas contables, ha establecido dos alternativas distintas. Así pues, podemos encontrar, en base a empresas con ejercicio contable igual al año natural, las siguientes alternativas:

- Empresas que tienen como fecha de transición a 1 de enero de 2008 (aquellas que no presentan información comparativa)².
- Empresas que tienen como fecha de transición el 1 de enero de 2007 (aquellas entidades que presentan información comparativa adaptada a las nuevas normas contables).

La posibilidad de no emitir estados financieros comparativos puede dar lugar, excepcionalmente, a una falta de uniformidad en la presentación de la información financiera. Esta circunstancia supone una importante diferencia con la normativa internacional, ya que esta última establece la

² Las empresas que escogen como fecha de transición el 1 de enero de 2008 deben presentar en su memoria la información correspondiente al ejercicio anterior, pero elaborada según el PGC de 1990 y, por tanto, no comparativa.

obligación de presentar estados financieros comparativos en el tránsito y adaptación a las normas internacionales ³.

La disposición transitoria 1.^a del Real Decreto 1514/2007 establece una serie de criterios generales para la primera aplicación del nuevo PGC. Estos criterios que incluyen las altas, bajas y reclasificaciones necesarias para adaptarse a los nuevos formatos de Cuentas Anuales ⁴, establecen dos alternativas para la valoración de los distintos elementos patrimoniales.

- Valorar los elementos patrimoniales que deben figurar en el balance de apertura según los valores que tenían con la normativa anterior, con excepción de los instrumentos financieros que deban valorarse por su valor razonable.
- Valorar todos los elementos patrimoniales que deban figurar en el balance de apertura de acuerdo con la nueva normativa.

Esta opcionalidad, junto con la posibilidad de no presentar estados comparativos, puede dificultar la comparabilidad entre empresas en la primera aplicación y puede originar, en una misma situación, valoraciones distintas del patrimonio neto según la alternativa escogida. De nuevo estamos ante una excepción a los preceptos internacionales donde se establece la obligatoriedad de valorar todos los elementos patrimoniales que deban figurar en el balance de apertura de acuerdo con los criterios establecidos en la normativa internacional.

En el **cuadro 1** se resumen las principales diferencias en las cifras del balance de situación que se derivan de la aplicación del Plan General Contable de 2007 en relación al anterior de 1990.

³ Véase a este respecto la NIIF 1, párrafos 6 y 36.

⁴ In Annex 1 we have summarized the main differences between Spanish GAAP previous to IFRS and the Spanish GAAP adapted to IFRS. Just to mention some examples, we can see how some elements considered as assets before are now adjusted (formal and legal expenses for example) while some new assets maybe recognized now in the balance sheet (renting for example).

CUADRO 1. Principales diferencias entre PGC 90 y el PGC 2007.

Las diferencias que podemos encontrar entre el PGC 90 y el PGC 2007 son de diversa índole afectando a diversas partidas del balance. A efectos de su simplificación podríamos clasificar:

1. Diferencias que sólo comportan un cambio de ubicación de una partida en el balance en la fecha de transición.
2. Diferencias que dan lugar simultáneamente a una baja/alta de un activo y un pasivo en la fecha de transición.
3. Diferencias en criterios de valoración entre ambas normativas. Estas diferencias originan, en fecha de transición, ajustes en la valoración de los activos y pasivos. Estos ajustes deben realizarse con contrapartida de patrimonio neto (reservas o ajustes cambios de valor) y teniendo en cuenta el efecto impositivo.
4. Combinaciones de las anteriores.

Partida	Tratamiento contable según PGC 2007	Tratamiento contable según PGC 90	Ajustes para elaborar el balance de apertura
Accionistas por desembolsos no exigidos	Debe figurar en el patrimonio neto con signo negativo (minorando el capital).	Forman parte del activo en una partida independiente.	Cambio de ubicación.
Gastos de establecimiento	Gastos de primer establecimiento: gasto del ejercicio en el que se devengan. Gastos de constitución y gastos de incremento de capital: se registran como menor importe de PATRIMONIO NETO.	Gasto del ejercicio pero se permite su activación. En caso de activación deben imputarse a gastos del ejercicio en un máximo de 5 años.	Debe darse de baja el activo con abono a reservas. Debe contabilizarse el efecto impositivo derivado de la deducibilidad fiscal de la operación con abono a reservas. ↓ reservas // ↓ Gastos de establecimiento ↑ Activo Imp. diferido // ↓ Reservas
Fondo de comercio	No se amortiza. Puede deteriorarse, en cuyo caso se considera irreversible.	Se amortiza en un periodo máximo de 20 años. Puede deteriorarse.	No hay ajuste. Simplemente queda el importe en libros a la fecha de cierre.
Gastos a distribuir en varios ejercicios	Relacionados con intereses diferidos: no deben figurar en el activo. Van asociados a los pasivos relacionados. Relacionados con gastos de formalización de deudas: Se reconocerán como menor importe de la deuda.	Figuran en el activo en una partida independiente. Los pasivos incorporan la deuda por intereses futura. Se cancela el activo a medida que se reconocen los intereses en la cuenta de resultados. Se permite su activación. Imputación a gastos del ejercicio de acuerdo con un plan financiero.	Deben darse de baja los intereses incorporados en el pasivo y los gastos por intereses diferidos activados. ↓ Pasivo asociado // ↓ Gasto intereses diferidos Ídem gastos establecimiento
			.../...

Partida	Tratamiento contable según PGC 2007	Tratamiento contable según PGC 90	Ajustes para elaborar el balance de apertura
.../...			
Propiedades de inversión	Figurarán separadas del inmovilizado material en una partida independiente.	No existe esta clasificación. Figuran dentro del inmovilizado material.	Reclasificación a las nuevas cuentas y presentación separada en el activo no corriente.
Bienes en régimen de arrendamiento financiero	Se clasifican según su naturaleza.	Se clasifican en el inmovilizado inmaterial.	Se traspassa a la cuenta de inmovilizado según su naturaleza. Cambio de ubicación en el inmovilizado.
Acciones propias	Debe figurar en el patrimonio neto con signo negativo (minorando el capital).	Forman parte del activo. Se clasifican en el inmovilizado.	Cambio de ubicación.
Inversiones financieras clasificadas como disponible para la venta (renta fija y renta variable)	Figuran en el activo no corriente (excepto vencimiento menor 1 año). Se valoran a su valor razonable. Los cambios de valor (aumentos y disminuciones) se imputan en el Patrimonio neto. Debe descontarse el efecto impositivo.	No existe esta categoría a efectos de clasificación. El PGC 90 distingue entre inversiones financieras permanentes e inversiones financieras temporales. Las inversiones financieras permanentes figuran en el activo no corriente del balance por su precio de adquisición.	Se ajustará su valor a su valor razonable en fecha de transición. La contrapartida del ajuste será una cuenta de patrimonio neto «ajustes por cambio de valor». Debe contabilizarse el efecto impositivo derivado de la futura carga fiscal, en función tipo impositivo. ↑ Activo financiero // ↑ Ajuste cambio valor ↓ Ajuste cambio valor // ↑ Pasivo Imp. Diferido
Cartera de negociación (renta fija y renta variable)	Figuran en el activo corriente. Se valoran a su valor razonable. Los cambios de valor (aumentos y disminuciones) se imputan al resultado del ejercicio.	No existe esta categoría a efectos de clasificación. Las inversiones financieras temporales figuran en el activo corriente del balance valoradas por su precio de adquisición.	Se ajustará su valor a su valor razonable en fecha de transición. La contrapartida del ajuste será una cuenta de patrimonio neto «reservas». Debe contabilizarse el efecto impositivo derivado de la futura carga fiscal, en función tipo impositivo. ↑ Activo financiero // ↑ Reservas ↓ Reservas // ↑ Pasivo Imp. Diferido
			.../...

Partida	Tratamiento contable según PGC 2007	Tratamiento contable según PGC 90	Ajustes para elaborar el balance de apertura
.../...		El importe de la corrección valorativa será la diferencia entre su valor en libros y el importe recuperable. Se entiende como importe recuperable el mayor entre: • Su valor razonable menos los costes de venta. • El valor actual de los flujos de efectivo futuros derivados de la inversión, calculados, bien mediante la estimación de los dividendos esperados, bien mediante la estimación de su participación en los flujos de efectivo que se espera sean generados por la empresa participada. Salvo mejor evidencia del importe recuperable de las inversiones, en la estimación del deterioro de esta clase de activos se tomará en consideración el patrimonio neto de la entidad participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración, que correspondan a elementos identificables en el balance de la participada.	Baja de las «provisiones» vinculadas a correcciones en empresas del grupo y asociadas que no cumplan los nuevos criterios de valoración. La contrapartida de la baja de las «provisiones» será una cuenta de patrimonio neto «reservas». Debe contabilizarse el efecto impositivo (baja del activo por impuesto diferido contabilizado en su momento o alta del pasivo por impuesto diferido). ↓ Provisiones // ↑ Reservas ↓ Reservas // ↑ Activo Imp. Diferido // ↑ Pasivo Imp. Diferido Nota: este ajuste por valoración es obligatorio ya que el ICAC considera este tipo de valoración vinculada a valor razonable (consulta 5, BOICAC 74).
Subvenciones de capital	Forman parte del patrimonio neto y se registran descontando el efecto impositivo. Se traspasan a resultados del ejercicio en función del tipo de subvención.	Forman parte de una partida del pasivo denominada «ingresos a distribuir en varios ejercicios».	Cambio de ubicación de la subvención → patrimonio neto y reconocimiento efecto impositivo. ↓ Subvención // ↑ Pasivo Imp. Diferido (saldo subvención × t) .../...

Partida	Tratamiento contable según PGC 2007	Tratamiento contable según PGC 90	Ajustes para elaborar el balance de apertura
.../...			
Diferencias positivas de cambio	Se tratan como un ingreso del ejercicio.	Forman parte de una partida del pasivo denominada «ingresos a distribuir en varios ejercicios». Se reconocen en resultados a medida que se materializa la deuda o el crédito.	Debe traspasarse a reservas y registrar el efecto impositivo a pagar. ↓ Diferencia pos. cambio // ↑ Reservas ↓ Reservas // ↑ Pasivo Imp. Diferido (479)
Renting	Deben activarse en algunos casos.	Gasto del ejercicio.	Debe calcularse la diferencia entre: (Cuotas registradas) vs. (amortiz + intereses + manten.) La diferencia se reconoce en reservas ↑ activo ↓ Reservas // ↑ Deudas // ↑ AAIM
Activos no corrientes mantenidos para la venta	Separación en el activo corriente.	No existe esta clasificación. Figuran en el inmovilizado.	No debe realizarse ningún ajuste. (Aplicación prospectiva. disp. trans. 3. ^a , letra d)

Cabe destacar que el marco conceptual que establece el IASB define algunas de las características cualitativas de las Cuentas Anuales. Estos atributos garantizan que la información sea útil para sus usuarios. Las cuatro principales características cualitativas incluidas en el IASB son claridad, importancia, fiabilidad y comparabilidad.

En relación a la comparabilidad, el IASB declara que los usuarios deben ser capaces de comparar los estados financieros de una entidad en distintos ejercicios con el fin de identificar tendencias en la evolución financiera de su actividad. También establece que los usuarios deben ser capaces de comparar las Cuentas Anuales de diferentes entidades para determinar su situación financiera relativa. El nuevo PGC también considera que la comparabilidad es una de las principales características que otorga utilidad a la información financiera. Sin embargo, el legislador español ha incluido en el proceso de transición una serie de alternativas que dificultan, si no impiden, la comparabilidad de los estados financieros.

La alternativa introducida en torno a la fecha de transición y sus consecuencias en la información financiera suministrada constituye el punto de partida de nuestro trabajo donde analizamos el impacto en los estados financieros de aquellas empresas que han optado por anticipar la fecha de transición voluntariamente y su motivación para ello. Si el impacto en las cifras contables es significativo se infiere que la alternativa incluida en la fecha de transición ha dañado la comparabilidad y, consecuentemente, no está en concordancia con la normativa internacional.

2.2. Literatura previa

Desde que el parlamento europeo decidiera en marzo de 2002 que las empresas de la Unión Europea con cotización en bolsa debieran utilizar las normas internacionales de contabilidad para preparar las cuentas consolidadas, se ha realizado un importante esfuerzo investigador (MOYA y PLATIKANOVA, 2007) con el objetivo de analizar las consecuencias de este importante cambio en el panorama contable europeo.

Dicho análisis se ha realizado desde distintos enfoques, ya sea determinando cuál es el impacto de la nueva regulación contable en un determinado país o combinando Estados de diferente tradición contable; analizando cuáles son sus consecuencias en un sector concreto de actividad; examinando cuál es el papel de los organismos reguladores en los procesos de transición nacionales; o bien considerando cuáles son las repercusiones cuantitativas y/o cualitativas en determinados atributos de la información financiera como son su calidad, su comparabilidad, o su relevancia para influir en los mercados de valores, entre otros.

Debido a la circunstancia que la implantación de normativas internacionales como las NIIF o los US GAAP es, o ha sido, en ocasiones voluntaria, varios estudios han tratado de determinar los principales factores que han motivado a las empresas a preparar sus estados financieros bajo esta normativa contable distinta a la local. Algunos ejemplos pueden encontrarse en DUMONTIER y RAFFOURNIER (1998) para empresas suizas, LEUZ y VERRECCHIA (2000) para Alemania o GARCÍA y ZORIO (2002), CUIJPERS y BUIJINK (2005) o FRANCIS, *et al.* (2008) para compañías cotizadas y domiciliadas en la Unión Europea.

Entre los estudios que han analizado el impacto de la aplicación de la nueva normativa internacional en un determinado país destacamos aquellos artículos que se centran en el contexto español. CALLAO, *et al.* (2007 y 2009) y ALEDO, GARCÍA MARTÍNEZ y MARÍN DIZARAQUE (2006) analizan el impacto cuantitativo que supone la introducción de la obligatoriedad de aplicar las NIIF a los grupos cotizados españoles. En un escenario distinto al español, son varios los estudios que han analizado el caso alemán. De todos ellos, destacamos el artículo de HUNG y SUBRAYAMAN (2007) donde se analiza el impacto de la reforma en las distintas magnitudes de los estados financieros, obteniendo unos resultados significativos.

A su vez y bajo la premisa que las NIIF mejoran la transparencia de la información financiera al tiempo que aumentan su calidad al estar orientadas al inversor, son varios los trabajos que han analizado los atributos cualitativos de la información y su repercusión en los mercados de capitales. En este escenario, estudios empíricos anteriores han analizado cómo la adopción de las NIIF tienden a mejorar la calidad de las cifras contables en países de la Europa continental, si bien los niveles de calidad son similares a los que se desprenden de los US GAAP (BARTH, LANDSMAN y LANG 2008, DASKE 2006 y DASKE *et al.* 2008, BARTOV, GOLDBERG y KIM 2005). Por su parte la relevancia medida en términos de concordancia entre la información contable y la que se desprende de los mercados financieros, ha sido estudiada por CALLAO *et al.* (2009) y (2007), VAN DEL MEULEN, GAEREMYNCK y WILLEKENS (2007) y BARTOV, GOLDBERG y KIM (2005), entre otros. Otros aspectos como la comparabilidad han sido analizados por PALOMARES y CORONA, (2009), CALLAO, JARNE y LAÍNEZ (2007) o JERMAKOWICZ (2004).

En España, país que ha optado por adaptar e imponer la normativa local a los grupos no cotizados y empresas individuales, las primeras cuentas preparadas según la nueva regulación contable se han publicado en el ejercicio 2009, por lo que es escasa la literatura existente hasta el momento.

3. MUESTRA Y METODOLOGÍA

3.1. Selección de la muestra

Hemos trabajado con dos muestras distintas. La primera de ellas, empleada en el estudio de las características de las empresas que han realizado la transición al nuevo PGC a 1 de enero de 2007, comprende todas las compañías cotizadas españolas en 2008 exceptuando las entidades con actividad financiera que han sido excluidas debido a su particular regulación. 122 empresas han sido incluidas en la muestra inicial, sin embargo y debido a la falta de información para algunas variables, se han eliminado 12 empresas. La muestra final comprende 110 empresas.

Para el análisis de las consecuencias de la otra opción ejercida, el estudio se ha realizado sobre las empresas españolas cotizadas en el mercado continuo español que han optado por tomar como fecha de transición el 1 de enero de 2007, y en consecuencia presentan, además de las cifras del 2008, las correspondientes al ejercicio anterior adaptadas al nuevo plan. Para el conjunto de empresas que voluntariamente han optado por adelantar la fecha de transición se ha podido obtener las Cuentas Anuales cerradas con fecha 31 de diciembre de 2007 bajo ambas normativas contables, PGC2007 y PGC1990.

Existen 33 empresas que han optado por realizar la transición a 1 de enero de 2007 (se han descartado las empresas del sector financiero y asegurador por tener una regulación propia). A través de la información que ofrece la Comisión Nacional del Mercado de Valores (www.cnmv.es) se ha elaborado una base de datos para realizar el estudio.

3.2. Diseño de la investigación

3.2.1. *Análisis de los determinantes*

Aunque ningún trabajo previo en nuestro conocimiento, haya investigado esta cuestión para el caso particular de las empresas individuales españolas, hay muchos estudios basados en la adopción voluntaria de las NIIF y la información que se deriva de dicho proceso. En los mismos, se han analizado muchos factores como posibles determinantes en el proceso de transición y algunos de ellos están estrechamente relacionados con nuestro trabajo, ya que existe una relación clara entre la adopción de las NIIF, la calidad de las cifras contables y la información suministrada (BARTH, 2008).

La literatura previa que ha analizado los determinantes de la adopción voluntaria de las NIIF ha evidenciado la influencia positiva del tamaño de la empresa (DUMONTIER y RAFFOURNIER, 1998, GARCÍA y ZORIO, 2002, CUIJPERS y BUIJINK, 2005 o FRANCIS, *et al.* 2008). Hay resultados empíricos que demuestran que las empresas grandes son capaces de asumir los gastos suplementarios asociados al suministro de una información adicional y también muestran que las empresas más pequeñas son más reacias a divulgar tanta información financiera debido a sus niveles de competencia. Por lo tanto, nuestra hipótesis nula es:

H1: *La propensión a adelantar la fecha de transición y ofrecer información comparativa no incrementa con el tamaño de la empresa.*

Los estudios empíricos analizados no admiten de manera generalizada la influencia positiva del apalancamiento financiero en las decisiones relativas a la divulgación de la información financiera (WALLACE y NASER, 1995, DUMONTIER y RAFFOURNIER, 1998 o CUIJPERS y BUIJINK, 2005). Sin embargo, algunos trabajos como FRANCIS, *et al.* (2008) demuestran una asociación positiva. Los partidarios de la existencia de una relación positiva consideran que, según la teoría de agencia (JENSEN y MECKING, 1976) un mayor nivel de deuda supone una mayor necesidad de supervisión entre acreedores y accionistas y por lo tanto las empresas tenderían a escoger la opción asociada a un mayor nivel de información. Por lo tanto, nuestra hipótesis nula es:

H2: *La probabilidad de optar por la fecha de transición más temprana y ofrecer información comparativa no depende del nivel de endeudamiento de la compañía.*

Existen investigaciones previas que han analizado la posible relación entre la rentabilidad financiera y la probabilidad de adoptar las NIIF. Mientras DUMONTIER y RAFFOURNIER (1998) o GARCÍA y ZORIO (2002) no obtienen ninguna evidencia en este sentido, EL-GAZZAR, FINN y JACOB (1999) prueban la existencia de una influencia positiva. Considerando que las NIIF se sitúan en un marco

conceptual donde la información contable y financiera es de mayor calidad, avanzar la fecha de transición puede ser percibida por los accionistas como un síntoma de buen funcionamiento, pudiéndose esperar por tanto una relación positiva entre rentabilidad y fecha de transición temprana. Por este motivo nuestra hipótesis nula sería:

H3: *La propensión a optar por la fecha de transición más temprana no aumenta en empresas rentables.*

Diversos estudios han tratado de establecer una correlación entre el nivel de inversión en activos fijos y la probabilidad de adopción de las NIIF. FRANCIS, *et al.* (2008) hallan una relación positiva entre las oportunidades de crecimiento y la adopción de las NIIF. La influencia de la intensidad de capital o las oportunidades de crecimiento puede variar de un estudio al otro. En nuestro trabajo hemos considerado que las oportunidades de crecimiento medidas como los pagos por inversión en activos no corrientes en relación con los activos no corrientes, podrían estar relacionadas con la probabilidad de escoger una fecha de transición temprana. La razón de este vínculo es que probablemente las empresas que quieren crecer y expandirse estarán más predispuestas para mostrar más información en sus Cuentas Anuales. Por lo tanto, nuestra hipótesis nula es:

H4: *La propensión a optar por la fecha de transición más temprana no aumenta con mayores niveles de intensidad de capital.*

Otro factor que hemos considerado relevante es el impacto de la transición en el nuevo PGC sobre el patrimonio neto. Las empresas donde el impacto sobre el patrimonio neto es mayor, pueden estar más motivadas para escoger la opción de transición el 1 de enero de 2007 y así poder proporcionar información comparativa a sus usuarios con el fin que éstos puedan entender con mayor facilidad las causas de este cambio significativo en el patrimonio de la compañía. No hemos encontrado estudios anteriores que hayan incluido esta variable. A pesar de ello consideramos que es una variable que podría explicar por qué las empresas han optado por una u otra fecha de transición y por este motivo queremos probar la siguiente hipótesis nula.

H5: *La propensión a optar por la fecha de transición más temprana no aumenta en aquellas empresas con mayor impacto en el patrimonio neto.*

Pocos son los trabajos previos que han incorporado variables de gobierno corporativo en el análisis de los determinantes en la adopción de las NIIF. Sin embargo, en el caso específico analizamos consideramos que empresas con un «buen» gobierno corporativo serán propensas a proporcionar información comparativa en sus estados financieros anuales. Existe alguna evidencia empírica sobre la relación entre la información financiera divulgada y el gobierno corporativo. Para el caso particular de España, BABIO y MUÑO (2005) demuestran que algunos mecanismos de gobierno corporativo como la proporción de consejeros independientes en el consejo de administración, el nombramiento de un comité de auditoría, el nivel de directivos accionistas así como los planes de opciones de compra de acciones, están positivamente relacionados con la divulgación voluntaria de información. En consecuencia, esperamos que los mecanismos de gobierno corporativo ejerzan una influencia positiva en la probabilidad de escoger la fecha de transición más temprana.

H6: *La propensión a optar por la fecha de transición más temprana no está relacionada con el sistema de gobierno de las compañías.*

La mayor parte de estudios que han investigado los determinantes de adopción voluntaria de las NIIF han considerado la cotización en mercados exteriores como una variable relevante. Nosotros también consideramos que probablemente las empresas que cotizan en diversos mercados internacionales pueden tener más motivos para suministrar más información en sus Cuentas Anuales. Además, como constatan LEUZ y VERRECCHIA (2000), las empresas con mayor información en sus cuentas deberían tener un coste de capital menor. Por lo tanto, nuestra hipótesis nula es

H7: *La propensión a optar por la fecha de transición más temprana no aumenta en las empresas que cotizan en mercados exteriores.*

Para el análisis de los determinantes vamos a considerar un modelo *logit* donde la variable dependiente será 1 si la empresa ha escogido el 1 de enero de 2007 como su fecha de transición y 0 si la fecha ha sido el 1 de enero de 2008.

3.2.2. *Análisis de las consecuencias*

La metodología seguida para alcanzar nuestro segundo objetivo ha sido la siguiente: primero, hemos analizado la existencia de diferencias significativas entre las variables analizadas, tanto de activo como de pasivo y algunas medidas de ingreso. En segundo lugar, hemos examinado diferencias significativas en ratios para contrastar si el análisis de la empresa a través de ratios podría haber variado. Usamos pruebas paramétricas y pruebas no paramétricas según si las variables siguen, o no, una distribución normal. Para probar la normalidad utilizamos el test de Skewness-Kurtosis y el test de Shapiro-Wilk (No se adjuntan los resultados de las pruebas de normalidad por su extensión).

Para las variables que siguen una distribución normal realizamos el test de la *t* y para las consideradas no normales realizamos el test de Wilcoxon. Para cada variable considerada se obtiene su valor de los estados financieros obtenidos en base al PGC de 1990 y de los estados financieros obtenidos en base al PGC de 2007

Hemos analizado aquellas variables que, basándonos en el análisis de las principales diferencias entre las diferentes regulaciones contables, pueden haber sufrido un cambio mayor. Bajo esta premisa hemos considerado básicamente partidas a largo plazo como pueden ser las relacionadas con activos no corrientes y pasivos a largo plazo. También hemos introducido aquellas variables relacionadas con la estructura de la empresa, tanto económica como financiera.

Estudios anteriores que se sitúan en España (ALEDÓ, GARCÍA MARTÍNEZ y MARÍN DIZARAQUE 2006, CALLAO, JARNE y LAÍNEZ, 2007) muestran que las magnitudes contables se ven considerablemente afectadas por la introducción de las NIIF. La adaptación de la regulación española a las NIIF ha sido muy fiel al espíritu de la norma, exceptuando algunas de las situaciones ya explicadas. Por lo tanto, no esperamos que cuatro años más tarde, cuando la norma se hace extensiva a todas las empresas, estos resultados vayan a cambiar. En consonancia con lo expuesto, la hipótesis nula probada para cada una de las variables es:

H8: *No existen diferencias significativas en el valor obtenido de la variable X_i considerando la bajo el PGC de 1990 y el PGC de 2007.*

En el estudio de los ratios, hemos escogido aquellos indicadores que incluyen las variables que pueden haber sufrido mayores cambios con la implantación de la nueva normativa. Los estudios anteriores que han analizado tanto los determinantes de la adopción voluntaria de las NIIF (DUMONTIER y RAFFOURNIER, 1998, CUIJPERS y BUIJINK, 2005) como los efectos de la implantación de una nueva normativa contable (CALLAO *et al.*, 2007, LANTTO y SAHLSTRÖM, 2009), han considerado primordialmente ratios basados en la estructura financiera de la empresa y su rentabilidad. Este análisis ha sido ampliado con aquellos indicadores que según MARTÍNEZ, A. y DOMÍNGUEZ, J.L. (2009)⁵ son los más utilizados por los analistas financieros. Éstos son, clasificados por orden de importancia, el beneficio por acción, la rentabilidad financiera, el crecimiento de las ventas, y el beneficio antes de intereses, impuestos, deterioros y amortizaciones. Resulta interesante subrayar que estos ratios están vinculados a la cuenta de resultados ratificándose su importancia en los modelos de valoración de empresa. En consecuencia con lo anterior, para los ratios, la hipótesis nula probada es la siguiente:

H9: *No existen diferencias significativas en el valor obtenido del ratio Y_i considerándolo bajo el PGC de 1990 y el PGC de 2007.*

4. ESTUDIO EMPÍRICO

4.1. Estadísticos descriptivos

La **tabla 1** muestra la estadística descriptiva para las variables empleadas en el análisis.

TABLA 1. *Estadísticos descriptivos.*

Panel A. Descriptivos de las variables explicativas de los determinantes de la transición a fecha 1 de enero de 2007. Se han considerado 110 observaciones.

Variables continuas	Media	Desv. st	25%	50%	75%
ln_assets***	.13.52575	1.715212	12.215248	13.35345	14.65717
lev1	.5452258	.2438871	.3920948	.5512887	.7206412
roe_1	-1.506345	15.96751	-.0014326	.0720777	.1814159
Go*	.1648137	.1890838	.0366019	.1014642	.2131434
.../...					

⁵ Este estudio ha revisado 42 informes realizados por analistas reconocidos internacionalmente que han analizado la empresa «TELEFÓNICA, SA».

Variables continuas	Media	Desv. st	25%	50%	75%
.../...					
var_08_07	.1304636	1.474134	-.1166568	-.0164217	.046191
Bodi**	.7952287	.1282962	.7	.8181819	.888889
Dummy Variables	Value= 1	Value= 0			
2007 TD	33	77			
ceoc	46	64			
Cross*	5	105			

ln_assets Logaritmo decimal del total activo. lev1 Endeudamiento, definido como el pasivo total dividido por el total activo total. roe_1 Rentabilidad económica, calculada como los resultados antes de intereses e impuestos divididos por el activo total. go Intensidad de capital definido como los pagos por inversión en activos no corrientes dividido por el total de activo no corriente. Var_08_07 Variación de patrimonio neto dividido por el patrimonio neto del ejercicio anterior. bodi Independencia del consejo: porcentaje de consejeros no ejecutivos dividido por el número total de consejeros. 2007 TD: 1 si la compañía ha elegido como fecha de transición el 1 de enero de 2007; ceoc 1 si el presidente y el director general son la misma persona. cross 1 si la empresa cotiza en mercados exteriores, y 0 si no lo hace

***, **, * indican significación estadística para un 1%, el 5% y el 10% del nivel de la variable comparando la media de las 33 empresas que han realizado la transición a 2007 y las 77 que lo han hecho al 2008 (los resultados del test no se incluyen por razones de espacio).

Panel B. Descriptivos de las variables contables. Se han considerado 33 observaciones.

	Media	Desv. st	25%	50%	75%
NCA_SAS _{bifrs}	4255850	7543945	221964	641001	3937341
NCA_SAS _{ifrs}	4536942	7867678	221964	659172	4243421
IA_SAS _{bifrs}	58795.28	127399.9	238	5360	46000
IA_SAS _{ifrs}	39234.61	81195.89	303	5321	43929.5
TANA_SAS _{bifrs}	317749.8	788272.9	1272	33904	95161
TANA_SAS _{ifrs}	338253.6	825652.1	1272	24999	86133
GAI_SAS _{bifrs}	3591324	7024982	135309	285751	3898478
GAI_SAS _{ifrs}	3665432	7054087	113085	285751	3897029
LTFI_SAS _{bifrs}	219248.2	787284.9	1814	7801	58499
LTFI_SAS _{ifrs}	438537.3	1596289	1913	8738.5	37259
DTA_SAS _{bifrs}	108516.4	335095.2	0	5477	49811
DTA_SAS _{ifrs}	92332.03	235148.3	4784	16913	49811
.../...					

	Media	Desv. st	25%	50%	75%
.../...					
CA_SAS _{bifrs}	1388930	2092912	126845	521075	1377322
CA_SAS _{ifrs}	1436825	2119839	126845	520797	1358611
STFI_SAS _{bifrs}	498204.3	895643.6	7698	61638.5	796172
STFI_SAS _{ifrs}	799485.4	1557280	12107	100207	776212
TA_SAS _{bifrs}	5652253	9078255	336170	1172082	7766719
TA_SAS _{ifrs}	5973767	9471329	363891	1156668	8788006
R_SAS _{bifrs}	1015260	1744102	32803	131887	802893
R_SAS _{ifrs}	1154079	2067928	29123	155216	882851
NCL_SAS _{bifrs}	1413650	3047336	31928	150580	1604756
NCL_SAS _{ifrs}	1567436	3237768	62585	158184	2035586
LTPR_SAS _{bifrs}	92731.81	180058.8	3491	15881.5	81152
LTPR_SAS _{ifrs}	96524.54	185230.1	3709	30062	80247.5
LTD_SAS _{bifrs}	957644.8	1758126	39105.5	142515	1055880
LTD_SAS _{ifrs}	794137.2	1564219	20427	98441	406000
GD_SAS _{bifrs}	928723.1	1820900	21686	111853	735000
GD_SAS _{ifrs}	1142803	2136418	30968	150748	734000
DTL_SAS _{bifrs}	43024.74	108433.6	0	205	15659
DTL_SAS _{ifrs}	115049.1	280790.5	205	7402	103542
CL_SAS _{bifrs}	1109910	1821465	80601	388984	1331751
CL_SAS _{ifrs}	1157648	1904247	80742	541897	1322513
OI_SAS _{bifrs}	132339.7	405401.4	-2486	12602	131802
OI_SAS _{ifrs}	147455.7	410685.4	-1814	12596	140366
EBT_SAS _{bifrs}	342430.2	577388.6	11640	48277	428817
EBT_SAS _{ifrs}	318211.8	545696.5	11185	35169	383815
EBIDTA _{bifrs}	165005.8	415777.9	-678	15103	145972
EBIDTA _{ifrs}	168014.5	421478.5	-1168	15962	142812

NCA_SAS_{bifrs} Activos no Corrientes PGC1990 NCA_SAS_{ifrs} Activos no Corrientes PGC2007 IA_SAS_{bifrs} Activos intangibles PGC1990 IA_SAS_{ifrs} Activos intangibles PGC2007 TANA_SAS_{bifrs} Activos tangibles PGC1990 TANA_SAS_{ifrs} Activos tangibles PGC2007 GAI_SAS_{bifrs} Inversiones en empresas del grupo multigrupo y asociadas PGC1990 GAI_SAS_{ifrs} Inversiones en empresas del grupo multigrupo y asociadas PGC2007 LTFI_SAS_{bifrs} Activos financieros a largo plazo (sin incluir inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas) PGC1990 LTFI_SAS_{ifrs} Activos financieros a largo plazo (sin incluir inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas) PGC2007. DTA_SAS_{bifrs} Activos por impuestos diferidos PGC1990. DTA_SAS_{ifrs} Activos por impuestos diferidos PGC2007 CA_SAS_{bifrs} Activos Corrientes PGC1990 CA_SAS_{ifrs} Activos Corrientes PGC2007 STFI_SAS_{bifrs} Activos financieros a corto plazo PGC1990 STFI_SAS_{ifrs} Activos financieros a corto

plazo PGC2007 TA_SAS_{bifrs} Total Activo PGC1990 TA_SAS_{ifrs} Total Activo PGC2007 R_SAS_{bifrs} Reservas PGC1990 R_SAS_{ifrs} Reservas PGC2007 NCL_SAS_{bifrs} Pasivo no corriente PGC1990 NCL_SAS_{ifrs} Pasivo no corriente PGC2007 LTPR_SAS_{bifrs} Provisiones a largo plazo PGC1990 LTPR_SAS_{ifrs} Provisiones a largo plazo PGC2007 LTD_SAS_{bifrs} Deudas a largo plazo PGC1990 LTD_SAS_{ifrs} Deudas a largo plazo PGC2007 GD_SAS_{bifrs} Deudas con empresas del grupo, multigrupo y asociadas PGC1990 GD_SAS_{ifrs} Deudas con empresas del grupo, multigrupo y asociadas PGC2007 DTL_SAS_{bifrs} Pasivos por impuestos diferidos PGC1990 DTL_SAS_{ifrs} Pasivos por impuestos diferidos PGC2007 CL_SAS_{bifrs} Pasivo corriente PGC1990 CL_SAS_{ifrs} Pasivo corriente PGC 2007 OI_SAS_{ifrs} Cifra neta de negocios PGC1990 OI_SAS_{ifrs} Cifra neta de negocios PGC2007 EBT_SAS_{bifrs} Beneficio antes de Impuestos PGC1990 EBT_SAS_{ifrs} Beneficios antes de impuestos PGC2007 EBIDTA_{bifrs} Beneficios antes de impuestos, amortizaciones, intereses e impuestos PGC1990 EBIDTA_{ifrs} Beneficios antes de impuestos, amortizaciones, intereses e impuestos PGC2007.

Panel C. Descriptivos de los ratios. Se han considerado 33 observaciones.

	Media	Desv. st	25%	50%	75%
SR_SAS _{bifrs}	7.463252	32.49458	.8914936	1.199695	2.228156
SR_SAS _{ifrs}	7.519353	32.32151	.8547009	1.222895	1.430255
DtoER_SAS _{bifrs}	1.629128	1.686325	.4923737	1.199339	2.087908
DtoER_SAS _{ifrs}	1.541315	1.30962	.616936	1.273739	1.970112
LTDtoER_SAS _{bifrs}	.7190482	.8774829	.0728938	.3375382	1.211126
LTDtoER_SAS _{ifrs}	.6971402	.7843534	.1585429	.3900775	1.037499
STDtoER_SAS _{bifrs}	.9100795	1.336199	.2538281	.5585374	.9061655
STDtoER_SAS _{ifrs}	.8441749	1.097437	.2610295	.4754964	.8466884
CI_SAS _{bifrs}	.6428371	.2448909	.4097559	.7235029	.8562331
CI_SAS _{ifrs}	.6483536	.2312206	.4257044	.7013176	.08408864
SR_SAS _{bifrs}	.9101598	.2764143	.6909741	.9603347	1.081438
SR_SAS _{ifrs}	.8972188	.2225134	.7227323	.9100226	1.038116
DTAR _{bifrs}	.0233327	.416626	0	.0040491	.0318943
DTAR _{ifrs}	.0247435	.0397159	.0042842	.0082735	.0372484
DTAL _{bifrs}	.0055001	.0119396	0	.0003189	.0049864
DTAL _{ifrs}	.0125393	.0203256	.0002165	.005649	.0153136
ROA_SAS _{bifrs}	4.164473	7.603802	– .2552189	1.148157	8.771964
ROA_SAS _{ifrs}	4.477772	7.532677	.334253	1.783557	8.922878
ROE_SAS _{bifrs}	14.23683	16.41491	4.543604	13.65784	19.37655
ROE_SAS _{ifrs}	15.58051	13.55875	5.783348	13.41155	21.5573
EpS_SAS _{bifrs}	.0016452	.0065722	.0001458	.0005033	.0009849
EpS_SAS _{ifrs}	.0015977	.0052244	.0002311	.0006244	.0009971

.../...

	Media	Desv. st	25%	50%	75%
.../...					
SGR_SAS _{bifrs}	.1873846	.7186082	- 1.231884	.0259823	.3072626
SGR_SAS _{ifrs}	.209898	.7026355	- .1231884	.0794742	.3072626

SR_SAS_{bifrs} Ratio de solvencia: Activos corrientes/Pasivos corrientes PGC1990; SR_SAS_{ifrs} Ratio de solvencia: Activos corrientes/Pasivos corrientes PGC2007; DtoE; RS_AS_{bifrs} Endeudamiento: Total deuda/Total Patrimonio neto PGC1990 DtoER_SAS_{ifrs} Endeudamiento: Total deuda/Total Patrimonio neto PGC2007 LTDtoER_SAS_{bifrs} Endeudamiento a largo plazo: Deuda a largo plazo/Total Patrimonio PGC1990 LTDtoER_SAS_{ifrs} Endeudamiento a largo plazo: Deuda a largo plazo/Total Patrimonio PGC2007 STDtoER_SAS_{bifrs} Endeudamiento a corto plazo: Deuda a corto plazo/Total Patrimonio PGC1990 STDtoER_SAS_{ifrs} Endeudamiento a corto plazo: Deuda a corto plazo/Total Patrimonio PGC2007; CI_SAS_{bifrs} Intensidad de capital: Activos no corrientes/Total Activos PGC1990 CI_SAS_{ifrs} Intensidad de capital: Activos no corrientes/Total Activos PGC2007 SR_SAS_{bifrs} Ratio de estabilidad: Activos no Corrientes/Capitales permanentes PGC1990 SR_SAS_{ifrs} Ratio de estabilidad: Activos no Corrientes/Capitales permanentes PGC2007 DTAR_{bifrs} Ratio de activos por impuestos diferidos: Activos por impuestos diferidos/Total Activo PGC1990 DTAR_{ifrs} Ratio de activos por impuestos diferidos: Activos por impuestos diferidos/Total Activo PGC2007 DTAL_{bifrs} Ratio de pasivos por impuestos diferidos: Pasivos por impuestos diferidos/Total Activo PGC1990 DTAL_{ifrs} Ratio de pasivos por impuestos diferidos: Pasivos por impuestos diferidos/Total Activo PGC2007 ROA_SAS_{bifrs} Beneficio antes de intereses y impuestos/Total Activo PGC1990 ROA_SAS_{ifrs} Beneficio antes de intereses y impuestos/Total Activo PGC2007 ROE_SAS_{bifrs} Beneficio después de impuestos/Total patrimonio neto PGC1990 ROE_SAS_{ifrs} Beneficio después de impuestos/Total patrimonio neto PGC2007 EpS_SAS_{bifrs} Beneficio por acción: Beneficio después de impuestos /Acciones emitidas PGC1990 EpS_SAS_{ifrs}: Beneficio por acción: Beneficio después de impuestos/Acciones emitidas PGC2007 SGR_SAS_{bifrs} Crecimiento de las ventas: (Ventas 2008 – Ventas 2007 PGC1990)/Ventas 2007 PGC1990 SGR_SAS_{ifrs} Crecimiento de las ventas: (Ventas 2008 – Ventas 2007 PGC2007)/Ventas 2007 PGC2007

En el Panel A se exponen las variables consideradas para el análisis de los determinantes. Se han utilizado variables Dummy tanto para la elección de la fecha de transición como para las variables de gobierno corporativo y de cotización en mercados internacionales. Para la variable dependiente, existen 33 empresas que optaron por realizar la transición a 1 de enero de 2007 y 77 que no.

En los Paneles B y C se exponen las variables y ratios considerados para el análisis de las consecuencias. De los datos observados, podemos extraer que el cambio de normativa produce un aumento del tamaño de las empresas. Tanto el activo no corriente como el activo corriente crecen como consecuencia de los cambios introducidos por la nueva norma, como puede ser la valoración a valor razonable de algunas inversiones financieras o el reconocimiento de operaciones de arrendamiento financiero antes consideradas en la cuenta de pérdidas y ganancias. Sin embargo, hay algunas diferencias que podrían haber disminuido el total de activo como la eliminación de los intereses diferidos en los contratos de arrendamiento financiero, la nueva clasificación de las acciones propias o la eliminación de los gastos de establecimiento.

Al analizar detalladamente los componentes del activo no corriente, observamos cómo los activos intangibles disminuyen mientras los tangibles incrementan. Estas diferencias se deben, entre otras causas, a la nueva clasificación de los contratos de arrendamiento financiero como activos tangibles. El efecto de la nueva clasificación de las inversiones inmobiliarias a una categoría independiente no puede ser estudiado ya que no disponemos de información anterior que permita la comparación. En el PGC1990 los activos de naturaleza inmobiliaria estaban incluidos dentro del

inmovilizado material, y no existía ninguna información que permitiera dilucidar cuál era la naturaleza de los flujos de caja que producían.

Hay dos variables contables que aumentan considerablemente: las inversiones financieras a corto plazo y los pasivos por impuestos diferidos. Las inversiones financieras a corto plazo están consideradas como activos corrientes y es de esperar que su saldo varíe a consecuencia de la inclusión del valor razonable en su valoración. En relación a los pasivos por impuestos diferidos considerados dentro del pasivo no corriente se incrementan las situaciones que obligan a su reconocimiento. Éste es el caso del incremento del valor de las inversiones financieras a consecuencia de la aplicación del valor razonable.

En relación con los indicadores de resultados, podemos destacar cómo los resultados de explotación incrementan mientras que los beneficios antes de impuestos descienden. Muchas de las diferencias entre el PGC1990 y el PGC2007 tienen su impacto en la cuenta de resultados. En cuanto al análisis de los ratios y las variables que los componen, los indicadores basados en partidas del balance tienden a crecer. A su vez los indicadores de rentabilidades, tanto económica como financiera, también incrementan.

El análisis de los estadísticos descriptivos nos lleva a pensar que la introducción de las NIIF en España puede haber tenido un impacto significativo.

4.2. Resultados

En la **tabla 2** presentamos el modelo *logít* correspondiente al análisis de los determinantes.

TABLA 2. *Análisis logít de los determinantes de la fecha transición en 2007/2008 fecha transición en 2007. Tests de H1 a H7.*

$$\text{Prob [Fecha transición 2007 = 1]} = \text{Logit} (a_0 + a_1 \ln_assets + a_2 lev1 + a_3 roe_1 + a_4 go + a_5 var_08-07 + a_6 bodi + a_7 ceoc + a_8 cross$$

	Signo previsto	Estimación	Error est.	Efectos marginales ^a
ln_assets	+	.3235745 **	.1478177	5.49%
lev1		- 1.131391	.9497565	- 21.45%
roe_1	+	.20546	.2319337	4.35%
go	+	2.308207 **	1.103671	38.74%
var_08_07	+	.0281094	.01948064	0.43%
bodi	+	2.33369	2.267407	41.92%
ceoc	+	- 2413358	.4547843	- 3.94%
cross	+	.7161495	1.195117	16.17%
Prob>chi2			0.0344	
McFadden R ²			0.1252	

* p-value < 0.1; **p-value < 0.05; ***p-value < 0.01

(tests de 1 cola para coeficientes con predicción y test de dos colas para los coeficientes sin predicción).

(a) Los efectos marginales miden la elasticidad de cada variable independiente respecto a la dependiente.

Esta tabla muestra la regresión *logit* resultante del modelo de decisión de las empresas acerca de la fecha de transición 2007/2008.

Tal y como podemos observar, los factores que son determinantes para la propensión a realizar la transición a 1 de enero de 2007 son el tamaño y la intensidad de capital. En la comparación anterior de las medias para las empresas con transición en el 2007 y en el 2008 (**tabla 1**) hemos encontrado significación estadística en el *test* para las variables tamaño, intensidad de capital, cotización en mercados exteriores y la independencia de consejo. Sin embargo, cuando llevamos a cabo la regresión *logit* encontramos significación estadística sólo para las dos primeras. Para el caso particular del tamaño, hemos considerado el logaritmo natural del activo. El coeficiente es positivo como era de esperar e indica que las empresas que han escogido la primera opción y, por lo tanto, han dado una información más completa, son las más grandes, corroborando así la teoría que las empresas grandes son generalmente más capaces de asumir los gastos suplementarios que comporta una información adicional y que, por el contrario, las pequeñas empresas no son tan propensas a suministrar tanta información financiera como las grandes. También encontramos una relación positiva para el crecimiento. El crecimiento ha sido calculado como las oportunidades de crecimiento definidas como pagos por inversiones en activos no corrientes divididos por los activos no corrientes. Esta asociación positiva nos explica cómo empresas que tratan de expandirse tienen más interés en mostrar información comparativa.

En la **tabla 3** presentamos los resultados para el análisis del impacto de la adopción del nuevo PGC en distintas magnitudes contables y ratios. Comprobamos que hay un impacto estadístico significativo en la mayor parte de las variables analizadas, que es compatible con los resultados de estudios anteriores (CALLAO, JARNE y LAÍNEZ, 2007, CORDEIRO, COUTO y SILVA, 2007, LANTTO y SAHLSTRÖM, 2009).

TABLA 3. *Tests de las Hipótesis H8 y H9. (33 observaciones).*

Panel A: Test de la Hipótesis H8.

	Stat. ^a	Sig.
NCA	2.303	0.0213**
IA	-2.131	0.0331**
TANA	1.118	0.2635
GAI	1.003	0.3156
LTFI	2.529	0.0114**
DTA	2.471	0.0135**
CA	-2.205	0.0275**
.../...		

	Stat. ^a	Sig.
.../...		
STFI	1.116	0.2644
TA	2.009	0.0446**
E	2.107	0.0351**
R	2.361	0.0182**
NCL	3.616	0.0003***
LTPR	- 0.767	0.4431
LTD	- 2.648	0.0081***
GD	- 0.578	0.578
DTL	3.467	0.0005***
CL	1.413	0.1576
OI	1.341	0.1799
EBT	2.293	0.0219**
EBIDTA	- 0.608	0.5434

*p-value < 0.1; **p-value < 0.05; ***p-value < 0.01.

(a) T test para variables normales y test de Wilcoxon test para variables no normales

NCA Activos no Corrientes IA Activos intangibles TANA Activos tangibles GAI Inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas LTFI Activos financieros a largo plazo (sin incluir inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas) DTA Activos por impuestos diferidos CA Activos Corrientes STFI Activos financieros a corto plazo TA Total Activo E Existencias R Reservas NCL Pasivo no corriente LTPR Provisiones a largo plazo LTD Deudas a largo plazo GD Deudas con empresas del grupo, multigrupo y asociadas DTL Pasivos por impuestos diferidos CL Pasivo corriente OI Cifra neta de negocios EBT Beneficio antes de Impuesto EBIDTA Beneficios antes de impuestos, amortizaciones, intereses e impuestos

Panel B: Test de la Hipótesis H9.

	Stat. ^a	Sig.
SR	2.685	0.0073***
DtoER	- 0.784	0.4331
LTDtoER	- 1.450	0.1470
STDtoER	0.931	0.3519
CI	- 0.7401	0.4650
SR ^a	1.940	0.0524
DTAR	- 2.489	0.0128**
.../...		

	Stat. ^a	Sig.
.../...		
DTAL	- 3.395	0.0007***
ROA	- 0.813	0.4160
ROE	- 0.970	0.3320
EpS	- 2.174	0.0297**
SGR	- 1.565	0.1175

*p-value < 0.1; **p-value < 0.05; ***p-value < 0.01.

(a) T test para variables normales y test de Wilcoxon test para variables no normales

SR Ratio de solvencia: Activos corrientes/Pasivos corrientes; DtoE Endeudamiento: Total deuda/Total Patrimonio neto; LTDtoER Endeudamiento a largo plazo: Deuda a largo plazo/Total Patrimonio; STDtoER Endeudamiento a corto plazo: Deuda a corto plazo/Total Patrimonio; CI Intensidad de capital: Activos no corrientes/Total Activos; SR^a Ratio de estabilidad: Activos no Corrientes/Capitales permanentes DTAR Ratio de activos por impuestos diferidos: Activos por impuestos diferidos/Total Activo; DTAL Ratio de pasivos por impuestos diferidos: Pasivos por impuestos diferidos/Total Activo; ROA Beneficio antes de intereses y impuestos/Total Activo ROE Beneficio después de impuestos/Total patrimonio neto; EpS Beneficio por acción: Beneficio después de impuestos/Acciones emitidas SGR Crecimiento de las ventas: (Ventas 2008 – Ventas 2007 PGC)/Ventas 2007.

Encontramos resultados significativos para los activos no corrientes, activos intangibles, activos financieros a largo plazo, activos por impuestos diferidos, activos corrientes, patrimonio neto, reservas, pasivos no corrientes, pasivos por impuestos diferidos y beneficios antes de impuestos.

Estos resultados proporcionan evidencia empírica sobre el impacto significativo que ha tenido la implantación del nuevo PGC adaptado a las NIIF. El efecto tanto en variables financieras como económicas es significativo. Esto significa que los indicadores que miden la estructura financiera, la composición del balance o la rentabilidad varían considerablemente y, por lo tanto, las valoraciones de empresas en base a los mismos también.

Cuando analizamos ratios, encontramos evidencia significativa para los ratios de solvencia y los ratios de activos y pasivos diferidos. Para los ratios basados en la cuenta de pérdidas y ganancias existe diferencia significativa en el ratio de beneficio por acción; precisamente el ratio que mayor presencia tiene en los informes financieros de valoración de empresas. No se halla evidencia significativa para ningún ratio de rentabilidad, ni financiera ni económica. Estos resultados nos llevan a pensar que en términos de análisis financiero basado en el balance, la incorporación de las NIIF ha tenido un impacto significativo mientras el impacto sobre la rentabilidad medida en términos retorno sobre la inversión en activos o retorno sobre capital invertido por los accionistas, el impacto no ha sido significativo.

La razón que explicaría que la mayoría de partidas varíen significativamente y los ratios no, puede ser el efecto compensatorio que introduce la metodología empleada. En aquellos ratios donde se emplean de manera combinada magnitudes económicas y financieras, se mitigan los efectos a consecuencia de la compensación entre activos y pasivos y partidas de ingreso/gasto.

5. CONCLUSIONES

En este trabajo hemos analizado en primer lugar las principales características de las empresas que voluntariamente han realizado la transición al nuevo PGC a 1 de enero 2007 y en segundo lugar el impacto de dicha transición. El objetivo es determinar si la transición ha tenido consecuencias significativas y, por lo tanto, cuestionar si la flexibilidad permitida por el legislador en cuanto a la fecha de transición ha sido adecuada.

En el estudio de los determinantes hemos considerado factores ya incluidos en estudios previos como el tamaño, la internacionalización, la estructura financiera o la rentabilidad, y también otras variables como gobierno corporativo e impacto de la transición en el patrimonio neto. Hemos encontrado evidencia significativa de la relación existente entre el tamaño y la intensidad de capital con la opción de realizar la transición en la fecha más temprana, 1 de enero de 2007. Estos resultados son consistentes con la literatura previa que ha analizado los determinantes en la adopción voluntaria de normativa distinta a la local y también los estudios sobre divulgación voluntaria de información. Los resultados obtenidos nos muestran que el tamaño de la compañía así como sus niveles de crecimiento en términos de inversiones en activos no corrientes ha tenido una influencia positiva en la elección de la fecha de transición más temprana. Sin embargo, no encontramos resultados significativos que demuestran la influencia de factores como la cotización en mercados exteriores, el gobierno corporativo o el nivel de endeudamiento.

También hemos analizado el impacto de la implantación del nuevo PGC con el fin de apoyar o no las opciones planteadas por la norma en relación a la fecha de transición. En este sentido, hemos tratado de determinar si la decisión de los reguladores al permitir estas alternativas ha sido la adecuada en términos de utilidad y comparabilidad. Hemos analizado los efectos de la transición al nuevo PGC tanto para las principales magnitudes contables así como los ratios que se derivan de las mismas. En la selección de ratios hemos incluidos los indicadores ya utilizados en estudios previos así como los mayormente utilizados por los analistas financieros.

Los resultados obtenidos revelan que el efecto ha sido significativo para la mayor parte de las magnitudes contables consideradas y también para algunos ratios, básicamente los relacionados con la estructura de la empresa. En relación con los indicadores de rentabilidad, las diferencias son significativas para el ratio de beneficio por acción. Otro resultado interesante ha sido el efecto que el cambio de plan ha tenido sobre los pasivos por impuestos diferidos, ya que ha supuesto el reconocimiento de un importante volumen de pasivos diferidos no contemplados bajo el plan anterior.

En base a estos resultados rechazamos la decisión de los reguladores españoles de incluir opcionalidad en la elección de la fecha de transición. Opinamos que, considerando los resultados obtenidos, las empresas españolas, y sobre todo las cotizadas, deberían haber presentado información comparativa a fecha de transición con el fin que los usuarios pudieran valorar si los cambios producidos eran a consecuencia de la situación económica o al cambio de la regulación.

Los resultados del trabajo pueden ayudar a los reguladores en el momento de considerar futuras reformas a la vez que supone una contribución a la literatura sobre el impacto de la adopción de las NIIF y proporciona también pruebas empíricas sobre la idoneidad de algunas decisiones legales tomadas en el caso particular español.

Bibliografía

- ALEDO, J., GARCÍA MARTÍNEZ, F. y MARÍN DIAZARAQUE, J.M. [2006]: *Evaluación del impacto originado por la primera aplicación en España de las Normas Internacionales de Información Financiera*. ICAC.
- BABIO, M.R. y MUIÑO, M.F. [2005]: «Corporate characteristics, governance rules and the extent of voluntary disclosure in Spain». *Advances in accounting*, 21: 299-331.
- BARTH M.E.; LANDSMAN, W.R. y LANG, M.H. [2008]: «International Accounting Standards and accounting quality». *Journal of Accounting Research*, 46 (3) 467-498.
- BARTOV, E., GOLDBERG, S.R. y KIM, M. [2005]: «Comparative value relevance among German, U.S., and International Accounting Standards: A German Stock Market Perspective». *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 20 [2]: 95-119.
- CALLAO, S., JARNE, J.I. y LAÍNEZ, J.A. [2007]: «Adoption of IFRS in Spain: Effect on the comparability and relevance of financial reporting». *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 6: 148-178.
- CALLAO, S., FERRER, C., JARNE, J.I. y LAÍNEZ, J.A. [2009]: «The impact of IFRS on the European Union: Is it related to the accounting tradition of the countries?». *Journal of Applied Accounting Research*, 10 [1]: 33-55.
- CORDEIRO, R.; COUTO, G. y SILVA, F. [2007]: «Measuring the impact of international financial reporting standards [IFRS]: in firm reporting: the case of Portugal». Disponible en SSRN: <http://ssrn.com/abstract, 2007 - uac.pt>
- CUIPERS, R y BUIJINK, W. [2005]: «Voluntary adoption of non local GAAP in the European Union: a study of determinants and consequences». *European Accounting Review*, 14 (3) 487-524.
- DASKE [2006]: «Economic benefits of adopting IFRS or US GAAP - Have the expected cost of equity capital really decreased?». *Journal of Business, Finance and Accounting*, 33 (3-4) 329-373.
- DASKE, H., HAIL, L., LEUZ, C. y VERDI, R.S. [2008]: «Mandatory IFRS Reporting around the world: early evidence on the economic consequences». *Journal of Accounting Research*, 46 (5) 1.085-1.142.
- DUMONTIER, P. RAFFOURNIER, B. [1998]: «Why firms comply voluntarily with IAS: an empirical analysis with Swiss data». *Journal of International Financial Management Analysis*, 9:3.
- EL GAZZAR, S.M., FINN, P.M. y JACOB, R.; [1999]: «An empirical investigation of multinationals' firms compliance with International Accounting Standards», *The International Journal of Accounting*, 34 (2) 239-248.
- FRANCIS, J.R., KHURANA, I.K., MARTIN, X. y PEREIRA, R. [2008]: «The role of firm specific incentives and country factors in explaining voluntary IAS adoption: evidence from private firms», *European Accounting Review*, 17 (2) 331-360.
- GARCÍA BENAÚ, M.A. y ZORIO, A. [2002]: «Características de las empresas europeas que aplican las normas del IASC. Evidencia empírica de cara al debate regulado en la nueva fase de armonización contable». *Revista Española de Financiación y Contabilidad XXXI*, 111, 75-110
- HUNG, M. y SUBRAMANYAM, K.R. [2007]: «Financial Statements effects of adopting Internacional Accounting Standards: The case of Germany», *Review of Accounting Studies*, 12 (4) 623-671.
- IASB. International Financial Standard Reporting 1 (IFRS 1).
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS [2002]: *Libro Blanco para la Reforma de la Contabilidad en España*.
- JENSEN, M. y MECKLING, W. [1976]: «Theory of the firm, managerial behaviour, agency costs and ownership structure», *Journal of Financial Economics*, 3 (4) 305-360.

- JERMAKOWICZ, E.K. [2004]: «Effects of Adoption of International Financial Reporting Standards in Belgium: The Evidence from BEL-20 Companies», *Accounting in Europe*, 1: 51-70.
- LANTTO, A. y SAHLSTRÖM, P. [2009]: «Impact of International Financial Reporting Standard adoption on key financial ratios», *Accounting and Finance*, 49: 341-361.
- LEUZ, C. y VERRECCHIA, R.E. [2000]: «The economic consequences of increased disclosure». *Journal of Accounting research*, 38 (3) 91-124.
- MARTINEZ, A y DOMINGUEZ, J.L. [2009]: «Indicadores relevantes para la valoración de empresas y su difusión a través de los estados financieros de propósito general: un estudio empírico de las empresas del IBEX 35 tras la reforma contable», ASEPUC VIII Jornadas de contabilidad financiera. Disponible en http://www.asepuc.org/banco/martinez_y_dominguez.pdf
- MOYA, S. y PLATIKANOVA, P. [2007]: «Estado del arte de la reforma contable», *Revista de Contabilidad y Dirección*, 4: 113-134.
- PALOMARES, J. y CORONA, E. [2009]: «Las sociedades que utilizan las NIC/NIIF ya no tienen que reconciliar las cifras contables a US GAAP». *Spanish Accounting Review*, 12: 45-93.
- VAN DER MEULEN, S., GAEREMYNCK, A. y WILLEKENS, M. [2007]: «Attribute differences between US GAAP and IFRS earnings: An exploratory study». *The International Journal of Accounting*, 42: 123-142.
- WALLACE, R. y NASER, K. [1995]: «Firm-specific determinants of the comprehensiveness of mandatory disclosure in the corporate annual reports of firms listed on the stock exchange of Hong Kong», *Journal of Accounting and Public Policy*, 14: 311-368.

COBERTURAS: LAS CARENCIAS DE NUESTRO DERECHO CONTABLE

JOSÉ LUIS MÍNGUEZ CONDE

*Auditor Censor Jurado de Cuentas
Profesor del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad.
Universidad de Valladolid*

Extracto:

LA contabilidad de coberturas, contemplada en el Plan General de Contabilidad, supone la adopción de unos criterios de registro y valoración sumamente novedosos en nuestro modelo contable. Sin embargo, y a falta de una regulación más exhaustiva, son varias las carencias que aún existen, algunas que afectan a aspectos sustanciales.

La documentación que debe soportar el establecimiento de una cobertura contable, la forma de medir la eficacia, la delimitación de los instrumentos de cobertura y de las partidas cubiertas, son los principales aspectos que se tratan en este trabajo. Intentando, tanto aclarar algunos conceptos existentes, como analizar aquellos que derivados de la normativa internacional podrían clarificar algunos vacíos normativos de un derecho contable, aún en pleno desarrollo, como el nuestro.

Palabras clave: cobertura contable, instrumentos financieros, partidas cubiertas, derivados y valor razonable.

HEDGE ACCOUNTING: THE SHORTCOMINGS OF OUR ACCOUNTING LAW

JOSÉ LUIS MÍNGUEZ CONDE

*Auditor Censor Jurado de Cuentas
Profesor del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad.
Universidad de Valladolid*

Abstract:

HEDGE accounting, as provided in General Accounting Plan, involves the adoption of criteria and measurement bases extremely innovative in our accounting model. However, in the absence of a more comprehensive regulation, there are several gaps that still exist, affecting some essential aspects. The documentation that must support the establishment of a hedge accounting, how to measure effectiveness, the delimitation of the hedging instruments and hedged items, are the main issues discussed in this paper. The aim is to clarify some existing concepts, also to analyze some notions derived from international law that could clear up some regulatory gaps in accounting laws that, as in Spain, are in a development stage.

Keywords: hedge accounting, financial instruments, hedged items, derivatives and fair value.

Sumario

1. Introducción.
2. Concepto de operación de cobertura.
3. Componentes de las coberturas.
 - 3.1. Instrumentos de cobertura.
 - 3.2. Partidas cubiertas.
4. Tipología de las coberturas.
5. Requisitos.
 - 5.1. Documentación de las coberturas.
 - 5.2. Eficacia de las coberturas.
6. Registro y valoración.
 - 6.1. Coberturas del valor razonable.
 - 6.2. Coberturas de flujos de efectivo.
 - 6.3. Coberturas de inversiones netas en negocios en el extranjero.
7. Desgloses de la información sobre las operaciones de cobertura.
8. Conclusiones.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

La complejidad de algunas operaciones con instrumentos financieros ha dejado obsoletos, desde hace ya algún tiempo, los sistemas contables implantados en algunos países. Estas y otras operaciones han provocado la aparición de nuevas necesidades informativas, de tal forma que el paradigma utilitarista de la información contable ha precisado de reajustes para atender los requerimientos de los destinatarios de la información contable. Esta adaptación ha supuesto cambios importantes, entre ellos el abandono de la supremacía del *principio de prudencia* y de la relevancia sustancial del criterio valorativo del *precio de adquisición* como piedras angulares de un modelo contable que ya pertenece al pasado. Esto ha propiciado la incorporación del *valor razonable* como criterio valorativo, elemento clave a la hora de medir el impacto que sobre las cuentas anuales de la empresa suponen determinadas operaciones con instrumentos financieros, especialmente las efectuadas con derivados.

Nuestra reforma contable cuenta con numerosos aspectos positivos, pero uno de los más relevantes es la posibilidad de reflejar en balance operaciones de las que sólo la memoria se hacía eco en el antiguo modelo. Lo que ha sido posible sólo gracias al alejamiento de los criterios marcados por la IV Directiva, y la adopción en el seno de la Unión Europea de la normativa emitida por el International Accounting Standards Board (IASB).

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, introduce en nuestro ordenamiento contable el *valor razonable*. Incorporado en el nuevo Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, y en el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (RD 1515/2007).

Así, nuestro PGC, con un marco conceptual que entre sus criterios valorativos cuenta ya con el del *valor razonable*, abre el cauce a través del cual las normas de registro y valoración determinan el tratamiento contable de las operaciones de cobertura, que a continuación se analizan. No sin las dificultades inherentes a un criterio valorativo que en ocasiones supone una más de las estimaciones a efectuar en el proceso de formulación de las cuentas anuales.

No obstante, este Plan que sintetiza y adapta, tras un esfuerzo sin precedentes por parte de nuestros legisladores, la normativa internacional asumida por la Unión Europea a nuestro ordenamiento, no puede concretar, ni quizá sea tarea suya, determinados aspectos de operaciones tan específicas como las de cobertura.

2. CONCEPTO DE OPERACIÓN DE COBERTURA

Una operación de cobertura es una técnica financiera mediante la que se compensan los resultados obtenidos con un instrumento financiero con los de otra u otras partidas. Los cambios producidos en las partidas cubiertas y en los instrumentos de cobertura procederán de un riesgo determinado.

El PGC, en el punto 6 de su norma de registro y valoración (NRV) 9, se basa en la utilidad de las coberturas para definir las como las operaciones mediante las que *uno o varios instrumentos financieros, denominados instrumentos de cobertura, son designados para cubrir un riesgo específicamente identificado que puede tener impacto en la cuenta de pérdidas y ganancias, como consecuencia de variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo de una o varias partidas cubiertas*. Descripción análoga a la que ya se había hecho en nuestra normativa para las entidades financieras ¹, y a la propuesta por la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 39.

Es, por consiguiente, la propia empresa quien designa una operación como de cobertura. Esta discrecionalidad nunca ha estado exenta de críticas. De hecho la incorporación de las coberturas en el Statement Financial Accounting Standard (FAS) 133, *Accounting for Derivative Instruments and Hedging Activities*, emitido por el Financial Accounting Standards Board (FASB), y en la NIC 39, se hizo sin contar con la aprobación total del Joint Working Group of Standard Setters; en el que participaron, aparte del IASB y el FASB, organismos emisores de normas de diversos países, algunos de ellos con una larga tradición en la elaboración de normas contables, tales como Alemania, Inglaterra o Francia. Uno de los motivos de tal discrepancia fue precisamente el amplio margen con el que cuenta la empresa a la hora de establecer los elementos constitutivos de una relación de cobertura.

En todo caso, como de la propia definición se puede deducir, nos encontraremos siempre ante dos componentes esenciales en una operación de cobertura; el instrumento de cobertura y la partida cubierta. Y, para alcanzar tal cualidad, ambos han de ser previamente designados elementos de la cobertura por quienes desempeñen la gestión de la empresa.

Como es de imaginar, numerosos son los riesgos en los que incurre una empresa y, por consiguiente, elevada la casuística de las operaciones susceptibles de ser designadas como de cobertura. Al contrario, puede suceder que una determinada operación de cobertura no sea designada como tal. O puede también acontecer que lo que para una empresa supone un riesgo conscientemente asumido para otra se corresponda con una operación de cobertura. Todo ello unido a toda una serie de problemas que ocasiona un modelo mixto de valoración, hace de la contabilidad de coberturas una excepción valorativa que no siempre cumple sus objetivos, con problemas de aplicación práctica, que ni siquiera la normativa internacional, de momento más extensa que la nuestra, es capaz de solucionar.

Pero en todo caso, la contabilidad de coberturas viene a cubrir un espacio que el registro de activos y pasivos financieros a valor razonable, *Opción de valor razonable*, no es capaz de abarcar; como afirma MORALES (2008) *el modelo de contabilidad de la cobertura es, en cierto sentido, más*

¹ Circular 4/2004, de 22 de diciembre, a entidades de crédito, sobre normas de información financiera pública y reservada y modelos de estados financieros.

flexible que la opción de valor razonable. Aunque nuestra vigente normativa, aún en una etapa de expansión, tenga pendiente una regulación más específica para estas operaciones, como así se reconoce en la propia introducción del PGC, que nos advierte de que *en concreto las coberturas contables habrán de ser objeto de un desarrollo más pormenorizado* mediante la oportuna resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).

De tal forma que determinadas asimetrías contables han de verse reducidas mediante la aplicación de la contabilidad de coberturas, lo que constituye el principal objetivo del registro y valoración de estas operaciones.

3. COMPONENTES DE LAS COBERTURAS

Toda operación de cobertura consta de un elemento que cubre las oscilaciones de otro; es decir, siempre será necesario especificar un instrumento de cobertura y una partida cubierta. Seguidamente analizaremos qué elementos pueden ser instrumentos de cobertura y cuáles pueden ser considerados partida cubierta.

3.1. Instrumentos de cobertura

Los instrumentos financieros típicos que se usan como instrumentos de cobertura son los derivados. De hecho son su función primigenia, como afirma ORTEGA (2009), los instrumentos financieros derivados *fueron utilizados para protegerse frente al riesgo en los mercados financieros: hoy mayoritariamente lo son para negociar.*

El valor razonable o flujos de efectivo de éstos deben compensar las variaciones del valor razonable o de los flujos de efectivo de las partidas cubiertas. No obstante, cuando se trata de cubrir el riesgo que conllevan las oscilaciones del tipo de cambio los instrumentos de cobertura pueden ser otros activos y pasivos financieros diferentes de los derivados.

No establece el PGC cortapisas sobre los derivados que pueden tener la calificación de instrumentos de coberturas, aunque, haciéndose eco de lo estipulado en la NIC 39, la Circular 4/2004, de 22 de diciembre, sí que señala algunas prohibiciones. Así, nos aclaran estas normas que en el caso de opciones emitidas, éstas no pueden utilizarse como instrumentos de cobertura, salvo que compensen opciones compradas, incluyendo las que formen parte de un híbrido. Tampoco permiten que, las opciones que combinen una opción emitida con otra comprada y su efecto neto sea similar al de una opción emitida, sean utilizadas como instrumentos de cobertura. La prohibición se hace extensiva a los instrumentos de capital emitidos por la entidad, a los valorados al coste, y los derivados cuyos subyacentes sean dichos valores (cuando la liquidación se realiza con entrega física).

Es posible utilizar en la cobertura una parte del instrumento de cobertura, pero no por un periodo de tiempo concreto inferior a su plazo remanente.

3.2. Partidas cubiertas

El PGC señala que como partidas cubiertas pueden considerarse *los activos y pasivos reconocidos, los compromisos en firme no reconocidos, las transacciones previstas altamente probables y las inversiones netas en un negocio en el extranjero, que expongan a la empresa a riesgos específicamente identificados de variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo. En ningún caso se podrá considerar como partida cubierta una posición neta de activos y pasivos.*

Los compromisos en firme, tal y como se definen en la NIC 39, suponen acuerdos obligatorios de intercambio de recursos a precio pactado, que se realizarán en el futuro. Esta misma norma nos indica que las transacciones previstas son operaciones futuras anticipadas pero aún no comprometidas. Conceptos estos que hemos creído conveniente aclarar, dado lo parco en aclaraciones que se muestra el PGC al respecto.

También, la NIC 39 presenta respecto a las partidas cubiertas un nivel de concreción superior. Nos orienta, mencionando que también pueden considerarse partidas cubiertas:

- Un conjunto de activos, pasivos, compromisos en firme, transacciones previstas altamente probables o inversiones netas de inversiones en negocios en el extranjero, siempre y cuando presenten riesgos de similares características.
- Carteras, en las que se cubra el riesgo derivado de los tipos de interés ². La cobertura se designará sobre activos y pasivos concretos.
- Cuando se trate de una cobertura del valor razonable de una cartera, y el riesgo cubierto sea el tipo de interés, como partida cubierta puede designarse un montante específico; pero esa cifra hará referencia a activos y pasivos identificados individualmente ya que no se permite, en esta normativa internacional, la designación de un importe neto.
- En el caso de activos y pasivos financieros también es posible considerar como partida cubierta una parte de los flujos de efectivo o del valor razonable; eso sí, siempre que la eficacia de la cobertura pueda ser medida de una forma fiable, y
- En el caso de una inversión clasificada como mantenida hasta el vencimiento, no puede considerarse ésta como partida cubierta cuando el riesgo que se intenta cubrir es el producido por alteraciones en los tipos de interés o por situaciones de pago anticipado; sin perjuicio de que lo pueda ser cuando el riesgo cubierto sea el provocado por las variaciones en los tipos de cambio o se trate de riesgo de crédito.

Como puede observarse, el abanico de posibilidades a la hora de designar una partida como cubierta en una cobertura contable es amplio, si bien las inversiones de carácter financiero son las que con una asiduidad alta ocupan este lugar.

² Las entidades financieras, según lo establecido en la Circular 4/2004, pueden establecer coberturas sobre los tipos interés en carteras de instrumentos financieros (macrocoberturas de riesgo de tipo de interés).

4. TIPOLOGÍA DE LAS COBERTURAS

El tratamiento contable de las coberturas se divide en tres grupos que representan grandes áreas sobre las que pueden incidir los riesgos que se pretende cubrir. Así, tanto la normativa contable internacional asumida por la Unión Europea (NIC 39), como nuestro Plan y la Circular aludida, distinguen entre:

- Coberturas del valor razonable, cuando se compensa el valor razonable de la partida cubierta con el del instrumento de cobertura.
- Coberturas de flujos de efectivo, cuando se van a cubrir las oscilaciones de los futuros de tesorería, y
- Coberturas de inversión neta en negocios en el extranjero, cuando se cubre el riesgo originado por el tipo de cambio.

Será requisito, entre otros, especificar el tipo de coberturas que ha realizado la empresa. Pero además, su registro se produce de forma diferente en función del tipo de cobertura de que se trate, por lo que la clasificación hecha no es en absoluto banal.

5. REQUISITOS

La calificación de una operación como de cobertura requiere desde el principio de una designación formal, acompañada de una documentación que describa tal operación. Deben tenerse en cuenta aspectos tales como los riesgos que son cubiertos, los instrumentos y partidas cubiertas que componen la operación, y aspectos relativos a la gestión de la cobertura incluyendo los objetivos y estrategias a seguir. La NRV 9 añade, además, que las coberturas han de ser eficaces, por lo que la documentación debe contener los métodos utilizados para medir de forma fiable tal eficacia.

5.1. Documentación de las coberturas

Para poder establecer cuál puede ser la documentación apropiada para una cobertura contable hemos de acudir a otras fuentes normativas diferentes del Plan, ya que en él sólo se prescribe la confección de la misma, sin que se establezca pauta alguna para llevar a cabo dicho cometido. La Circular 4/2004, y de forma análoga la NIC 39, pueden ser una guía de utilidad a la hora de confeccionar la documentación que debe soportar una cobertura contable. Según estos textos, esta documentación debe incluir al menos la correcta identificación e importe de las partidas cubiertas y de los instrumentos de cobertura utilizados, como es lógico, pero además se debe especificar la forma de valorar o medir la eficacia de la cobertura, esto es, los métodos y criterios seguidos a lo largo del periodo de la cobertura. Debiendo indicarse si en la medición de la eficacia de la cobertura se ha

incluido todo el resultado (ganancia o pérdida) del instrumento de cobertura, o si por el contrario algún componente ha sido excluido. Deberá explicarse, en cualquier caso, cuáles son los riesgos que son cubiertos en cada relación de cobertura.

Además, este soporte documental debería contener algunos de los aspectos a los que alude la normativa internacional. Tales como describir, si como partida cubierta se designa una cartera en donde el riesgo cubierto es el derivado del tipo de interés, lo siguiente:

- Activos y pasivos que conforman la cartera.
- Metodología de valoración y criterios para ser dados de baja.
- Hipótesis sobre los tipos de interés.
- Estimación de las fechas de revisión de los tipos de interés; incluyendo los periodos en los que se realizan las revisiones, y
- Momentos en los que se realizan los test sobre la eficacia de la cobertura.

En todo caso debería figurar una descripción de las políticas de la empresa en relación con los procedimientos para la gestión de los diferentes riesgos; las cuales sólo deberán alterarse de forma justificada. Como afirma RODRÍGUEZ (2008), *el conocimiento de la actividad de gestión y cobertura de riesgos de una empresa constituye el pilar fundamental sobre el que evaluar la cobertura contable que estemos analizando*.

Se deberá incluir, para cada una, el tipo de cobertura de que se trate, si es una cobertura de valor razonable, de flujos de efectivo o de una inversión neta en un negocio extranjero.

No cabe duda de que la inclusión en la memoria de la documentación completa que soporta la cobertura contable puede aportar un valor inestimable al contenido informativo de las cuentas anuales, y contribuir de forma muy importante a la consecución de la imagen fiel que éstas han de dar.

5.2. Eficacia de las coberturas

Cualquier normativa relativa al registro y valoración de las coberturas establece como requisito fundamental la demostración de que la operación es eficaz. La NRV 9 también obliga a que las coberturas sean eficaces. Entiende, el PGC, de forma análoga a las normas inspiradoras de nuestra reforma contable, que una *cobertura se considerará altamente eficaz si, al inicio y durante su vida, la empresa puede esperar, prospectivamente, que los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo de la partida cubierta que sean atribuibles al riesgo cubierto sean compensados casi completamente por los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo del instrumento de cobertura, y que, retrospectivamente, los resultados de la cobertura hayan oscilado dentro de un rango de variación del 80 al 125 por 100 respecto del resultado de la partida cubierta*.

Cabe distinguir por lo tanto dos componentes a tener en consideración a la hora de medir la eficacia de una cobertura; uno regresivo, analizando retrospectivamente el comportamiento de los elementos de la cobertura, y otro predictivo, que permita a la empresa tener una expectativa razonable de que los cambios, en el valor razonable o en los flujos de efectivo, en el instrumento de cobertura y en la partida cubierta, que sean atribuibles al riesgo cubierto, se contrarresten. En todo momento es necesario que esta eficacia sea susceptible de ser fiablemente evaluada. No obstante, el PGC no nos muestra camino alguno para determinar la fiabilidad de las coberturas.

El inconveniente que se suscita es que la medición de la eficacia de una cobertura debería tener en cuenta el conjunto de operaciones de la empresa, ya que un determinado riesgo puede quedar mitigado por otras operaciones realizadas, incluso por operaciones comerciales o habituales de la actividad. Así, si sólo se examina una operación de forma aislada puede darse la paradoja de que una operación de cobertura esté realmente rompiendo un equilibrio previo que compensaba un determinado riesgo.

6. REGISTRO Y VALORACIÓN

La contabilidad de las coberturas supone una excepción. El citado apartado 6 de la NRV 9 de nuestro PGC, haciéndose eco de lo estipulado en la normativa internacional, establece un régimen marginal para estas operaciones. Así, cuando se cumplan los requisitos exigidos, tanto los instrumentos de cobertura como las partidas cubiertas se registrarán aplicando los criterios específicos recogidos en ese apartado. Señala, no obstante, la norma aludida que *los instrumentos de cobertura se valorarán y registrarán de acuerdo con su naturaleza en la medida en que no sean, o dejen de ser, coberturas eficaces*.

6.1. Coberturas del valor razonable

El riesgo que queda cubierto es derivado de cambios en el valor razonable. Las partidas a cubrir pueden ser activos o pasivos ya reconocidos o compromisos en firme aún no reconocidos, o una parte determinada de los mismos, como indica el PGC, atribuible a un riesgo en particular que pueda afectar a la cuenta de pérdidas y ganancias. Tanto los cambios de valor que se produzcan en la partida cubierta como en el instrumento de cobertura, y que sean atribuibles al riesgo cubierto, se imputarán directamente en la cuenta de pérdidas y ganancias en la misma partida.

De tal forma que el registro de la operación, cuando las ganancias del derivado cubren las pérdidas del elemento cubierto, se produce de la siguiente forma; por el derivado procederá cargar a las cuentas (5593) *Derivados financieros a corto plazo, instrumentos de cobertura*, o (2553) *Activos por derivados financieros a largo plazo, instrumentos de cobertura*, utilizando como contrapartida una cuenta de pérdidas y ganancias de igual partida que la que recoja las pérdidas de la partida cubierta. En el caso de que existiese una parte ineficaz y sólo por dicha parte, se abonaría a la (7633) *Beneficios de instrumentos de cobertura*. Así el apunte sería:

N.º	Cuenta	Debe	Haber
5593	Activos por derivados financieros a corto plazo, instrumentos de cobertura	xx	
o, si es a largo			
2553	Activos por derivados financieros a largo plazo, instrumentos de cobertura		
7631	Beneficios de designados por la empresa		xx

En el caso contrario al contemplado, el derivado genera las pérdidas, se cargaría a una cuenta de la partida que recoja las ganancias de la partida cubierta y se abonaría a la (1768) *Pasivos por derivados financieros a largo plazo instrumentos de cobertura*, o en su caso a la (5598) *Pasivos por derivados financieros a corto plazo instrumentos de cobertura*.

Supongamos el caso en el que el elemento cubierto es un activo financiero a largo plazo, y que ocasiona unas pérdidas que son cubiertas con los beneficios del derivado. Por la inversión, procederíamos a registrar el siguiente apunte:

N.º	Cuenta	Debe	Haber
6631	Pérdidas de designados por la empresa	xx	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		
o, en su caso			
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		xx

Si estuviésemos en el caso de que el elemento cubierto fuese un pasivo financiero a corto plazo que ocasiona pérdidas que se cubren con beneficios del derivado. Por el elemento cubierto, deberíamos registrar:

N.º	Cuenta	Debe	Haber
6631	Pérdidas de designados por la empresa	xx	
500	Obligaciones y bonos a corto plazo		
o, en su caso			
501	Obligaciones y bonos convertibles a corto plazo		
502	Acciones o participaciones a corto plazo consideradas como pasivos financieros		xx
505	Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo		

Si el elemento cubierto, fuese un pasivo financiero a largo plazo, obligaciones por ejemplo, y produce pérdidas que son cubiertas con beneficios del derivado. Por el pasivo cubierto registraríamos:

N.º	Cuenta	Debe	Haber
6631	Pérdidas de designados por la empresa	xx	
177	Obligaciones y bonos		
o, en su caso			
178	Obligaciones y bonos convertibles		xx

En el caso opuesto, en el que el que genera las pérdidas es el derivado, por éste, se cargaría a la (6631) *Pérdidas de designados por la empresa* y se abonaría a la (1768) *Pasivos por derivados financieros a largo plazo, instrumentos de cobertura*, o si fuese a corto plazo, a la (5598) *Pasivos por derivados financieros a corto plazo instrumentos de cobertura*.

EJEMPLO 1:

Una empresa ha designado como partida cubierta unas obligaciones, adquiridas por su valor nominal en el momento de la emisión, el 1 de enero de X1, por 30.000 euros. El interés fijo, anual del 4 por 100, se satisface por años vencidos. La inversión se contabiliza a valor razonable.

Ante las expectativas alcistas de tipos de interés, lo que provocaría un inevitable descenso en el valor razonable de los títulos, en el ejercicio de 20X2, la empresa ha decidido contratar un *swap* cuyas condiciones proporcionan un interés a cobrar del euribor a un año, mientras que el pago se realiza al 4 por 100. El notional es de 30.000 euros.

En el primer ejercicio, el euribor se situó en el 2,5 por 100, en el segundo en el 4 por 100 y en 20X3 del 6 por 100. Al cierre del ejercicio 20X3 el valor razonable de la inversión es de 29.500 euros.

	Ejercicio de 20X2	Ejercicio de 20X3
Euribor	4%	6%
Pago	4%	4%
Total a cobrar	1.200	1.800
Total a pagar	1.200	1.200
Diferencia	0	600

El registro de la operación de cobertura comienza en el ejercicio en el que se adquiere el *swap* en 20X2. Pero en ese año el derivado contratado no ha producido resultado alguno ya que la permuta financiera se ha efectuado por idéntico importe, coincidiendo el interés a cobrar, euribor, con el 4 por 100 de interés a pagar. No sucede así, como podemos ver en la tabla adjunta, en el ejercicio siguiente, en el que el derivado genera un rendimiento positivo.

En el primer ejercicio de la operación de cobertura la inversión en obligaciones ha generado unos ingresos financieros de valores representativos de deuda que ascienden al 4 por 100

.../...

.../...

del nominal. Al igual que sucede en el segundo ejercicio de la operación de cobertura. Debiendo registrar la operación, en el ejercicio 20X3, de la siguiente forma:

Por los intereses explícitos:

N.º	Cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda	1.200	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		1.200

Por la pérdida del valor razonable de la inversión:

N.º	Cuenta	Debe	Haber
6631	Pérdidas de designados por la empresa	500	
541	Valores representativos de deuda a corto plazo		500

Por el resultado obtenido con el *swap*:

N.º	Cuenta	Debe	Haber
5593	Activos por derivados financieros a corto plazo, instrumentos de cobertura	600	
7631	Beneficios de designados por la empresa		600

En este caso el instrumento de cobertura, el *swap*, ha conseguido cubrir en un 120 por 100 la pérdida del elemento cubierto.

6.2. Coberturas de flujos de efectivo

Este tipo de cobertura debe ser eficaz ante la exposición a un riesgo que provoque una variación de flujos de efectivo. Debe atribuirse a un riesgo concreto asociado a una partida cubierta, que puede ser:

- Activo reconocido.
- Pasivo reconocido.
- Transacción prevista altamente probable, siempre que pueda afectar a la cuenta de pérdidas y ganancias, el PGC pone como ejemplo *la cobertura del riesgo de tipo de cambio relacionado con compras y ventas previstas de inmovilizados materiales, bienes y servicios en moneda extranjera o la contratación de una permuta financiera para cubrir el riesgo de una financiación a tipo de interés variable, y*

- Compromiso en firme, cuando la cobertura contrarreste el riesgo atribuido al tipo de cambio.

En este tipo de cobertura los resultados producidos en el instrumento de cobertura se reconocerán transitoriamente en el patrimonio neto, siempre que sea eficaz. Se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias en la medida y en el ejercicio o ejercicios en los que la operación cubierta afecte al resultado del ejercicio.

Si la cobertura se realiza sobre una transacción prevista que originará el reconocimiento de un activo o pasivo no financiero, en este caso los importes que figuren en el patrimonio neto formarán parte del coste del activo o pasivo cuando se efectúa la transacción. Como aclara el ICAC, en relación con una transacción prevista consistente en la adquisición de existencias, en su consulta número 3, del BOICAC 77, *la parte de la ganancia o pérdida del instrumento de cobertura que se haya determinado como eficaz se reconocerá transitoriamente en el patrimonio neto, imputándose como menor o mayor valor de las existencias cuando se produzca la adquisición.*

Así, por ejemplo, si consideramos exclusivamente el derivado, cuando las ganancias del derivado cubren las pérdidas futuras en los flujos de efectivo del elemento cubierto, por el derivado procederá registrar:

N.º	Cuenta	Debe	Haber
5593	Activos por derivados financieros a corto plazo, instrumentos de cobertura	xx	
o, si es a largo			
2553	Activos por derivados financieros a largo plazo instrumentos de cobertura		
910	Beneficios por coberturas de flujos de efectivo		xx

Al cierre, por la regularización, por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9, en este caso la 910, procederá registrar:

N.º	Cuenta	Debe	Haber
910	Beneficios por coberturas de flujos de efectivo	xx	
1340	Cobertura de flujos de efectivo		xx

No obstante, será necesario tener en cuenta que en balance los ajustes por cambios de valor figuran netos de impuestos. Por lo que cada vez que se registre un ingreso imputado directamente en el patrimonio neto, y que tributará en el futuro, procederá:

N.º	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	xx	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponible		xx

N.º	Cuenta	Debe	Haber
1340	Cobertura de flujos de efectivo	xx	
301*	Impuesto diferido		xx
*Al cierre, por la regularización.			

En caso de pérdidas posteriores en el derivado:

N.º	Cuenta	Debe	Haber
(810)	Pérdidas por coberturas de flujos de efectivo	xx	
5593	Activos por derivados financieros a corto plazo, instrumentos de cobertura		xx
o, si es a largo (2553)	Activos por derivados financieros a largo plazo, instrumentos de cobertura		

Y, además:

N.º	Cuenta	Debe	Haber
(1340)	Cobertura de flujos de efectivo	xx	
(810)*	Pérdidas por coberturas de flujos de efectivo		xx
*Al cierre, por la regularización.			

La transferencia a resultados, en este caso, se realizará utilizando las cuentas (6633) *Pérdidas de instrumentos de cobertura* con abono a la (912) *Transferencia de pérdidas por coberturas de flujos de efectivo*.

Por las transferencias al resultado del ejercicio de los ingresos previamente imputados al patrimonio:

N.º	Cuenta	Debe	Haber
812	Transferencia de beneficios por coberturas de flujos de efectivo	xx	
7633*	Beneficios de instrumentos de cobertura		xx
* De igual forma se procedería cuando una transacción prevista no se realizara. O, en su caso, una cuenta de la partida en la que el elemento cubierto haya generado pérdidas; (7630) <i>Beneficios de cartera de negociación</i> , (7631) <i>Beneficios de designados por la empresa</i> , (7632) <i>Beneficios de disponibles para la venta</i> .			

N.º	Cuenta	Debe	Haber
1340	Cobertura de flujos de efectivo	xx	
812*	Transferencia de beneficios por coberturas de flujos de efectivo		xx
*Al cierre, por la regularización.			

EJEMPLO 2:

El 30 de noviembre de 20X0, el consejo de administración de una sociedad dedicada a la actividad minera ha acordado adquirir un terreno a una empresa inmobiliaria norteamericana. El precio es de 3.000.000 de dólares, y la compra se efectuará el 30 de octubre del año próximo. La cotización del dólar en el momento en el que se ha tomado la decisión de compra es de 0,8 €/\$.

Considerando un riesgo importante derivado del tipo de cambio, la empresa ha decidido establecer una cobertura mediante la adquisición, en 30 de noviembre de 20X0, de futuros con vencimiento idéntico a la fecha en la que se realizará la transacción. Las condiciones de los derivados suponen un precio pactado de 0,83 €/\$, cubriendo los 3.000.000 de los dólares de la operación. La garantía depositada ha ascendido a 30.000 euros.

En 31 de diciembre de 20X0 el cambio oficial refleja un precio de 0,9 €/\$, mientras que el día en el que finalmente se efectúa la transacción es de 1 €/\$.

Esta transacción prevista es la partida cubierta, y los derivados adquiridos, en este caso futuros, el instrumento de cobertura de flujos de efectivo.

Por lo tanto, la empresa registrará en el patrimonio neto aquellos resultados que arrojen los instrumentos de cobertura.

De tal forma que en 31 de diciembre de 20X0 procederá registrar el aumento producido por el tipo de cambio con el dólar, además de haber registrado previamente la garantía. Por lo que efectuará los siguientes asientos:

En 30 de diciembre de 20X0:

N.º	Cuenta	Debe	Haber
5593	Activos por derivados financieros a corto plazo, instrumentos de cobertura	30.000	
57	Tesorería		30.000

En 31 de diciembre de 20X0, por el valor razonable de los futuros:

N.º	Cuenta	Debe	Haber
5593	Activos por derivados financieros a corto plazo, instrumentos de cobertura	180.000	
	{[3.000.000 (0,9 – 0,83)] – 30.000}		
910	Beneficios por coberturas de flujos de efectivo		180.000

N.º	Cuenta	Debe	Haber
910	Beneficios por coberturas de flujos de efectivo	180.000	
1340	Cobertura de flujos de efectivo		180.000

.../...

.../...

Por el vencimiento de los futuros y por la transacción, en 30 de diciembre de 20X1:

N.º	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	2.520.000	
812	Transferencia de beneficios por coberturas de flujos de efectivo $\{[3.000.000 (1 - 0,83)] - 30.000\}$	480.000	
57	Tesorería		3.000.000

N.º	Cuenta	Debe	Haber
5593	Activos por derivados financieros a corto plazo, instrumentos de cobertura $\{[3.000.000 (1 - 0,83)] - 210.000\}$	300.000	
910	Beneficios por coberturas de flujos de efectivo		300.000

N.º	Cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería $[3.000.000 (1 - 0,83)]$	510.000	
5593	Activos por derivados financieros a corto plazo, instrumentos de cobertura		510.000

N.º	Cuenta	Debe	Haber
910	Beneficios por coberturas de flujos de efectivo	300.000	
1340	Cobertura de flujos de efectivo	180.000	
812	Transferencia de beneficios por coberturas de flujos de efectivo		480.000

6.3. Coberturas de inversiones netas en negocios en el extranjero

Las coberturas de inversiones netas en negocios en el extranjero cubren únicamente el riesgo del tipo de cambio.

Las inversiones que pueden ser cubiertas, cuyas actividades se basen o desarrollen en moneda extranjera, son:

- Inversiones en sociedades dependientes, multigrupo y asociadas.
- Negocios conjuntos, y
- Sucursales.

Las primeras se tratarán como coberturas de valor razonable por el riesgo ocasionado por el tipo de cambio ³.

En el caso de sucursales y negocios conjuntos que carezcan de personalidad jurídica independiente, Uniones Temporales de Empresas (UTE) por ejemplo, los cambios que se produzcan en los instrumentos de cobertura se reconocen en el patrimonio neto. Los resultados que figuren en el patrimonio neto se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias cuando se enajenen, o se disponga por otra vía, tales inversiones.

El PGC señala que estas inversiones se componen *además de por la participación en el patrimonio neto, por cualquier partida monetaria a cobrar o pagar, cuya liquidación no está contemplada ni es probable que se produzca en un futuro previsible, excluidas las partidas de carácter comercial.*

Los instrumentos que se utilicen como cobertura se registran y valoran conforme a su naturaleza en la parte por la que no sean o dejen de ser eficaces.

Cuando la inversión en el negocio en el extranjero es una sucursal, o un negocio conjunto sin personalidad jurídica propia, el tratamiento de la cobertura es análogo al aplicado en el caso de los flujos de efectivo, pudiendo ser registrados los cambios del instrumento de cobertura de la siguiente forma:

N.º	Cuenta	Debe	Haber
5593	Activos por derivados financieros a corto plazo instrumentos de cobertura	xx	
o, si es a largo			
2553	Activos por derivados financieros a largo plazo instrumentos de cobertura		
911	Beneficios por coberturas de inversiones netas en un negocio en el extranjero		xx

N.º	Cuenta	Debe	Haber
911*	Beneficios por coberturas de flujos de efectivo	xx	
1341	Cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero		xx
*Al cierre, por la regularización.			

³ La consulta 4 del BOICAC 74/junio 2008 aclara que este tipo de coberturas *dará lugar a un ajuste en la partida que recoja el valor de la participación, con cargo o abono a pérdidas y ganancias, por la parte de la cobertura que cumpla los criterios para ser considerada cobertura eficaz.* No se cubren en ningún caso las variaciones del valor consolidado de la participación.

En el caso de pérdidas los movimientos, realizados de forma inversa, incorporarían la cuenta (811) *Pérdidas por coberturas de inversiones netas en un negocio en el extranjero*.

Por la transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias de los ingresos previamente imputados al patrimonio neto:

N.º	Cuenta	Debe	Debe
813	Transferencia de beneficios por coberturas de inversiones netas en un negocio en el extranjero	xx	
768	Diferencias positivas de cambio		xx

N.º	Cuenta	Debe	Debe
1341	Cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero	xx	
813	Transferencia de beneficios por coberturas de inversiones netas en un negocio en el extranjero		xx

Por lo que la contabilidad de las coberturas de inversiones netas en negocios en el extranjero, en las que sólo se contempla cubrir los riesgos derivado del tipo de cambio, se ciñe realmente a contemplar las dos técnicas ya vistas, la utilizada para las coberturas del valor razonable y la usada para los flujos de efectivo.

7. DESGLOSES DE LA INFORMACIÓN SOBRE LAS OPERACIONES DE COBERTURA

Para dar cabida a diversos requerimientos informativos sobre las relaciones de cobertura, que deben incluirse en la memoria, para completar, comentar y ampliar la información sobre estas operaciones, ésta habilita su apartado 2.3. *Otra información a incluir en la memoria*, de la nota 9, en concreto la letra a) *Contabilidad de coberturas*, del modelo normal ⁴.

Allí, la empresa describirá las operaciones de cobertura realizadas dividiéndolas en función del tipo de cobertura de que se trate. Dicha descripción incluirá al menos los instrumentos utilizados, sus valores razonables al cierre, los riesgos que han sido cubiertos y, en general, el contenido de la documentación de la cobertura.

En cualquier caso deberá quedar demostrado que los requisitos exigidos se han cumplido.

Además, para las coberturas de flujos de efectivo, se deberá informar sobre:

⁴ Las empresas que presenten un modelo abreviado deberán incluir la información relativa a las coberturas, aun cuando dicho formato no incluya ninguna nota al respecto.

- a) Los ejercicios en los cuales se espera que ocurran los flujos de efectivo y los ejercicios en los cuales se espera que afecten a la cuenta de pérdidas y ganancias.
- b) El importe reconocido en el patrimonio neto durante el ejercicio y el importe que ha sido imputado a la cuenta de pérdidas y ganancias desde el patrimonio neto, detallando los importes incluidos en cada partida de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- c) El importe que se haya reducido del patrimonio neto durante el ejercicio y se haya incluido en la valoración inicial del precio de adquisición o del valor en libros de un activo o pasivo no financiero, cuando la partida cubierta sea una transacción prevista altamente probable, y
- d) Todas las transacciones previstas para las que previamente se haya aplicado contabilidad de coberturas, pero que no se espera que vayan a ocurrir.

Para las coberturas del valor razonable se informará como mínimo sobre:

- a) Importe de los resultados del instrumento de cobertura, y
- b) Importe de los resultados de la partida cubierta que se atribuyen al riesgo cubierto.

En todo caso se informará del importe correspondiente a la parte ineficaz registrada en la cuenta de pérdidas y ganancias procedente de las coberturas de flujos de efectivo y de inversiones netas en negocios en el extranjero.

La Norma Internacional de Información Financiera 7 (NIIF 7), *Instrumentos financieros: información a revelar*, ya establecía un contenido informativo análogo para las coberturas.

Las notas de la memoria deberían también incluir aquellas coberturas abandonadas por haber dejado de ser eficaces. Así como aquellas relaciones de cobertura que no cumplen los criterios para ser calificadas como tales, y que sin embargo estén mitigando, en mayor o menor medida, algún tipo de riesgo.

8. CONCLUSIONES

El número de riesgos a que se enfrenta la empresa es numeroso, lo que puede dar lugar a todo un conglomerado de operaciones que pueden ser designadas como operaciones de cobertura. La propia empresa es quien designa una operación como de cobertura, discrecionalidad que puede constituir objeto de crítica, pero lo esencial radica en las situaciones que pueden originarse. Pudiendo acontecer que operaciones que reuniendo los requisitos para ser calificadas como coberturas contables no lo sean. Puede también suceder que operaciones que para una entidad son de cobertura, otra las considere meros riesgos asumidos.

La imposibilidad de identificar de forma objetiva determinadas operaciones de cobertura, y ser distinguidas de otras meramente especulativas, unido a la aludida discrecionalidad, introduce un factor de inseguridad y falta de objetividad para la confección de las cuentas anuales que sólo puede subsanarse revelando la información necesaria en la memoria, que deberá contener los puntos clave de la documentación de la cobertura. Por lo tanto, la documentación de la relación de cobertura se constituye como parte esencial para explicar la situación financiera de la empresa que se trasluce de sus cuentas anuales. Así, la presencia de derivados financieros puede inducir a interpretar que la compañía tiende a adoptar posiciones financieras altamente especulativas, cuando podría estar actuando de forma contraria, conformando una relación de cobertura. Una transacción prevista altamente probable no tiene reflejo en balance, sin embargo, si hubiese adquirido como instrumentos de cobertura contratos de futuros, éstos sí aparecerían registrados en las cuentas anuales.

Otro problema de complicada solución es el que la medición de la eficacia de una cobertura debería contemplar todo el conjunto de operaciones de la empresa, ya que un determinado riesgo puede quedar mitigado o incluso anulado por otras operaciones realizadas, incluidas las habituales de la actividad. Así, si sólo se valora una operación de forma independiente puede darse la paradoja que la operación de cobertura que se esté considerando no haga sino romper un equilibrio previo.

En cualquier caso, no contribuye a mejorar la situación actual la escasez normativa existente en nuestro derecho contable; hasta que se promulguen nuevas disposiciones. Excepción hecha para aquellas empresas que apliquen en sus estados consolidados la normativa internacional, que contarán con un compendio de previsiones más exhaustivo. Será necesario contar en un futuro con pautas que de forma más pormenorizada guíen, no sólo el registro y valoración de las coberturas, sino que aclaren aspectos que son de gran trascendencia, como los relacionados con la designación de partidas cubiertas, instrumentos de cobertura diferentes a los derivados, forma de justificación de la eficacia o la confección y contenido de la documentación que describa la relación de cobertura.

Bibliografía

- Circular 4/2004, de 22 de diciembre, a entidades de crédito, sobre normas de información financiera pública y reservada y modelos de estados financieros (BOE de 30 de diciembre de 2004).
- Consulta n.º 3: BOICAC 77, marzo de 2009.
- Consulta n.º 4: BOICAC 74, junio de 2008.
- MORALES, J. [2008]: «¿Por qué utilizar la contabilidad de coberturas teniendo la opción de valor razonable?», *Técnica Contable*, núm. 711, septiembre, págs. 82-90.
- ORTEGA, F.J. [2009]: «Análisis de la contabilización de los *forwards* y futuros de acuerdo con el PGC», *Técnica Contable*, núm. 724, noviembre, págs. 45-59.
- Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (BOE de 20 de noviembre de 2007).
- Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo de 19 de julio de 2002 relativo a la aplicación de las normas internacionales de contabilidad, más conocido como Reglamento de aplicación de las NIC (DOCE de 11 de septiembre de 2002).
- Reglamento (CE) n.º 1725/2003 de la Comisión de 29 de septiembre de 2003, por el que se adoptan determinadas normas internacionales de contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo (DOUE de 13 de octubre de 2003).
- Reglamento (CE) n.º 2086/2004 de la Comisión de 19 de noviembre de 2004, por el que se modifica el Reglamento (CE) n.º 1725/2003, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad, de conformidad con el Reglamento 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, por lo que se refiere a la inserción de la NIC 39 (DOUE de 9 de diciembre de 2004).
- Reglamento (CE) n.º 1126/2008 de la Comisión de 3 de noviembre de 2008, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo (DOUE de 29 de noviembre de 2008).
- Reglamento (CE) n.º 839/2009 de la Comisión de 15 de septiembre de 2009 que modifica el Reglamento (CE) N.º 1126/2008, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a la Norma Internacional de Contabilidad n.º 39 y a la Norma Internacional de Información Financiera n.º 7 (DOUE de 16 de septiembre de 2009).
- RODRÍGUEZ, A. [2008]: «Coberturas contables: problemas conceptuales y prácticos de su implantación», *Partida Doble*, núm. 197, marzo, págs. 20-43.

LA PROBLEMÁTICA CONTABLE DEL DESTINO DE RENTAS EN LAS FUNDACIONES

BELÉN ÁLVAREZ PÉREZ

*Profesora Titular de Economía Financiera y Contabilidad.
Universidad de Oviedo*

PEDRO LORCA FERNÁNDEZ

*Profesor Titular de Economía Financiera y Contabilidad.
Universidad de Oviedo*

Extracto:

PESE al cada vez más creciente empuje de las fundaciones, el sector fundacional es hoy en día objeto de un reducido estudio. En el ámbito contable, existen cuestiones que exigen un estudio en profundidad, máxime tras la aprobación del PGC-2007. En concreto, la determinación del cálculo del destino de rentas se hace especialmente compleja a la luz de la normativa sobre fundaciones. Por ello en el presente trabajo se aborda la determinación de las rentas y la efectividad de su destino atendiendo a la normativa contable actual. Todo ello se ilustra con un ejemplo que muestra los problemas que pueden surgir en la determinación del destino de rentas. Por último, se apuntan los aspectos que exigen una mayor concreción en el futuro.

Palabras clave: fundaciones, destino de rentas, reforma contable y resultado contable.

ACCOUNTING ISSUES OF DISTRIBUTION OF INCOME IN FOUNDATIONS

BELÉN ÁLVAREZ PÉREZ

*Profesora Titular de Economía Financiera y Contabilidad.
Universidad de Oviedo*

PEDRO LORCA FERNÁNDEZ

*Profesor Titular de Economía Financiera y Contabilidad.
Universidad de Oviedo*

Abstract:

DESPITE the increasing importance of foundations, the information about the foundation sector is still very scarce. In the accounting field, there are issues that require careful study, especially after the adoption of PGC-2007. Particularly, in accordance with Spanish regulation on foundations, calculating the distribution of income is very confusing. Thus, in this paper we study not only the determination of income in accordance with current accounting standards, but also the effectiveness of its destination. The article is illustrated with an example that shows the problems that could arise in calculating the distribution of income. Finally, we highlight some topics that require greater precision in the future.

Keywords: foundations, distribution of income, accounting reform and accounting profit.

Sumario

1. Introducción.
2. El concepto de renta e ingresos en la legislación de fundaciones.
3. La determinación del cálculo de rentas a la luz del PGC-2007.
 - 3.1. Incidencia de la reforma contable en el cálculo del resultado.
 - 3.2. Ajustes al resultado contable.
4. Efectividad del destino de rentas.
 - 4.1. Problemática de los gastos.
 - 4.2. Problemática de las inversiones.
5. Ejemplo de destino de rentas.
6. Conclusiones.

Bibliografía.

Anexo.

1. INTRODUCCIÓN

El fenómeno de las fundaciones ha tenido un gran crecimiento en los últimos años en España, aunque resulta difícil determinar con precisión el número de fundaciones, CABRA y FRAGUAS (2005) hablan de unas 6.000, VIAÑA (2007) cuantifica las fundaciones registradas en 7.150 y la Asociación Española de Fundaciones (AEF, 2008) ofrece un directorio de 8.612 fundaciones. Como se puede apreciar el número se va incrementando con el paso de los años, siendo un dato revelador que, según la AEF (2008), se vienen constituyendo de media cerca de 500 fundaciones al año, permitiendo a España ser la séptima potencia mundial en cuanto a su número (AEF, 2008). El sector fundacional tiene un importante peso dentro del tercer sector, puesto que, aunque del total de entidades sin ánimo de lucro que hay en España, tan sólo el 2,4% son fundaciones, representan el 14,9% del total de los gastos del mismo (CABRA y FRAGUAS, 2005).

De acuerdo con un estudio del European Foundation Center (EFC, 2008) las fundaciones españolas se encuentran entre las que cuentan con una mayor dimensión, tanto por volumen de activos como por gasto medio. No obstante, se aprecia una elevada concentración de los activos de las fundaciones, puesto que las 15 mayores fundaciones españolas representan en torno al 60% del total de activos de las mismas. El sector de las fundaciones también tiene un papel importante en el mercado de trabajo, tanto desde el punto de vista de asalariados como de voluntarios. En España el número medio de empleados por fundación es de 41, mientras que cuenta con 45 voluntarios por término medio, siendo uno de los índices más elevados de Europa (EFC, 2008).

Desde el punto de vista de la rendición de cuentas, hay que señalar que en España las organizaciones no lucrativas tienen que elaborar dos juegos diferentes de información contable: información financiera (como se requiere a las empresas lucrativas) e información presupuestaria (como se requiere a las entidades gubernamentales). Como RÚA y VARA (2001) señalan, se ha impuesto en las organizaciones no lucrativas el sistema informativo más extenso y caro. La razón para ello se encuentra en que la transparencia para el tercer sector es un factor determinante para su supervivencia y por ello es preciso que estas entidades rindan cuentas de los actos realizados a sus inversores sociales (ASSIS, MELLO y SLOMSKI, 2006).

Pese a que el tercer sector juega un papel esencial en la realidad económica y social de España, no es suficientemente conocido. Así, BELLOSTAS y GALVAO (2009) señalan que el volumen de estudios sobre este sector, en general, y sobre las fundaciones, en particular, es pequeño en comparación con

otros temas. Una de las lagunas se encuentra en la determinación de rentas e ingresos, aspecto de especial trascendencia y que justifica el presente trabajo. Así, en el siguiente epígrafe se trata de aportar algo de luz en la confusa legislación tanto a nivel nacional como autonómica a la hora de determinar el concepto de renta. En los epígrafes tercero y cuarto se analiza, respectivamente, la problemática de la determinación de la renta y de la efectividad de su destino desde el punto de vista contable tras la aprobación del Plan General de Contabilidad de 2007 (PGC-2007). Se dedica el quinto epígrafe a mostrar, a través de un ejemplo práctico, los aspectos más relevantes en la determinación de rentas e ingresos. Se cierra el trabajo con las principales conclusiones obtenidas, reflejando los puntos que exigen clarificación en el futuro.

2. EL CONCEPTO DE RENTA E INGRESOS EN LA LEGISLACIÓN DE FUNDACIONES

La determinación de rentas e ingresos es importante porque, de acuerdo con el artículo 27 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, debe destinarse a la realización de los fines fundacionales, al menos, el 70% de los resultados de las explotaciones económicas que se desarrollen y de los ingresos que se obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales resultados o ingresos, debiendo destinar el resto a incrementar bien la dotación fundacional o bien las reservas según acuerdo del Patronato.

Esta previsión legal plantea dos problemas:

1. ¿Por qué una parte de la renta e ingresos debe destinarse a fines fundacionales?
2. ¿Qué se recoge dentro de renta e ingresos?

El que por mandato legal se obligue a las fundaciones a destinar parte de la renta e ingresos obtenidos en un ejercicio al efectivo cumplimiento de sus fines, tiene como objetivo, a la vez que justificación, asegurar el empleo cierto del patrimonio de las entidades no lucrativas en la realización de los fines de interés general protegidos. Al establecer un determinado porcentaje de aplicación de rentas se puede hacer frente a la utilización de instituciones fundacionales inactivas, creadas para la mera conservación del patrimonio de su fundador. A pesar de esto, VIAÑA (2007) señala que más de dos tercios de las fundaciones son inactivas o con un bajo nivel de actividad.

No obstante, se ha argumentado en contra del requisito de aplicar un porcentaje de las rentas netas obtenidas por las fundaciones al desarrollo de sus fines, que incentiva y favorece a las entidades fundacionales mal gestionadas y a las que generan pocas rentas (o incluso ninguna, en el supuesto de obtener pérdidas), las cuales podrán alcanzar fácilmente el citado porcentaje, pero destinarán recursos muy escasos a la realización de fines de interés general (MÁRQUEZ, 2007).

El segundo problema surge a la hora de determinar qué son las rentas e ingresos. En la propia Ley 50/2002 se habla de rentas e ingresos (art. 27), pero los desarrollos autonómicos utilizan (véase anexo 1), además de este concepto, una variada terminología:

- Rentas e ingresos (Ley 10/2005 de Andalucía, Ley 12/2006 de Galicia).
- Resultado contable (Decreto 32/2008 de Andalucía, Decreto 14/2009 de Galicia).
- Rentas e ingresos netos (Ley 2/1998 de Canarias, Decreto 139/2001 de la Comunidad Valenciana).
- Ingresos netos (Ley 13/2002 de Castilla y León).
- Resultado de las explotaciones económicas y los ingresos (Ley 1/2007 de La Rioja, Ley 1/1998 de Madrid).
- Ingresos (Ley 12/1994 del País Vasco).
- Ingresos netos (Decreto 100/2007 del País Vasco).
- Ingresos netos y resultados ordinarios y extraordinarios (Ley 8/1998 de la Comunidad Valenciana).

Al margen de la denominación utilizada es preciso entrar en el contenido de las rentas e ingresos. En este punto hay que señalar que la Ley 50/2002 es muy genérica, puesto que señala que a los ingresos que se obtengan se les deberá deducir los gastos realizados. Dichos gastos estarán integrados, en su caso, por la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, de los gastos de personal, de otros gastos de gestión, de los gastos financieros y de los tributos, en cuanto que contribuyan a la obtención de los ingresos, excluyendo de este cálculo los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios.

Un problema en el cómputo de rentas e ingresos surge cuando las fundaciones realizan parte de sus fines a través del ejercicio de una explotación económica. Es decir, que se autofinancian a través de una explotación económica en la que cobran los servicios para así sufragar con ellos los gastos generados por los que tienen que prestar a sus beneficiarios de modo gratuito. En este caso está destinando parte de sus ingresos de explotación económica a cubrir gastos necesarios para realizar y cumplir con el fin de interés general que le es propio. En esta situación la dificultad de determinar los gastos necesarios no sólo alcanza a la estructura fija de la fundación, sino a la propia actividad fundacional. La entidad puede cobrar por la realización de actividades, pero con la normativa actual, no está claro si los gastos ocasionados por la actividad fundacional tienen la consideración del 70%, o de gastos necesarios para la obtención de ingresos (ya que han procurado una entrada patrimonial a la fundación), o presentan ambas consideraciones, puesto que son necesarios para la obtención de los ingresos y a la vez han de computarse a efectos de entender cumplido el 70% que exige la ley, pues implica la realización del fin fundacional. De este modo surge la duda de si lo que destinan como gasto necesario se computa o no a efectos de dar por cumplido el requisito tanto sustantivo como tributario del destino de renta a los fines correspondientes.

Consideramos que la Ley 50/2002 debe ponerse en relación con la normativa fiscal. La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, en el artículo 3.2 impone como requisito de obligado cumplimiento para

gozar del régimen tributario especial en ella previsto, que las fundaciones destinen a la realización de los fines de interés general que le son propios al menos el 70% de las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen, las derivadas de la transmisión de bienes o derechos titularidad de la fundación ¹ y de los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos ². Es precisamente esta previsión legal con la posibilidad de perder el régimen tributario especial de las fundaciones la que hace de especial interés cumplir con el porcentaje del 70% en el reparto de rentas e ingresos. La Ley 49/2002 señala que entre las rentas que se computan en el 70% se incluyen las de las explotaciones económicas, pero sin especificar si son brutas o netas, en cuyo caso surge la duda de si se consideran las mismas restricciones que para el resto de rentas, es decir, deducir los gastos realizados para la obtención de los ingresos. Tampoco especifica otra cuestión, si se refiere a rentas de actividad exenta o se puede incluir también las rentas de actividades no exentas. Se considera que se ha destinado a los fines fundacionales el importe de los gastos e inversiones realizados en cada ejercicio que efectivamente hayan contribuido al cumplimiento de los fines propios de la fundación especificados en sus estatutos, excepto las dotaciones a las amortizaciones y provisiones ³. Para determinar el cumplimiento del requisito del destino de rentas e ingresos, cuando las inversiones destinadas a los fines fundacionales hayan sido financiadas con ingresos que deban distribuirse en varios ejercicios, como subvenciones, donaciones y legados, o con recursos financieros ajenos, dichas inversiones se computarán en la misma proporción en que lo hubieran sido los ingresos o se amortice la financiación ajena.

Para concretar el cálculo de su importe es preciso acudir al Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal. En el mismo se parte del resultado contable de la fundación corregido con ciertos ajustes (art. 32). En concreto, no se consideran ingresos las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación en el momento de la constitución o en un momento posterior y se eliminan ciertas partidas de ingresos:

- La contraprestación que se obtenga por la enajenación o gravamen de bienes y derechos aportados en concepto de dotación por el fundador o por terceras personas, así como de aquellos otros afectados por el Patronato, con carácter permanente, a los fines fundacionales, incluida la plusvalía que se pudiera haber generado.
- Los ingresos obtenidos en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes inmuebles en los que concurra dicha circunstancia.

¹ Como ya hemos indicado en el cálculo de estas rentas no se incluirán las obtenidas en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes y derechos en los que concurra dicha circunstancia.

² Los gastos realizados para la obtención de tales ingresos podrán estar integrados, en su caso, por la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, de los gastos de personal, de otros gastos de gestión, de los gastos financieros y de los tributos, en cuanto que contribuyan a la obtención de los ingresos, excluyendo de este cálculo los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios o del objeto de la entidad sin fines lucrativos. En el cálculo de los ingresos no se incluirán las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial en el momento de su constitución o en un momento posterior.

³ Deterioros de acuerdo con el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC-2007).

Además, no se tendrán en cuenta una serie de gastos:

- Los que estén directamente relacionados con las actividades desarrolladas para el cumplimiento de fines, incluidas las dotaciones a la amortización y las provisiones ⁴ de inmovilizado afecto a dichas actividades.
- La parte proporcional de los gastos comunes al conjunto de actividades que correspondan a las desarrolladas para el cumplimiento de los fines fundacionales. Esta parte proporcional se determinará en función de criterios objetivos deducidos de la efectiva aplicación de recursos a cada actividad. Dichos gastos comunes podrán estar integrados, en su caso, por los gastos por servicios exteriores, de personal, financieros, tributarios y otros gastos de gestión y administración, así como por aquellos de los que los patronos tienen derecho de acuerdo con el artículo 15.4 ⁵ de la Ley 50/2002.

La cuestión que surge es por qué se utilizó el Real Decreto de desarrollo de la Ley de fundaciones para cuestiones que tienen un contenido económico-fiscal. Como señala MÁRQUEZ (2007) el origen de esta descoordinación probablemente radique en que el legislador reitera contenidos en las Leyes 49/2002 y 50/2002, siendo una de estas reiteraciones el requisito de destino de rentas a fines, y como el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, no previó nada al respecto, se haya aprovechado la ocasión para regular tan controvertida materia en el reglamento de desarrollo de la Ley 50/2002.

Por último, señalar que el cumplimiento del requisito de destino de rentas sería extremadamente rígido si se planteara en términos anuales en cuanto que podría coartar la realización de determinadas inversiones por parte de las fundaciones. Por ello se establece la previsión legal de que el plazo para el cumplimiento de esta obligación será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido los respectivos resultados e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio (art. 27 Ley 50/2002).

3. LA DETERMINACIÓN DEL CÁLCULO DE RENTAS A LA LUZ DEL PGC-2007

Ante la obligación legal de destinar al menos el 70% del importe del resultado contable a la realización de fines fundacionales, el gestor de la fundación debe realizar un cálculo de dicha cuantía, debiendo ser la información contable capaz de afrontar de forma sencilla este reto. Dicho resul-

⁴ Actualmente deterioros de acuerdo con el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC-2007).

⁵ De acuerdo con el artículo 15.4. de la citada Ley 50/2002 «Los patronos ejercerán su cargo gratuitamente sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el cargo les ocasione en el ejercicio de su función. No obstante lo establecido en el párrafo anterior, y salvo que el fundador hubiese dispuesto lo contrario, el Patronato podrá fijar una retribución adecuada a aquellos patronos que presten a la fundación servicios distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato, previa autorización del Protectorado».

tado contable será corregido, como hemos indicado previamente, tanto por ajustes positivos, derivados de determinados gastos que tendrán la consideración de no deducibles a estos efectos, como por ajustes negativos, consecuencia de ingresos que tienen, para este cálculo, la consideración de no computables.

Tal y como señala la **tabla 1**, el destino de rentas es un cálculo extracontable que no tiene nada que ver con el reparto del excedente ⁶, que se efectuará, desde un punto de vista contable, a reservas, dotación fundacional o compensación de resultados negativos de ejercicios anteriores. En términos generales, no habrá coincidencia entre el excedente del ejercicio y la base de cálculo del destino de rentas.

TABLA 1. *Cálculo de la cuantía a destinar para un ejercicio económico.*

Cuantía a destinar	
Concepto	Cuantía
Resultado contable	Excedente del ejercicio (resultado positivo)
Ajustes negativos	(-) Importe ingresos no computables
Ajustes positivos	(+) Importe gastos no deducibles
BASE DE CÁLCULO	Podrá ser positiva o negativa
Cuantía a destinar	70% de la base de cálculo si es positiva

Dado que los componentes del destino de rentas son dos: resultado y ajustes, los analizaremos por separado, tratando de mostrar la incidencia que la reforma contable del 2007 ha tenido en la cuantificación de cada uno de ellos.

3.1. Incidencia de la reforma contable en el cálculo del resultado

Según establece la disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, las entidades no lucrativas seguirán aplicando su adaptación sectorial ⁷ en todo aquello que no contravenga el contenido del nuevo Plan, debiendo aplicar la nueva normativa en todos aquellos aspectos que hayan sido modificados y respetando, en todo caso, las particularidades que en relación con la contabilidad de dichas entidades establece su adaptación sectorial ⁸.

⁶ En las fundaciones el resultado no es un indicador de la gestión, sino que recoge la variación patrimonial que se produce durante el ejercicio, representando el ahorro generado por la entidad. Si es positivo pone de manifiesto su mayor capacidad para cumplir fines en el futuro, y si es negativo que se están cumpliendo fines con el ahorro procedente de ejercicios anteriores.

⁷ Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos (ESFL) y las normas de información presupuestaria de estas entidades.

⁸ Vid. BOICAC 73, consulta n.º 1 de marzo 2008.

Entre las cuestiones más características de las ESFL que ya tenían tratamiento diferenciado del PGC-1990 y deben contabilizarse ahora de modo que no contravengan el contenido del PGC-2007, destacamos, por su posible influencia en la cuantificación del resultado, las siguientes: elementos del Patrimonio Histórico, gastos e ingresos propios de la actividad no lucrativa, subvenciones, donaciones y legados, fondos propios, variaciones de valor de activos disponibles para la venta y derechos de uso sobre bienes.

3.1.1. Elementos del Patrimonio Histórico

En las entidades no lucrativas es frecuente la tenencia de inmovilizados calificados como Bienes del Patrimonio Histórico⁹. Se trata de elementos patrimoniales de carácter único, con vida útil indefinida, lo que les hace bienes no depreciables y que, por tanto, no se amortizarán. Estos bienes aunque no aparecen regulados específicamente en la nueva normativa, sí se ven afectados por la norma general de registro y valoración del inmovilizado material.

En aquellos supuestos de adquisición de estos bienes en que el periodo de tiempo necesario para su acondicionamiento supere el año, los gastos financieros devengados hasta dicha fecha por la financiación ajena directamente atribuible, tal y como señala el PGC-2007, incrementarán el valor del bien. Este «sobrevvalor», que resulta de la aplicación de la nueva normativa, puede hacer necesario registrar un deterioro de valor del mismo, que siguiendo el criterio general se calcula por diferencia entre el valor contable (ahora mayor) y el valor recuperable. Dicho deterioro afectará al resultado puesto que se contabiliza en una cuenta de gastos.

Si la incorporación de estos bienes al patrimonio de la entidad se ha producido por donación o legado (lo más frecuente), la normativa contable sectorial establece que se valorarán por su precio de adquisición, que en este caso corresponde a los gastos incurridos para su obtención, no aplicándoseles el valor venal como a otros elementos adquiridos a título lucrativo. En el PGC-2007, sin embargo, las donaciones en especie se valoran a valor razonable del bien recibido, imputándose inicialmente como ingresos de patrimonio neto, que se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias de forma correlacionada con los gastos que generan (amortización). En los Bienes del Patrimonio Histórico este criterio choca con varios problemas:

- a) Dificultad de calcular el valor razonable, que podría ser asimilado a tasación fijada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación, al valor en uso o al valor por el que esté asegurado el bien.
- b) Retraso en la imputación a la cuenta de resultados, dado que no son amortizables el traspaso a ingresos del ejercicio sólo se dará cuando se produzca la baja del elemento. Por lo tanto, mientras la donación sólo aparezca reflejada en cuentas de patrimonio neto, no tendrá ninguna repercusión en el cálculo del destino de rentas, que como se ha indicado anteriormente, se realiza teniendo como base el saldo de la cuenta 129. Excedente del ejercicio.

⁹ Los requisitos para ser calificados como tales se recogen en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

- c) Las fundaciones no tienen obligación de elaborar el estado de cambios en el patrimonio neto, por tanto no utilizarán cuentas de los grupos 8 y 9¹⁰, que son las establecidas por el PGC-2007 para el reflejo de las subvenciones, donaciones y legados, debiendo utilizar como contrapartida del bien recibido una cuenta de patrimonio neto (por ejemplo la 131. Donaciones y legados de capital). En el traspaso a resultados, aunque el PGC-2007 no lo contemple, y dado que así viene reflejado en la legislación sustantiva de estas entidades, se seguirá diferenciando si el bien está afecto a la actividad propia o a la mercantil a la hora de utilizar una u otra cuenta del grupo 7 (725 ó 775, respectivamente), quedando también diferenciado en la cuenta de resultados (epígrafe 11).

En los elementos del Patrimonio Histórico son frecuentes las operaciones de mantenimiento y reparaciones periódicas. Según la adaptación sectorial del PGC-1990 a las ESFL, éstas deberían ser tratadas mediante la dotación de una provisión para riesgos y gastos por el importe estimado de las mismas. Con la aplicación de la normativa contable actual, esta posibilidad ya no existe, y pasarán a contabilizarse como si de una parte sustituible se tratase. De modo que en la determinación del importe del bien se tendrá en cuenta la incidencia de los costes relacionados con dichas operaciones de mantenimiento y reparación, amortizándose dicha cuantía de forma distinta a la del resto del elemento durante el periodo que medie hasta la reparación. Cuando se realice, su coste se reconocerá en el valor contable del inmovilizado como una sustitución, dándose asimismo de baja cualquier importe asociado a la reparación que pudiera permanecer en el valor contable del citado bien.

Dado que en la mayoría de los casos, los Bienes de Patrimonio Histórico han sido recibidos en donación sólo están valorados por los gastos incurridos para su obtención. Valor que aumentará en la cuantía estimada de la reparación y que será la única amortizable. Si bien en espera de que el ICAC se pronuncie a este respecto, podría considerarse que dicha provisión siguiera aplicándose (RÚA ALONSO, 2009).

3.1.2. *Gastos e ingresos propios de la actividad no lucrativa*

En el plan contable sectorial de las entidades sin ánimo de lucro, se desarrollaron subgrupos específicos para poder registrar así los gastos e ingresos que se derivaban de las particularidades de estas entidades (subgrupo 65. Ayudas monetarias y otros gastos de gestión y 72. Ingresos propios de la entidad), lo que a su vez ayuda a diferenciar los gastos e ingresos provenientes de actividades propias de los resultantes de actividades mercantiles. Cuestión que resulta fundamental a la hora de calcular la base sobre la que se dará cumplimiento al mandato legal del destino de rentas.

La nueva normativa contable no entra en la regulación de este tipo de operaciones, y la existente al respecto, adaptación sectorial del PGC-1990 a las ESFL, no la contradice, por lo que sigue siendo de aplicación. Los gastos, básicamente ayudas monetarias, se valoran por el importe entregado, criterio compatible con el PGC-2007 que utiliza el valor razonable de lo entregado; y los ingresos por lo recibido, criterio también compatible con el actual.

¹⁰ Vid. Consulta n.º 1, BOICAC 73 de marzo 2008.

Sí se ha modificado el modelo de cuenta de resultados para adaptarlo al establecido en la tercera parte del PGC-2007, de modo que incluyan las partidas específicas que las normas de adaptación introdujeron en el año 1998.

3.1.3. Subvenciones, donaciones y legados

En las entidades sin ánimo de lucro, las subvenciones y donaciones son muy comunes, las primeras como una fuente fundamental de financiación y las segundas como fuente de obtención de bienes o derechos.

El tratamiento contable aplicable a estas partidas según la adaptación sectorial del PGC-1990 a las ESFL es muy similar al establecido por el PGC-2007. Las subvenciones se registran por el valor razonable de la contraprestación (criterio coincidente en ambas legislaciones) y las donaciones, según normativa sectorial, por el valor venal, que se puede tomar como equivalente al razonable que establece la actual regulación contable. La única diferencia en valoración está referida al hecho de que según el PGC-2007 las subvenciones deben figurar netas de impuestos en el balance, con lo que será necesario ajustar su valor para que refleje el efecto impositivo. Dado que en la adaptación del Plan no se recogen los grupos 8 y 9¹¹, que dan cabida a los gastos e ingresos imputados al patrimonio neto, y en ausencia de la exigencia informativa del estado de ingresos y gastos reconocidos, parece oportuno utilizar una cuenta del subgrupo 63 (la 6301. Impuesto diferido). El efecto impositivo será preciso considerarlo en el caso de subvenciones destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas (art. 6 Ley régimen fiscal ESFL), puesto que en otro caso se tratará de rentas exentas y por tanto no será preciso considerar el efecto impositivo.

Por lo que respecta al reconocimiento e imputación de estas partidas, en la legislación sectorial se computaban como ingresos a distribuir en varios ejercicios (formando parte del pasivo) y en el PGC-2007 se registran directamente al patrimonio neto (cuentas del subgrupo 13) para imputarlas posteriormente a la cuenta de resultados de forma correlacionada a los gastos de ellas derivados.

La obligación contable que establecía la normativa sectorial de imputar los ingresos por subvención a resultados de explotación, si ésta financiaba elementos afectos a la actividad propia de la entidad, o a resultados extraordinarios si están afectos a actividades mercantiles, se ha reflejado en la adaptación de las cuentas anuales al modelo del PGC-2007. En la cuenta de resultados los ingresos traspasados a resultados por subvenciones o donaciones aparecen en el epígrafe 11, del resultado de explotación (al desaparecer el tramo de los extraordinarios), dividido, a su vez, en dos subepígrafes a fin de indicar la afectación de los mismos a actividad propia o mercantil.

Una mención especial merecen las subvenciones concedidas por los patronos a las fundaciones, aspecto en el que no entra la adaptación sectorial del 98, que da a todas las subvenciones el mismo tratamiento con independencia del origen de su otorgamiento. No ocurre así en el PGC-2007, que distingue entre subvenciones otorgadas por terceros y las otorgadas por socios o propietarios, lo que hace

¹¹ Vid. Consulta n.º 1, BOICAC 73 de marzo 2008.

plantearse la duda sobre en qué categoría deberían incluirse las concedidas por los patronos. A este respecto, el ICAC¹² ha manifestado que ni patronos ni fundadores son equiparables a las figuras de socios o propietarios de una entidad mercantil y por tanto a la hora de concesión de subvención o legado actúan como terceros, no siéndoles de aplicación el apartado 2 de la norma de registro y valoración 18.^a del PGC-2007 que consideraba a éstas patrimonio neto que no se imputaba como ingreso a la cuenta de resultados, sino que seguirán el criterio general antes expuesto de correlación de ingresos y gastos.

Por último, indicar que la Ley 50/2002 permite, en su artículo 22, que una fundación acepte herencias, siempre a beneficio de inventario, legados y donaciones. Por tanto, si este supuesto se produjera en la práctica, la fundación podría ver aumentado su patrimonio en el valor de los bienes y derechos recibidos. Si relacionamos el artículo 22 de la Ley 50/2002, con el 27.1 de la misma, y el 3.2.º de la Ley 49/2002, en cuanto que la aceptación de una herencia o donación constituye una forma más en virtud de la cual las instituciones fundacionales pueden obtener rentas o ingresos netos, parece posible concluir que un 70% del montante recibido ha de destinarse a los fines, y el remanente a la dotación o reservas fundacionales.

3.1.4. *Derechos de uso sobre bienes*

La adscripción de bienes, habitualmente de dominio público, que suponen exclusivamente el derecho de uso sobre ellos, es muy habitual en las fundaciones. Dado que los bienes son recursos controlados económicamente por la entidad, de los que se espera obtener algún tipo de beneficio o rendimiento en el futuro y ayudan a la realización de la actividad, cumplen con la definición de activo del PGC-2007 y como tal deben ser considerados. Sobre la calificación como inmovilizado material o intangible, es necesario atender a dos aspectos: la vida económica del activo y la duración de la cesión.

- a) Si la vida económica del activo coincide o cubre la mayor parte de la cesión de uso siempre que de las condiciones pactadas se desprenda la racionalidad económica del mantenimiento de la cesión de uso y además la cesión de uso implica una contraprestación por parte de la fundación que debe registrarse como un arrendamiento financiero. En este caso la fundación registrará un activo de acuerdo con su naturaleza (material o intangible). Si no hay contraprestación, el derecho de uso debe calificarse de acuerdo con la naturaleza del bien que se recibe tomando como referente la norma de registro y valoración 18.^a del PGC-2007.
- b) En el caso de que la vida económica del activo y la duración de la cesión sean diferentes, la cesión, al tratarse de un derecho, se registrará como un activo no corriente de naturaleza intangible. Para la valoración del mismo se tomará la contraprestación dada por la entidad. Al tratarse de un elemento inmovilizado está sujeto a amortización, que se calculará en función de los años que tenga el derecho al uso, salvo que la vida útil del bien fuera inferior, en cuyo caso será ajustada a dicho periodo. Si la cesión del bien se hace sin exigencia de contraprestación¹³, el tratamiento contable de la operación debe ser tomando como refe-

¹² Vid. BOICAC n.º 75, consulta n.º 6, septiembre 2008.

¹³ Vid. BOICAC n.º 77, consulta n.º 6, marzo 2009.

rente la norma de registro y valoración 18.^a del PGC-2007, relativa a subvenciones. De acuerdo con la citada norma, la entidad beneficiaria de la cesión registrará este derecho como un activo intangible por su valor razonable.

3.1.5. *Activos financieros disponibles para la venta*

El tratamiento contable que el PGC-2007 establece para esta nueva figura de activos financieros (norma de registro y valoración 9.^a), señala que se valorarán inicialmente por su valor razonable, debiendo al cierre de ejercicio valorarse nuevamente a su valor razonable, registrando la posible variación entre el valor inicial y el posterior directamente como un ingreso imputado a patrimonio neto hasta que el activo cause baja del balance o se deteriore, en cuyo caso el importe reconocido se imputará a la cuenta de resultados.

Dado que las fundaciones no elaboran el estado de ingresos y gastos reconocidos, y, por tanto, no utilizan cuentas de los grupos 8 y 9, la variación de valor experimentada por los activos disponibles para la venta debe recogerse directamente en una cuenta de patrimonio neto (133. Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para la venta). Esta variación se imputará a resultados cuando cause baja el activo financiero; por tanto, hasta que eso no se produzca, las diferencias de valor no tendrán repercusión alguna sobre el resultado o excedente e implícitamente tampoco en el cálculo del destino de rentas.

3.1.6. *Fondos propios/Patrimonio neto*

A las entidades sin ánimo de lucro no les son ajenos los cambios que la reforma contable española del 2007 ha introducido en el concepto de patrimonio neto. Según la nueva concepción, el patrimonio neto se extiende más allá de los fondos propios, incluyendo dos nuevos bloques «ajustes por cambio de valor» y «subvenciones, donaciones y legados recibidos». Incluso en la agrupación de fondos propios se han producido cambios que van más allá de una simple reorganización formal de las partidas, ya que han pasado a ubicarse dentro de éstos elementos que antes aparecían dentro del activo, como son los importes correspondientes a la dotación fundacional no exigida, que figurarán en los fondos propios con signo negativo, y que, por tanto, mermarán la cuantía de dichos fondos.

Las subvenciones, donaciones y legados recibidos, siempre que cumplan con las condiciones establecidas para su reconocimiento, pasan a formar parte del patrimonio, cuando anteriormente constituían un bloque de los ingresos a distribuir en varios ejercicios (hoy desaparecido).

Los ajustes por cambios de valor, constituyen una novedad en el cálculo del patrimonio neto. En este bloque se incluyen gastos e ingresos imputables al patrimonio neto que están asociados, fundamentalmente, a los cambios de valor razonable de los activos financieros clasificados como disponibles para la venta y a las operaciones de cobertura, siempre y cuando estén pendientes de su imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias. La incorporación de estos ajustes, especialmente los derivados de activos financieros disponibles para la venta, supone el riesgo de someter al patrimonio neto a las oscilaciones existentes en el mercado de títulos.

Amén del cambio estructural que supone en el modelo de balance, hay otra consecuencia relevante en relación al asunto que nos ocupa, el destino de rentas. Entre los ajustes positivos que se realizan al resultado contable para obtener la base de cálculo sobre la que se aplica el porcentaje destinado a fines fundacionales, se encuentran los gastos de administración de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación sumado a los gastos de los que los patronos tienen derecho a ser resarcidos. Pues bien, estos gastos, tal y como establece el artículo 33 del Reglamento de fundaciones, no pueden superar la mayor de dos cuantías, el 20% de la base de cálculo o el 5% de los fondos propios. En este último caso surge la duda de si este 5% es aplicable a lo que hoy son fondos propios, o al nuevo concepto de patrimonio neto. La diferencia es importante porque, como indicamos anteriormente, dentro del concepto de patrimonio neto del PGC-2007 se incluyen las subvenciones, donaciones y legados recibidos, que constituyen una partida muy importante en las fundaciones. Por tanto, el concepto de patrimonio neto puede ser muy superior al de fondos propios. Esto hace que en un principio nos decantemos a que el límite del 5% se aplique sobre el actual concepto de fondos propios.

3.2. Ajustes al resultado contable

Tal y como se ha señalado anteriormente, la determinación de la base sobre la que aplicar el porcentaje establecido por la legislación parte del resultado contable al que se le aplican una serie de ajustes con el fin de eliminar ingresos o gastos que no son computables a estos efectos. De modo esquemático los ajustes a realizar son:

TABLA 2. *Cálculo de la base de cálculo.*

Cuantía a destinar	
Concepto	Cuantía
Resultado contable	Excedente del ejercicio (resultado positivo)
Ajustes negativos	– Ingresos por venta de inmuebles en que se desarrolla actividad, si existe reinversión – Ingresos por venta de bienes y derechos afectos a fines
Ajustes positivos	+ Gastos para cumplimiento de fines (amortizaciones y deterioros de inmovilizado afecto incluidos) + Parte proporcional de gastos comunes
BASE DE CÁLCULO	

3.2.1. Problemática de los ingresos no computables

Los ingresos no computables están ligados a bienes afectos a la actividad propia de la entidad, por lo que se hace necesaria una clara diferenciación entre actividad fundacional y mercantil, que

debería plasmarse en la diferenciación a través de subcuentas tanto de los bienes o derechos afectos o no, como de todos los ingresos (y gastos) con ellos relacionados. Así, en el modelo de cuenta de resultados de entidades no lucrativas publicado por el ICAC y adaptado al PGC-2007, se incorporan los gastos e ingresos en epígrafes diferenciados según provengan de actividad propia o mercantil. No ocurre igual en el balance, donde podría extenderse también esta distinción y crear subepígrafes para distinguir bienes/derechos afectos o no.

La Ley 50/2002 y su desarrollo reglamentario señalan que no se computará el ingreso por la venta de bienes inmuebles afectos sólo si dicho importe es reinvertido en otros bienes inmuebles destinados también a la actividad propia; esta condición no es coincidente con la señalada por la Ley 49/2002, que en su artículo 3.3.º indica que no se computarán los ingresos derivados de la venta onerosa de inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia, cuando dicho importe se reinvierta en bienes y derechos en los que concurra igual circunstancia. Por tanto, la restricción es menor para la legislación fiscal, que permite considerar tales ingresos como no computables siempre que se reinviertan en activos, independientemente de que sean o no inmuebles.

En relación a la venta de bienes y/o derechos afectos a los fines propios o que formen parte de la dotación fundacional, la legislación es confusa en cuanto a cuál es la cuantía a deducir del resultado para no formar parte de la base de cálculo: la contraprestación obtenida, la plusvalía o ambas. Además, se manifiesta sólo la deducción en caso de enajenación de bienes con resultado positivo para la entidad, pero no señala cuál es el tratamiento en el caso de venta de bienes con pérdida. En este último caso, podría considerarse a la pérdida, siguiendo el criterio establecido para las ventas con beneficio, como un ajuste positivo.

Hay otra circunstancia a tener presente y cuyo tratamiento contable no se aclara en la legislación, que los bienes enajenados hubiesen sido subvencionados o donados. En estos casos, y siguiendo la normativa del PGC-2007, en el momento de la venta se imputa a resultados la parte de la subvención pendiente (valor contable del elemento a esa fecha), pero lo que no se aclara en la legislación sustantiva es si este ingreso se incorpora o no al ajuste, con lo que caben dos posibilidades: el ingreso imputado a resultados por la subvención se incorpore al ajuste o se mantenga al margen del ajuste y éste se haga sólo por la plusvalía. La primera opción supondría en el caso de venta con beneficios un ajuste negativo mayor, y si es con pérdidas la «reconversión» de ajustes positivos en negativos (al ser el valor contable mayor que la pérdida).

3.2.2. Problemática de los gastos no deducibles

La distinción entre gastos deducibles y no deducibles depende de la coexistencia o no de actividades propias y mercantiles en la entidad. Así, si únicamente se realizan actividades propias, todos los gastos son para el cumplimiento de fines, con lo que todos son no deducibles. En este caso, la base de cálculo del destino obligatorio de rentas será el importe de los ingresos contables menos los no computables. En estas circunstancias puede darse la paradoja de que entidades con pérdidas contables tengan bases de cálculo de destino de rentas positivas, al no considerarse ningún gasto para este cálculo.

Si la entidad realiza actividades propias y mercantiles, los gastos fundacionales son no deducibles, los comunes lo serán parcialmente y el resto sí serán deducibles. Por tanto, sería conveniente su diferenciación en subcuentas, tal y como se comentó anteriormente para los ingresos.

Cuando se realizan conjuntamente actividades con y sin ánimo de lucro, la parte más laboriosa puede ser el reparto de los gastos comunes. Éstos están descritos en la legislación como la suma de gastos por servicios exteriores, de personal, financieros, tributarios y otros gastos de gestión y administración, así como por aquellos de los que los patronos tienen derecho a ser resarcidos, determinándose su reparto en proporción a la efectiva aplicación de recursos a cada actividad. Lo que nos lleva, de nuevo, a la importancia de distinguir en las cuentas anuales los gastos (e ingresos) provenientes de actividad propia o mercantil.

El criterio de «efectiva aplicación de recursos» puede hacerse bien en función de los gastos e inversiones realizadas, bien en función de los ingresos, atendiendo a los recursos obtenidos por cada actividad. Este último tiene el inconveniente de que prima a las actividades mercantiles sobre las propias, al tener éstas, habitualmente, menos ingresos.

Entre el conjunto de gastos comunes, merecen especial comentario los denominados por la legislación como gastos de administración. Se definen como los directamente ocasionados por la administración de los bienes y derechos que formen el patrimonio de la fundación y aquellos otros de los que el patrono tiene derecho a resarcirse, es decir, gastos debidamente justificados que el cargo les ocasione en el ejercicio de su función ¹⁴. Este conjunto de gastos no podrá superar la mayor de las siguientes cantidades: el 5% de los fondos propios o 20% de la base de cálculo del destino de rentas.

Ante estos criterios manifestados por la legislación surgen dos inconvenientes: a) La dificultad de identificarlos contablemente, ya que en la cuenta de resultados los gastos están por función, no por naturaleza (lleva a criterios de distinción subjetivos); y b) Las magnitudes contables de referencia se establecieron según la adaptación sectorial a las ESFL del PGC-1990, pero sería necesario adaptarlas a la normativa del actual Plan contable (tal y como se comentó anteriormente).

4. EFECTIVIDAD DEL DESTINO DE RENTAS

Una vez determinada la base de cálculo, la entidad conoce los recursos mínimos a destinar al cumplimiento de fines en el ejercicio. Según lo indicado anteriormente, dicha cuantía no puede ser inferior al 70% a que se refiere la legislación, y su cálculo se realizará en función del contingente de gastos devengados en cumplimiento de fines más las inversiones directamente asociadas a los mismos que resulten de la contabilidad del ejercicio. La fundación podrá hacer efectivo el destino de la proporción de las rentas e ingresos en el plazo comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido los respectivos resultados e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre del mismo ¹⁵.

¹⁴ Artículo 15.4 de la Ley 20/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

¹⁵ Sobre el grado de cumplimiento del destino de rentas se dará cumplida información en la Memoria.

Tal y como señala el artículo 32.6 del Reglamento de Fundaciones, se considera destinado a los fines fundacionales la suma de diversos conceptos (**tabla 3**).

TABLA 3. *Cálculo de los recursos destinados al cumplimiento de fines.*

Recursos destinados en el ejercicio al cumplimiento de fines	
Concepto	Cuantía
Gastos destinados a fines propios (excepto amortizaciones y deterioros)	
Inversiones en actividades propias	
TOTAL recursos destinados	

La cuantía de rentas efectivamente destinada puede resultar superior o inferior al porcentaje mínimo legalmente establecido, en cuyo caso se compensará (restando o sumando) en los cuatro ejercicios siguientes. Si la diferencia es positiva significa que contablemente se han destinado recursos en cuantía superior al porcentaje mínimo legal, si es negativa, indica lo contrario.

4.1. Problemática de los gastos

Para comprobar la efectividad del destino de las rentas se tienen en cuenta aquellas partidas de gastos que se han considerado en su momento como «gastos no deducibles» para la base de cálculo, sin incluir el importe de las correcciones valorativas (amortizaciones y deterioros) del inmovilizado afectado al desarrollo de las actividades fundacionales en cumplimiento de fines.

A la hora de computar estos gastos devengados en el cumplimiento de fines surgen dos cuestiones a tener en cuenta:

- Los elementos amortizables que fueron adquiridos antes de la entrada en vigor del Reglamento en 2005 no eran considerados destino de rentas (ni su amortización gastos no deducibles), por lo que parece lógico que la dotación a amortización del ejercicio sí se considere y no se excluya para el cálculo del importe destinado.
- Algo similar ocurre con la amortización que proviene de bienes que no se destinan a fines propios, no es considerada un gasto deducible para el cálculo de la base de destino y, por tanto, tampoco hay que restarlo para determinar la cuantía destinada.

4.2. Problemática de las inversiones

Tal y como señala la legislación, las partidas a tener en cuenta son las inversiones que hayan contribuido al cumplimiento de los fines especificados en los estatutos. Para determinar el cumpli-

miento del requisito del destino de rentas por parte de las inversiones, se atiende a la financiación de las mismas. Así se distingue:

- a) Si la inversión ha sido financiada a través de subvenciones o donaciones, el importe debe ser igual a la cuantía del ingreso imputado a resultados en dicho ejercicio (correlacionado con el gasto por amortización).
- b) Si la inversión ha sido financiada mediante endeudamiento, la imputación se hará en función de la parte que en el ejercicio se amortice del principal de la deuda.
- c) En el resto de casos por el importe efectivamente realizado en el ejercicio.

De este modo resultaría factible que una fundación decida adquirir, con la renta o ingreso obtenido en un ejercicio, cualquier activo financiero con un vencimiento no superior a cuatro años u otro elemento patrimonial cuya enajenación tenga lugar antes de la finalización de dicho plazo. Estos activos formarán parte del patrimonio de la institución durante un determinado periodo de tiempo, nunca superior a cuatro ejercicios económicos, y en el momento de su amortización o enajenación, los valores respectivamente obtenidos se destinarán tanto al cumplimiento de fines fundacionales, como a la dotación fundacional o reservas, en una cuantía equivalente a la renta o ingreso neto en su día invertida. Puesto que la fundación obtiene rentas o ingresos netos periódicamente y en cada ejercicio, salvo pérdidas, los elementos patrimoniales que se amorticen o enajenen en un año, y cuyos respectivos valores se empleen en la realización de actividades de interés general por cumplirse el plazo máximo legalmente establecido, pueden ser perfectamente sustituidos por otros activos financiados con las nuevas rentas o ingresos obtenidos por la fundación, para las que comienza a contar su periodo de destino a fines, cuatro años. Y así, sucesivamente.

5. EJEMPLO DE DESTINO DE RENTAS

La fundación «BOSCO», presenta los siguientes estados contables abreviados para los ejercicios X1 y X2:

Balance abreviado.

Activo	X1	X2
A) ACTIVO NO CORRIENTE	208.700	188.900
I. Inmovilizado intangible	91.200	86.400
II. Bienes del Patrimonio Histórico		
III. Inmovilizado material	117.500	102.500
		.../...

Activo	X1	X2
.../...		
IV. Inversiones inmobiliarias		
V. Inversiones en empresas y entidades del grupo y asociadas a largo plazo		
VI. Inversiones financieras a largo plazo		
VII. Activos por impuesto diferido		
B) ACTIVO CORRIENTE	80.100	248.290
I. Activos no corrientes mantenidos para la venta		
II. Existencias		
III. Usuarios y otros deudores de la actividad propia	25.000	40.000
IV. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar		7.000
V. Fundadores por desembolsos exigidos		
VI. Inversiones en empresas y entidades del grupo y asociadas a corto plazo		
VII. Inversiones financieras a corto plazo		
VIII. Periodificaciones a corto plazo		
IX. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes	55.100	201.290
TOTAL ACTIVO	288.800	437.190

Patrimonio neto y pasivo	X1	X2
A) PATRIMONIO NETO	253.800	401.190
A-1) Fondos propios	72.600	179.790
I. Dotación fundacional	36.000	60.000
1. Dotación fundacional	60.000	60.000
2. (Dotación fundacional no exigida)	(24.000)	
II. Reservas		36.600
III. Excedentes de ejercicios anteriores		
IV. Excedentes del ejercicio	36.600	83.190
A-2) Ajustes por cambio de valor		
A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos	181.200	221.400
B) PASIVO NO CORRIENTE	24.000	21.000
I. Provisiones a largo plazo		
II. Deudas a largo plazo	24.000	21.000
III. Deudas con empresas y entidades del grupo y asociadas a largo plazo		
.../...		

Patrimonio neto y pasivo	X1	X2
.../...		
IV. Pasivos por impuesto diferido		
V. Periodificaciones a largo plazo		
C) PASIVO CORRIENTE	11.000	15.000
I. Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta		
II. Provisiones a corto plazo		
III. Deudas a corto plazo	3.000	3.000
IV. Deudas con empresas y entidades del grupo y asociadas a corto plazo		
V. Beneficiarios-acreedores	8.000	6.000
VI. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar		6.000
VII. Periodificaciones a corto plazo		
TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO	288.800	437.190

Cuenta de resultados abreviada.

	X1	X2
1. Ingresos de la entidad por actividad propia	134.800	294.800
a) Cuotas de usuarios y afiliados	120.000	180.000
b) Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones		
c) Subvenciones, donaciones y legados imputados a resultados del ejercicio afectas a la actividad propia	14.800	114.800
d) Reintegro de subvenciones, donaciones y legados		
2. Ayudas monetarias y otros	(40.000)	(100.000)
a) Ayudas monetarias		
b) Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno		
c) Reintegro de ayudas y asignaciones		
3. Ventas y otros ingresos ordinarios de la actividad mercantil		50.000
4. Variación de existencias de productos terminados y en curso		
5. Trabajos realizados por la entidad para su activo		
6. Aprovisionamientos		(22.000)
7. Otros ingresos de explotación		
8. Gastos de personal	(30.000)	(83.000)
9. Otros gastos de explotación	(10.000)	(25.000)
.../...		

	X1	X2
.../...		
10. Amortización del inmovilizado	(17.300)	(31.800)
11. Subvenciones, donaciones y legados de capital afectos a la actividad mercantil tras pasados al resultado del ejercicio		1.000
a) Afectas a la actividad propia		
b) Afectas a la actividad mercantil		
12. Excesos de provisiones		
13. Deterioro y resultado por enajenación de inmovilizado		
A) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN	37.500	84.000
14. Ingresos financieros		
15. Gastos financieros	(900)	(810)
16. Variaciones de valor razonable en instrumentos financieros		
17. Diferencias de cambio		
18. Deterioro y resultado por enajenación de instrumentos financieros		
A.2) RESULTADO FINANCIERO	36.600	83.190
A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS	36.600	83.190
19. Impuestos sobre beneficios		
A.4) EXCEDENTE DEL EJERCICIO	36.600	83.190

Actividades realizadas en el X1:

1. La fundación se constituyó el 1 de enero del X1 con una dotación fundacional de 60.000 €, desembolsados en un 60%. El resto lo aportarán los fundadores, también en metálico a lo largo del ejercicio siguiente. Durante este primer ejercicio sólo realizó actividades propias, sin ánimo de lucro.
2. El 1 de enero de X1 el ayuntamiento de la localidad le cede el derecho de uso durante 20 años de un local para que instale en él sus oficinas. Se estima que el alquiler anual de dicho local ascendería a 4.800 € (a razón de 400 €/mes).
3. Solicita el 30 de junio a una entidad financiera un préstamo por importe de 30.000 €, con vencimiento a los 10 años, amortizando el 31 de diciembre de cada año 3.000 €, fecha en la que también se pagará un 3% de interés sobre la deuda viva. Con la financiación obtenida del préstamo adquiere, en la misma fecha y por igual importe, una furgoneta a la que se le estima una vida útil de 6 años y amortización lineal.
4. El 30 de junio le conceden una subvención para la compra de mobiliario de oficina y ordenadores, por importe de 100.000 €. La vida útil estimada de todos los elementos es de 5 años y la amortización lineal.

5. De la realización de actividades se desprenden los siguientes gastos e ingresos: ingresos por actividad propia: 120.000 €, de los cuales 25.000 € quedaron pendientes de cobro al cierre del ejercicio; ayudas monetarias: 40.000 €; gastos de personal: 30.000 €; gastos varios de explotación: 10.000 €. Del total de gastos quedaron pendientes de pago 8.000 €, todos ellos correspondientes a ayudas monetarias. Los cobros y pagos pendientes se liquidan en el ejercicio siguiente.
6. Para el ejercicio X1 no hubo de realizarse ningún pago en relación al Impuesto sobre Sociedades.

Actividades realizadas en el X2:

1. El Patronato decidió destinar a reservas el resultado del ejercicio X1.
2. Durante este ejercicio ha iniciado la realización de una actividad mercantil auxiliar de la actividad prevista en sus fines estatutarios. Los datos relativos a la misma son:
 - a) El 1 de enero recibió una subvención de 6.000 € para ayudar a la financiación de un elemento de inmovilizado destinado a su actividad mercantil. El precio de adquisición de dicho inmovilizado fue de 12.000 €, tiene una vida útil de 6 años y se le aplica amortización lineal.
 - b) Los gastos e ingresos derivados de esta actividad a lo largo del ejercicio son los siguientes: ingresos por actividad mercantil, 50.000 €, de los que quedan pendientes de cobro al cierre del ejercicio 7.000 €; gastos por aprovisionamientos, 22.000 €; gastos de personal, 13.000 €. Del total de gastos quedan pendientes de pago 6.000 €.
3. Referente a las actividades propias, sin ánimo de lucro:
 - a) Se recibe el 1 de enero una subvención de 150.000 € destinada a cubrir los gastos de un proyecto directamente relacionado con su actividad fundacional. El proyecto tiene una duración de 2 años y la distribución de gastos a lo largo de ese periodo es el siguiente:

Gastos devengados	X2	X3
Ayudas monetarias	60.000	38.000
Gastos de personal	20.000	15.000
Otros gastos de explotación	10.000	7.000
Total	90.000	60.000

- b) Al margen de ese proyecto, la relación de ingresos y gastos derivados de las actividades propias son los siguientes: ingresos de actividad propia, 180.000 €, de los que 40.000 € quedaron pendientes de cobro; ayudas monetarias 40.000 €; personal 50.000 € y otros gastos de explotación 15.000 €. De los gastos quedaron pendientes de pago ayudas por valor de 6.000 €.

EJERCICIO XI

Base de cálculo y cuantía mínima a destinar

En este ejercicio no se produjo venta de ningún elemento por lo que no hay que realizar ajustes negativos, siendo todos los ingresos computables. Además, al realizar sólo actividades propias, todos los gastos tienen la consideración de no deducibles, con lo que la base de cálculo coincidirá con los ingresos obtenidos.

Concepto	Cuantía
Resultado contable	36.600
Ajustes por ingresos no computables	0
Ajustes positivos por gastos no deducibles *	98.200
BASE DE CÁLCULO	134.800
Cuantía mínima a destinar (70%)	94.360

* Gastos para cumplimiento de fines:

Ayudas monetarias concedidas	40.000
Gastos de personal	30.000
Otros gastos de explotación	10.000
Gastos financieros.....	900
Amortizaciones	17.300

Destino efectivo de rentas en el periodo

Para determinar el cumplimiento del requisito del destino de rentas por parte de las inversiones, se atiende a la financiación de las mismas, de tal manera que: los derechos de uso y los ordenadores, al ser elementos donados o subvencionados, serán destino de rentas por la cuantía imputada a resultados; el elemento de transporte, al ser financiado con deuda ajena la imputación se hará en función de la parte que en el ejercicio se amortice del principal de la deuda.

Concepto	Cuantía
Gastos no deducibles (excepto amortizaciones)	80.900
Inversiones	
Derechos de uso (96.000)	4.800
	.../...

Concepto	Cuantía
.../...	
Elementos de transporte (30.000)	3.000
Ordenadores y mobiliario (100.000)	10.000
TOTAL	98.700

En este periodo la fundación ha destinado más de la cuantía obligada por ley, en concreto un 73,22%.

EJERCICIO X2

Reparto del excedente del ejercicio X1 desde un punto de vista contable

N.º	Cuenta	Debe	Haber
129	Excedente del ejercicio	36.600	
11	Reservas		36.600

Actividades mercantiles

Como se indica en el enunciado, se realizaron actividades mercantiles de carácter auxiliar a la actividad desarrollada por la fundación. Dichas actividades se encuentran entre las señaladas como exentas del Impuesto sobre Sociedades en el artículo 7 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos, siempre que el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente a dichas actividades no exceda del 20% de los ingresos totales de la entidad.

Concepto	Cuantía
Ingresos de la entidad por actividad propia	294.800
Ventas y otros ingresos ordinarios de la actividad mercantil	50.000
Subvenciones, donaciones y legados de capital afectos a la actividad mercantil traspasados al resultado del ejercicio	1.000
INGRESOS TOTALES	345.800
20% de los ingresos totales	69.160

En este caso nos encontramos dentro de dicho límite por lo que el resultado obtenido por las actividades mercantiles tendrá la consideración de rentas exentas del Impuesto sobre Sociedades (de ahí que no figure como partida de gastos).

Base de cálculo y cuantía mínima a destinar

En este ejercicio no se produjo venta de ningún elemento por lo que no hay que realizar ajustes negativos, siendo todos los ingresos computables. Se realizan actividades propias y mercantiles, pero sólo los gastos de actividades propias tienen la consideración de no deducibles.

Concepto	Cuantía
Resultado contable	83.190
Ajustes por ingresos no computables	0
Ajustes positivos por gastos no deducibles *	227.610
BASE DE CÁLCULO	310.800
Cuantía mínima a destinar (70%)	217.560

* Gastos	Actividades propias	Actividades mercantiles
Ayudas	100.000	
Personal	70.000	13.000
Aprovisionamientos		22.000
Otros gastos explotación	25.000	
Amortización Inmovilizado	29.800	2.000
Gastos financieros	810	
Total	227.610	

Destino efectivo de rentas en el periodo

Concepto	Cuantía
Gastos no deducibles (excepto amortizaciones)	197.810
Inversiones	
Derechos de uso (96.000)	4.800
Elementos de transporte (30.000)	3.000
Ordenadores y mobiliario (100.000)	20.000
TOTAL	225.610

En este periodo la fundación ha destinado la cuantía obligada por ley.

DETERMINACIÓN DE LA BASE DE CÁLCULO

Ejercicio	Resultado contable	Ajustes (+) del resultado contable			Ajustes (-) del resultado contable	Diferencia: base del artículo 27 Ley 50/2002 (art. 32 Reglamento RD 1337/2005)	Recursos mínimos a destinar a cumplimiento de fines en el ejercicio	
							TOTAL	
							Importe	%
X1	36.600	17.300	80.900	98.200	Ingresos no computables: (Beneficio en venta de inmuebles en los que se realice activ. propia y el de bienes y derechos considerados de dotación fundacional)	134.800	94.360	70,00%
X2	83.190	29.800	197.810	227.610		310.800	217.560	70,00%
TOTAL	119.790	47.100	278.710	325.810		445.600	311.920	70,00%

APLICACIÓN DE RECURSOS A FINES

Ejercicio	Base del artículo 27 Ley 50/2002 (art. 32 Reglamento RD 1337/2005)	Recursos mínimos a destinar en el ejercicio (art. 27 Ley 50/2002) (viene de la tabla 1)	Recursos destinados en el ejercicio a cumplimiento de fines					Diferencia: recursos destinados en exceso (+) o defecto (-) s/70% mínimo. (a compensar en 4 ejercicios)	Recursos destinados a cumplimiento de fines hechos efectivos en el ejercicio		Total recursos hechos efectivos	% (art. 27 Ley 50/2002)
			Gastos act. propia devengados en el ejercicio (incluye gastos comunes a la act. propia)	Inversiones realizadas en la actividad propia en el ejercicio	Total recursos destinados en el ejercicio	% recursos destinados s/ base del artículo 27	X1		X2			
X1	134.800	94.360	80.900	17.800	98.700	73,22%	4.340	98.700		98.700	70,00%	
X2	310.800	217.560	197.810	27.800	225.610	72,59%	8.050		225.610	225.610	70,00%	
TOTAL	445.600	311.920	278.710	45.600	324.310	72,78%		98.700	225.610	324.310	70,00%	

INCREMENTO DOTACIÓN Y RESERVAS

Ejercicio	Base del artículo 27 Ley 50/2002 (art. 32 Reglamento RD 1337/2005)	Recursos a destinar a:					Recursos a destinar a dotación fundacional y reservas hechos efectivos en el ejercicio			
		Dotación fundacional	Reservas	Total	% que representa s/base del artículo 27 Ley 50/2002 (art. 32 Reglamento RD 1337/2005)		X1	X2	Total aplicaciones	
X1	134.800	0	36.600	36.600	27,15%				0	
X2	310.800	0	83.190	83.190	26,77%			36.600	36.600	
TOTAL	445.600	0	119.790	119.790	26,88%		0	36.600	36.600	

6. CONCLUSIONES

En el presente trabajo hemos podido constatar el escaso estudio del sector no lucrativo en general y de las fundaciones en particular, pese a su importancia en la economía española. Se trata de un gran desconocido sobre el que sería interesante disponer de más información. Esta situación resulta paradójica cuando las fundaciones están sometidas a un sistema de información contable doble (información financiera y presupuestaria) que incrementa sus exigencias informativas.

Otro aspecto a resaltar es la poca claridad en la conceptualización de rentas e ingresos. A lo largo del trabajo se ha puesto de manifiesto que existen aspectos confusos: como si se deben considerar rentas netas o brutas, la distinción entre actividad propia y mercantil, el cómputo de rentas que vienen de actividades mercantiles y se aplican en actividades fundacionales, contradicciones entre ley sustantiva y fiscal (distinta condición para considerar como ingresos no computables los que provienen de venta de bienes inmuebles). En este punto las Leyes 49/2002 y 50/2002 presentan una gran imprecisión y confusa utilización de los términos en los que se concreta la aplicación de los recursos. También resulta llamativo que, según el artículo 32.1 del Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, de contenido no fiscal, para determinar las rentas que las fundaciones han de destinar al cumplimiento de sus fines propios se parta del resultado contable corregido en los ajustes que el propio artículo 32 del Reglamento establece. Todos estos aspectos exigen una clarificación expresa por parte del legislador.

La correcta determinación de rentas e ingresos es de especial importancia y para ello es fundamental la información contable. Ciñéndonos al ámbito exclusivamente contable hay que señalar que existen diferencias entre el tratamiento contable según la adaptación sectorial del PGC-1990 a las ESFL y el PGC-2007. Entre ellas podemos resaltar como las más relevantes para las fundaciones:

- El tratamiento contable de los Bienes del Patrimonio Histórico.
- La no obligación por parte de las entidades no lucrativas de elaboración y presentación del estado de ingresos y gastos reconocidos, implica la no utilización de cuentas de los grupos 8 y 9, que dan cabida a los gastos e ingresos imputados a patrimonio neto, lo que afecta a la contabilización, entre otras partidas, de las subvenciones, donaciones y legados o los activos financieros disponibles para la venta para adaptarse al tratamiento para ellas previsto en el PGC-2007.
- La falta de tratamiento diferenciado de las subvenciones según sean otorgadas por terceros o por los patronos. Se consideran de igual naturaleza y se les da idéntico tratamiento contable.
- El tratamiento diferenciado de los derechos de uso sobre bienes en función de la relación existente entre la vida económica del activo y la duración de la cesión.
- Nuevo concepto de patrimonio neto por inclusión de nuevas partidas (subvenciones y ajustes por cambio de valor) y modificación de algunas existentes (fondos propios). Además

del cambio estructural, el nuevo concepto de patrimonio neto afecta al cálculo del límite de partidas implicadas en la base de cálculo sobre la que aplicar el 70% destinado a fines fundacionales. Así, se establece que los gastos de administración no pueden superar el 5% de los fondos propios, pero surge la duda de si este porcentaje es aplicable a lo que hoy son fondos propios, o al nuevo concepto de patrimonio neto. Nosotros nos hemos decantado por que el límite del 5% se aplique sobre el actual concepto de fondos propios.

- En relación a los ajustes por ingresos no computables se manifiestan, a nuestro juicio, dos vacíos de criterio: a) Sólo se considera la obtención de beneficios en la venta de bienes, dejando abierta la posibilidad de considerar en caso de pérdida dicha cuantía como un ajuste positivo al resultado contable; b) Si se debe incorporar o no al ajuste el ingreso imputado a resultados por la subvención pendiente en el caso de enajenación de bienes que hubiesen sido subvencionados.

Por último, hay que señalar la dificultad que surge a la hora de separar e identificar contablemente los gastos realizados para cumplimiento de fines de los realizados para la actividad mercantil, ya que en la cuenta de resultados los gastos están por función, no por naturaleza (lo que puede llevar a criterios de distinción subjetivos). De este modo consideramos que es preciso informar de forma separada de ambas actividades.

Bibliografía

- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE FUNDACIONES (AEF) [2008]: *Directorio de Fundaciones Españolas*. AEF, Madrid.
- ASSIS, M.S. DE, MELLO, G.R. DE y SLOMSKI, V. [2006]: «Transparencia nas Entidades do Terceiro Setor: a Demonstração do Resultado Econômico como instrumento de mensuração de desempenho». En 6.º Congreso USP Controladoria e Contabilidade, São Paulo.
- BELLOSTAS PÉREZ-GRUESO, A.J. y GALVAO-SOBRINHO, M.P. [2009]: «Análisis de la evolución de la producción científica del tercer sector en los congresos AECA entre 1981 y 2007. Especial referencia a temas contables», XV Congreso AECA, Valladolid, 23-25 de septiembre.
- CABRA DE LUNA, M.A. y FRAGUAS GARRIDO, B. [2005]: «¿Qué son y qué quieren ser las Fundaciones Españolas?: una aproximación a sus roles y su futuro en el marco europeo», Fundación Vodafone España, Barcelona.
- MÁRQUEZ SILLERO, C. [2007]: *La exención de las fundaciones en el Impuesto de Sociedades conforme a la Ley 49/2002*, La Ley.
- RÚA ALONSO DE CORRALES, E. [2009]: «Incidencia de la reforma contable en las entidades sin fines lucrativos: fundaciones y asociaciones», 207: 50-63.
- RÚA, E.; VARA, M. [2001]: «La información económico financiera de las fundaciones», *Partida Doble*, 24: 92-113.
- TRAVAGLINI, C., SUPINO, E., FUENTES, J. y FALCÓN, E. [2007]: «Accounting Regulation for Nonprofit Organizations in Italy and Spain: Towards An European Perspective», AMS Acta, University of Bologna.
- VIAÑA REMIS, E. [2007]: «Las fundaciones en España: un balance económico y social», *Perspectivas del Sistema Financiero*, 91: 1-7.

ANEXO 1

Legislación autonómica en materia de fundaciones (destino de rentas)

Comunidad Autónoma	Legislación	Concepto
Andalucía	Ley 10/2005, de 31 de mayo, de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Andalucía	<i>Artículo 38. Destino de rentas.</i> 1. Deberá destinarse a la realización de los fines fundacionales al menos el 70% de las rentas e ingresos obtenidos de las explotaciones económicas que se desarrollen o que se obtengan por cualquier concepto, previa deducción de los gastos realizados para la obtención de tales rentas e ingresos.
	Decreto 32/2008, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Andalucía	<i>Artículo 33. Destino de rentas e ingresos.</i> 1. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 38.1 de la Ley 10/2005, de 31 de mayo, deberá destinarse a la realización de los fines fundacionales, al menos, el 70% del importe del resultado contable de la fundación, teniendo en cuenta para su determinación lo dispuesto en los apartados siguientes.
Canarias	Ley 2/1998, de 6 de abril, de Fundaciones canarias	<i>Artículo 28.</i> 1. La fundación deberá destinar a la realización del fin fundacional al menos el 70% de las rentas e ingresos netos obtenidos anualmente, previa deducción de impuestos. No se considerarán rentas ni ingresos a estos efectos las cantidades aportadas en concepto de dotación fundacional.
Castilla y León	Ley 13/2002, de 15 de julio, de Fundaciones de Castilla y León (Modificada por la Ley 12/2003 y por la Ley 2/2006)	<i>Artículo 25. Destino de rentas e ingresos.</i> 1. Al menos el 70% de los ingresos netos que obtengan las Fundaciones deberá destinarse a la realización de actividades para el cumplimiento de los fines fundacionales en un plazo no superior a los tres ejercicios siguientes a aquel en que se perciban, debiéndose destinar el resto, deducidos los gastos del patronato, a incrementar el patrimonio fundacional.
Cataluña	Ley 4/2008, de 24 de abril, del Libro Tercero del Código Civil de Cataluña, relativo a las Personas Jurídicas	<i>Artículo 333-2. Aplicación obligatoria.</i> 1. Las fundaciones deben aplicar al menos el 70% de las rentas y de los demás ingresos netos anuales que obtienen al cumplimiento de las finalidades fundacionales. El resto debe aplicarse al cumplimiento diferido de estas finalidades o al incremento de los fondos propios de la fundación. El patronato debe aprobar las formas de aplicación de este remanente.
Galicia	Ley 12/2006, de 1 de diciembre, de fundaciones de interés gallego	<i>Artículo 35. Destino de los ingresos de las fundaciones.</i> 1. A la realización de los fines fundacionales deberá destinarse al menos el 70% de las rentas e ingresos obtenidos, por cualquier título o causa, después de haber deducido los gastos realizados para la obtención de tales rentas e ingresos.

.../...

Comunidad Autónoma	Legislación	Concepto
.../...		
Galicia	Decreto 14/2009, de 21 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de Interés Gallego	<i>Artículo 30. Destino de rentas e ingresos.</i> 1. Las fundaciones de interés gallego deberán destinar, por lo menos, el 70% del importe del resultado contable de la fundación, con los ajustes previstos en este artículo, a la realización de los fines fundacionales.
La Rioja	Ley 1/2007, de 12 de febrero, de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de La Rioja	<i>Artículo 34. Destino de rentas e ingresos.</i> 1. A la realización de los fines fundacionales deberá ser destinado, al menos, el 70% de los resultados de las explotaciones económicas que se desarrollen y de los ingresos que se obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados, para la obtención de tales resultados o ingresos, debiendo destinar el resto a incrementar bien la dotación o bien las reservas según acuerdo del patronato.
Madrid	Ley 1/1998, de 2 de marzo, de Fundaciones de la Comunidad de Madrid	<i>Artículo 22. Destino de rentas e ingresos.</i> 1. A la realización de los fines fundacionales deberá ser destinado, al menos, el 70% de los resultados de las explotaciones económicas que se desarrollen y de los ingresos que se obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados, para la obtención de tales resultados o ingresos, debiendo destinar el resto a incrementar bien la dotación o bien las reservas según acuerdo del Patronato.
Navarra	Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio	<i>Artículo 9. Destino de las rentas.</i> 1. Deberán destinarse a la realización de los fines fundacionales al menos el 70% de los ingresos netos que obtenga la Fundación. Las aportaciones efectuadas en concepto de dotación patrimonial, bien en el momento de su constitución, bien en un momento posterior, no serán computables a los efectos de lo previsto en este número.
País Vasco	Ley del Parlamento Vasco 12/1994, de 17 de junio, de Fundaciones	<i>Artículo 30. Destino de ingresos.</i> 1 El destino de al menos el 70% de los ingresos de la fundación, obtenidos por todos los conceptos, deberá ser la realización de los fines determinados por la voluntad fundacional, salvo que se trate de aportaciones efectuadas en concepto de dotación patrimonial, bien en el momento de su constitución, bien en un momento posterior.
	Decreto 100/2007, de 19 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Protectorado de Fundaciones del País Vasco	<i>Artículo 21. Destino de ingresos.</i> 1. Las fundaciones deberán destinar al menos el 70% de sus ingresos netos a la realización de los fines fundacionales.
		.../...

Comunidad Autónoma	Legislación	Concepto
.../...	Ley 8/1998, de 9 de diciembre, de Fundaciones de la Comunidad Valenciana	<i>Artículo 20. Régimen financiero. Destino de rentas e ingresos.</i> 4. A la realización de los fines fundacionales deberá ser destinado, al menos, el 70% de los ingresos netos y resultados ordinarios y extraordinarios que se obtengan por cualquier concepto, debiendo ser aplicados en el plazo comprendido entre el inicio del ejercicio en el que se hayan obtenido los respectivos resultados e ingresos y los cuatro siguientes al cierre de dicho ejercicio.
Comunidad Valenciana	Decreto 139/2001, de 5 de septiembre, del Gobierno Valenciano, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de la Comunidad Valenciana	<i>Artículo 22. Destino de rentas e ingresos.</i> 1. A los efectos de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 20 de la Ley 8/1998, de 9 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, se consideran rentas o cualesquiera otros ingresos netos, el resultado de deducir de los ingresos brutos obtenidos en el ejercicio, los impuestos correspondientes a los mismos y los gastos necesarios para su obtención, con excepción de los gastos de administración previstos en el artículo siguiente. A los solos efectos de determinar los ingresos o rentas a los que se refiere este apartado, y sin que ello incida en el cálculo de los impuestos correspondientes a los mismos, tales ingresos o rentas se entenderán obtenidos en el momento de su cobro efectivo por la fundación.

CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC

QUESTIONS FORMULATED TO ICAC

ÁNGEL MONTES CARRILLO

Profesor del CEF

BOICAC núm. 77, marzo 2009. Consulta 6. Subvenciones, donaciones y legados recibidos.

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable de la cesión de bienes de dominio público que suponga exclusivamente el derecho de uso sobre tales bienes, sin exigencia de contraprestación.

Respuesta:

La doctrina administrativa abordó esta cuestión en la respuesta a la Consulta 5, publicada en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC) 9. Como consecuencia de la entrada en vigor del nuevo Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC 2007), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, se suscita la vigencia de este criterio.

La ausencia de contraprestación exige que el tratamiento contable de la operación se analice tomando como referente la norma de registro y valoración 18.^a del PGC 2007. De acuerdo con el contenido de la citada norma, la entidad beneficiada por la cesión deberá contabilizar el derecho de uso que recibe como un activo intangible por su valor razonable, registrando como contrapartida un ingreso imputado directamente en el patrimonio neto siempre que se cumplan los requisitos previstos en la citada norma. A tal efecto deberá considerarse la doctrina de este Instituto incluida en la Consulta 11, publicada en el BOICAC 75.

No obstante, si en función de la especial naturaleza del sujeto cesionario el plazo acordado por la cesión se extiende a la práctica totalidad de la vida económica de los bienes cedidos, deberá tenerse en consideración esta circunstancia para calificar el derecho de uso de acuerdo con la naturaleza del bien que se recibe; en su caso, un inmovilizado material.

En relación con las mejoras que puedan introducirse en los bienes por aplicación analógica, deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en la norma de registro y valoración 3.^a, letra h), del PGC 2007. De acuerdo con la citada norma, las inversiones realizadas por la entidad cesionaria que no sean separables del activo cedido en uso se contabilizarán como inmovilizados materiales cuando cumplan la definición de activo. La amortización de estas inversiones se realizará en función de su vida útil, que será la duración del acuerdo de cesión –incluido el periodo de renovación cuando existan evidencias que soporten que la misma se va a producir–, cuando ésta sea inferior a la vida económica del activo.

EJEMPLO:

La sociedad «AMC» resulta adjudicataria el 01/01/20X0 de la explotación de una residencia geriátrica durante un periodo de 10 años, habiendo satisfecho por la obtención de la misma un importe de 100.000 euros.

Para la explotación de la misma, la entidad pública concedente le cede gratuitamente el uso de un edificio y una furgoneta para el transporte de los ancianos. El edificio, que fue recientemente adquirido por la entidad pública, tiene un valor de mercado de 1.000.000 de euros y se estima que su vida útil pendiente es de 40 años, asimismo se estima que un derecho de uso de similares características durante el plazo estipulado tiene un valor razonable de 500.000 euros. La furgoneta tiene un valor de mercado en dicho momento de 10.000 euros y se estima que la vida útil que le resta es de 5 años.

Para la explotación del edificio, la sociedad «AMC» realiza una serie de reformas con un coste de 60.000 euros y una vida económica de 20 años.

Se pide:

Contabilizar lo que proceda en el año 20X0.

Solución:

La Consulta 6 del BOICAC 77 establece el tratamiento contable de las cesiones gratuitas de bienes desde el punto de vista de la entidad beneficiaria, disponiendo que deberá contabilizar el derecho de uso que recibe como un activo intangible por su valor razonable y, como contrapartida, un ingreso imputado directamente en el patrimonio neto. No obstante, si en función de la especial naturaleza del sujeto cesionario el plazo acordado por la cesión se extiende a la practica totalidad de la vida económica de los bienes cedidos, deberá tenerse en cuenta esta circunstancia para calificar el derecho de uso de acuerdo con la naturaleza del bien que se recibe (es decir, como inmovilizado material o intangible).

Por último, se refiere a las inversiones realizadas por la entidad cesionaria que no sean separables del activo cedido en uso, remitiéndose a lo dispuesto en la norma de registro y valoración 3.^a en su apartado h). De conformidad con dicha norma, se contabilizarán

.../...

.../...

como inmovilizados materiales cuando cumplan la definición de activo. La amortización de estas inversiones se realizará en función de su vida útil, que será la duración del acuerdo de cesión, cuando ésta sea inferior a la vida económica del activo.

01/01/20X0

1. Por la obtención de la concesión administrativa:

Código	Cuenta	Debe	Haber
202	Concesiones administrativas	100.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		100.000

2. Por la obtención del derecho de uso del edificio:

El derecho de uso obtenido gratuitamente se registrará como un intangible por su valor razonable, registrando como contrapartida un ingreso de patrimonio neto.

Código	Cuenta	Debe	Haber
20X	Derechos de uso sobre bienes de dominio público	500.000	
941X	Ingresos de cesiones gratuitas de bienes de dominio público		500.000

3. Por la obtención del derecho de uso sobre la furgoneta:

En este supuesto el derecho de uso sobre la furgoneta comprende la totalidad de la vida económica restante de la misma, en consecuencia y en consonancia con lo dispuesto en la presente consulta y en la norma de registro y valoración 8.^a del PGC se dará de alta por su valor razonable de acuerdo con la naturaleza del elemento, es decir, en este caso concreto se dará de alta el elemento de transporte. Como contrapartida, dada la cesión gratuita, se reconocerá un ingreso en el patrimonio neto.

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	10.000	
941	Ingresos de donaciones y legados de capital		10.000

4. Por la reforma:

Suponiendo que la reforma corresponde a inversiones no separables, corresponderá reconocer un inmovilizado material por la misma:

Código	Cuenta	Debe	Haber
219	Otro inmovilizado material	60.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		60.000

.../...

.../...

31/12/20X0

1. Amortización de la concesión administrativa:

La concesión administrativa se amortizará en el periodo concesional, 10 años.

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (100.000/10)	10.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		10.000

2. Amortización del derecho de uso del edificio:

Se amortizará en el plazo por el que cede el derecho de uso, 10 años.

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (500.000/10)	50.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		50.000

3. Amortización de la furgoneta:

La vida útil de la furgoneta será, en este supuesto, de 5 años (menor de: vida económica restante, 5 años, periodo de cesión, 10 años).

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (10.000/5)	2.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		2.000

4. Amortización de las reformas:

Las reformas se amortizarán en 10 años (menor de: vida económica, 20 años, periodo de cesión, 10 años).

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (60.000/10)	6.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		6.000

5. Transferencia a resultados del ingreso de patrimonio neto del derecho de uso sobre el edificio. La transferencia a resultados se realizará en la proporción en que se amortice el derecho de uso:

.../...

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
841X	Transferencia de cesiones gratuitas de bienes de dominio público (500.000/10)	50.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		50.000

6. Regularización de ingresos y gastos de patrimonio neto del derecho de uso sobre el edificio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
941X	Ingresos de cesiones gratuitas de bienes de dominio público	500.000	
841X	Transferencia de cesiones gratuitas de bienes de dominio público		50.000
131X	Cesiones gratuitas de bienes de dominio público		450.000

7. Transferencia a resultados del ingreso de patrimonio neto del derecho de uso sobre la furgoneta. La transferencia a resultados se realizará en la misma proporción en que se amortice la furgoneta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
841	Transferencia de donaciones y legados de capital (10.000/5)	2.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		2.000

8. Regularización de ingresos y gastos de patrimonio neto del derecho de uso sobre la furgoneta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
941	Ingresos de donaciones y legados de capital	10.000	
841	Transferencia de donaciones y legados de capital		2.000
131	Donaciones y legados de capital		8.000

BOICAC núm. 77, marzo 2009. Consulta 7. Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar. NRV 8.^a. Derecho de superficie.

SUMARIO:

Sobre la forma de contabilizar un derecho de superficie por parte de la sociedad receptora del mismo, que como contraprestación entrega una cantidad en efectivo a la firma del contrato y adicionalmente se obliga a la construcción de un inmueble cuya vida económica es superior al plazo por el que se otorga el citado derecho.

Respuesta:

La doctrina administrativa abordó esta cuestión, en la parte correspondiente al pago en especie (construcción del inmueble), en la respuesta a la Consulta 7, publicada en el BOICAC 38. Como consecuencia de la entrada en vigor del nuevo Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC 2007), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, se suscita la vigencia de este criterio.

En el presente caso, la existencia de contraprestación exige que el tratamiento contable de la operación se analice tomando como referente la norma de registro y valoración 8.^a Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, del PGC 2007.

Por la contraprestación consistente en un importe en efectivo que se satisface por anticipado, y siempre que la cesión deba calificarse como un arrendamiento operativo, el importe entregado deberá contabilizarse como el anticipo de una prestación de servicios. Su tratamiento contable se ajustará a los siguientes criterios:

- El importe entregado se contabilizará en el epígrafe VII, «Deudores comerciales no corrientes», del activo del balance, dentro de la partida «Periodificaciones a largo plazo» que deberá crearse a tal efecto, debiendo proceder a su actualización al cierre de cada ejercicio en función del tipo de interés de mercado existente en el momento inicial.
- Dicho anticipo se imputará a la partida n.º 7, «Otros gastos de explotación», de la cuenta de pérdidas y ganancias a lo largo del periodo de cesión y a medida que se reciban los beneficios económicos del activo cedido en uso. A tal efecto, salvo que pueda identificarse otro patrón de consumo más relevante, se presumirá que la imputación lineal es la que mejor refleja esta circunstancia.

Por último, en relación con el pago que se materializa en la entrega a la propietaria del suelo al final del plazo de la cesión de un inmueble, cabe señalar que el coste incurrido en su construcción se contabilizará como un inmovilizado material en sintonía con el criterio incluido en la norma de registro y valoración 3.^a h) del PGC 2007. La amortización de estas inversiones se realizará en función de su vida útil, que será la duración del acuerdo de cesión –incluido el periodo de renovación cuando existan evidencias que soporten que la misma se va a producir–, cuando ésta sea inferior a la vida económica del activo.

EJEMPLO:

La sociedad «GRS» ha obtenido a principios del año 20X0 un derecho de superficie sobre un terreno por un periodo de 15 años.

A cambio, la sociedad «GRS»:

1. Paga 100.000 euros en el momento de la firma del contrato.
2. Construye un edificio que entregará al final del periodo de contractual. La construcción del edificio se realiza durante los 6 primeros meses del año X0 y está en condiciones de funcionar a principios de julio de ese mismo año. El coste de la construcción asciende a 290.000 euros y su vida económica es de 40 años.

Se pide:

Contabilizar lo que proceda en el año 20X0, teniendo en cuenta que el tipo de interés de mercado es del 6%.

Solución:

De acuerdo con la norma de registro y valoración 8.^a del PGC, «se entiende por arrendamiento, a efectos de esta norma, cualquier contrato, con independencia de su instrumentación jurídica, por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado, con independencia de que el arrendador quede obligado a prestar servicios en relación con la explotación o mantenimiento de dicho activo».

El contrato firmado por la sociedad «GRS» cumple esta definición, por lo que desde el punto de vista contable el pago de los 100.000 euros deberá contabilizarse, de acuerdo con el criterio establecido en la Consulta 7 del BOICAC 77, en el epígrafe VII, «Deudores comerciales no corrientes», del activo del balance, dentro de la partida «Periodificaciones a largo plazo» que deberá crearse a tal efecto.

Código	Cuenta	Debe	Haber
261	Anticipos entregados por prestaciones de servicios a largo plazo	100.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		100.000

Por la parte del pago que se materializa en la entrega de la construcción a la propietaria del suelo al finalizar el plazo de cesión, se contabilizará como un inmovilizado material en sintonía con el criterio incluido en la norma de registro y valoración 3.^a h) del PGC.

Código	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	290.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		290.000

Cierre del ejercicio 20X0

La partida «Periodificaciones a largo plazo» deberá actualizarse al cierre de cada ejercicio en función del tipo de interés de mercado existente en el momento inicial. Dicho
.../...

.../...

anticipo se imputará a la partida n.º 7, «Otros gastos de explotación», de la cuenta de pérdidas y ganancias a lo largo del periodo de cesión (15 años de duración del contrato) y a medida que se reciban los beneficios económicos del activo cedido en uso. A tal efecto, salvo que pueda identificarse otro patrón de consumo más relevante, se presumirá que la imputación lineal es la que mejor refleje esta circunstancia.

Para realizar la actualización e imputación podemos elaborar el siguiente cuadro:

Años	Capital pendiente	Intereses	Imputación al resultado	Capital final
1	100.000,00	6.000,00	10.296,28	95.703,72
2	95.703,72	5.742,22	10.296,28	91.149,67
3	91.149,67	5.468,98	10.296,28	86.322,37
4	86.322,37	5.179,34	10.296,28	81.205,44
5	81.205,44	4.872,33	10.296,28	75.781,49
6	75.781,49	4.546,89	10.296,28	70.032,10
7	70.032,10	4.201,93	10.296,28	63.937,75
8	63.937,75	3.836,27	10.296,28	57.477,74
9	57.477,74	3.448,66	10.296,28	50.630,13
10	50.630,13	3.037,81	10.296,28	43.371,66
11	43.371,66	2.602,30	10.296,28	35.677,69
12	35.677,69	2.140,66	10.296,28	27.522,07
13	27.522,07	1.651,32	10.296,28	18.877,12
14	18.877,12	1.132,63	10.296,28	9.713,47
15	9.713,47	582,81	10.296,28	0,00

Código	Cuenta	Debe	Haber
261	Anticipos entregados por prestaciones de servicios a largo plazo	6.000	
762	Ingresos de créditos		6.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	10.296,28	
261	Anticipos entregados por prestaciones de servicios a largo plazo		10.296,28

La amortización del inmueble se realizará en función de su vida útil, que será el periodo de cesión, cuando ésta sea inferior a la vida económica del activo.

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (290.000/14,5 × 6/12)	10.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		10.000

SEGUNDO EJERCICIO DEL PROCESO SELECTIVO PARA EL INGRESO EN EL CUERPO SUPERIOR DE INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO

SECOND EXAM OF THE SELECTIVE EXAMINATION FOR THE ADMISSION TO THE SUPERIOR BODY OF THE STATE INSPECTORS TAX

SOTERO AMADOR FERNÁNDEZ

Profesor del CEF

[Segundo ejercicio del proceso selectivo para el ingreso por el sistema general de acceso libre y promoción interna en el Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado por Resolución de 2 de julio de 2009 (BOE del 11)].

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera.** Provisión para responsabilidades, deterioro de créditos comerciales, deterioro de existencias, ajuste errores en la contabilización de un contrato de arrendamiento financiero, ajuste errores en la contabilización de aplicaciones informáticas, importe neto de la cifra de negocios y consumo de existencias.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Adquisición de inmovilizado material con subvención, amortizaciones, deterioro y venta. Adquisición de activos financieros disponibles para la venta.
- Caso 3. Contabilidad de sociedades.** Distribución de resultado y cálculo del dividendo complementario unitario.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Liquidación y contabilización del Impuesto sobre Sociedades y ajustes cierre ejercicio prorata general IVA. **Contabilidad de sociedades:** Combinación de negocios con efecto impositivo.
- Caso 5. Matemática financiera.** Empréstito con anualidades constantes, cálculo de la anualidad, títulos que se amortizan en un sorteo.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

PROVISIÓN PARA RESPONSABILIDADES, DETERIORO DE CRÉDITOS COMERCIALES, DETERIORO DE EXISTENCIAS, AJUSTE ERRORES EN LA CONTABILIZACIÓN DE UN CONTRATO DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO, AJUSTE ERRORES EN LA CONTABILIZACIÓN DE APLICACIONES INFORMÁTICAS, IMPORTE NETO DE LA CIFRA DE NEGOCIOS Y CONSUMO DE EXISTENCIAS

ENUNCIADO

La sociedad «BOR, SA» se dedica a la comercialización de dos tipos de productos y a la prestación de servicios relacionados con los productos que vende. Presenta sus cuentas anuales, referidas al periodo comprendido entre 1 de enero y 31 de diciembre, según los modelos normales del Plan General de Contabilidad (PGC).

A 31 de diciembre de 20X7 va a elaborar un balance de saldos y para ello dispone de la siguiente lista de cuentas, con sus correspondientes saldos expresados en unidades monetarias (u.m.), y con la información que se facilita a continuación.

Cuentas	Saldo deudor	Saldo acreedor
Capital social		650.000,00
Reservas		1.000.000,00
Mercaderías «X» (1.000 unidades)	600.000,00	
Mercaderías «Y» (2.800 unidades)	280.000,00	
Inversiones inmobiliarias	300.000,00	
Inmovilizado material	6.000.000,00	
Aplicaciones informáticas	15.550,00	
Amortización acumulada inversiones inmobiliarias		20.000,00
Amortización acumulada inmovilizado material		200.000,00
Amortización acumulada aplicaciones informáticas		1.555,00
Provisiones a largo plazo		62.000,00
Ingresos por arrendamientos		30.000,00
Prestación de servicios		3.800.000,00
Ventas de mercaderías		7.200.000,00
Compras de mercaderías «X»	700.000,00	
Compras de mercaderías «Y»	2.200.000,00	
Devoluciones de compras de mercaderías «X»		10.000,00
Descuentos sobre ventas por pronto pago	102.000,00	
Descuentos sobre compras por pronto pago de mercaderías «Y»		90.000,00
Amortización inversiones inmobiliarias	12.000,00	
		.../...

Cuentas	Saldo deudor	Saldo acreedor
.../...		
Amortización inmovilizado material	25.000,00	
<i>Rappels</i> por compras de mercaderías «Y»		100.000,00
<i>Rappels</i> por ventas	98.000,00	
Gastos anticipados	35.000,00	
Arrendamientos	26.600,00	
Otros servicios exteriores	235.000,00	
Gastos de personal	1.000.000,00	
Gastos financieros por actualización de provisiones	3.000,00	
Variación de existencias de mercaderías «X»		200.000,00
Variación de existencias de mercaderías «Y»	130.000,00	
Clientes y deudores	1.950.000,00	
Proveedores y acreedores por servicios		900.000,00
Tesorería	A determinar	

Información complementaria:

1. El capital, totalmente desembolsado, está compuesto por acciones ordinarias de 10 u.m. de valor nominal.

A principios de diciembre se ha reconocido un dividendo, a cuenta de los resultados de 20X7, de 5 u.m. a cada acción que será abonado en enero del próximo año.

2. El inmovilizado se amortiza en función de la vida útil por el método lineal.
3. Tiene alquilado un inmueble de su propiedad desde principios de 20X7, el contrato finaliza dentro de tres años y para entonces «BOR, SA» lo utilizará para oficinas.
4. El coste financiero de la empresa es el 6 por 100 anual.
5. La cartera de *Clientes* la componen, entre otros, los siguientes créditos correspondientes a:

- a) Un servicio prestado a finales de noviembre cuyo coste fue de 4.000 u.m. y por el que «BOR, SA» facturó 10.000 u.m.; el cliente entregó a cuenta 2.000 u.m. acordándose que el resto lo haría efectivo en enero de 20X8 sin recargo financiero.

A primeros de diciembre se supo que el cliente ha demandado a la empresa solicitando una indemnización de 17.000 u.m. por el daño sufrido en algunos de sus activos por la negligencia de los operarios. El departamento jurídico consideró que la probabilidad de que el cliente ganara el juicio era alta lo que supondría para la empresa un desembolso neto de 7.000 u.m. Se estimó que el juicio se celebraría antes de seis meses.

- b) Una venta del producto «Y» que se realizó el 30 de junio de 20X7 por la que se facturaron 200.000 u.m. cobrándose el 25 por 100 en la entrega y el resto en tres cuotas de 53.030 u.m. el 31 de diciembre de 20X7, 30 de junio de 20X8 y 31 de diciembre de 20X8.

El 15 de diciembre se supo que el cliente no pagaría la primera cuota en la fecha acordada y que lo haría junto con la segunda el 30 de junio de 20X8. La empresa no carga intereses de demora.

6. Ante la caída continuada en las ventas de «X» se encargó un estudio de mercado, cuyo coste ascendió a 2.000 u.m., del que se ha concluido que una medida para incrementar las ventas es envasar en un mismo paquete una unidad de «X» junto con otra de «Y».

Antes del cierre del ejercicio se acordó que en el próximo año se comenzará con el nuevo sistema de envasado con todas las existencias que hay en el almacén de mercaderías «X» y las correspondientes «Y». El precio de mercado del paquete es de 500 u.m. y el coste de envasado es de 100 u.m. El precio de venta de una unidad de «Y», que también se venderá en este formato, es de 300 u.m.

7. Están pendientes de contabilización los ajustes necesarios para corregir el error en el registro de los elementos siguientes:

- a) Los gastos por arrendamientos, que se refieren al alquiler de unos vehículos por el que se pagan anualmente 26.600 u.m., de las que 1.500 u.m. corresponden a seguros y 1.100 u.m. a servicios de mantenimiento.

El arrendamiento se inició el 2 de enero de 20X5 acordándose el pago de tres cuotas anuales pospagables. En la firma del contrato se abonaron 1.200 u.m. por gastos de la operación; en ese momento el valor al contado de los vehículos era de 67.000 u.m. y la vida económica de 200.000 km. Estos vehículos se están utilizando una media de 65.000 km/año.

- b) El saldo de aplicaciones informáticas, que corresponde a la compra, realizada el 1 de julio de 20X6, de unas licencias de uso de un determinado *software* cuya vida útil en esa fecha era de cinco años.

La factura abonada a la empresa suministradora recogía los siguientes conceptos:

Licencias	12.000 u.m.
Mantenimiento hasta 1 de julio de 20X7	2.000 u.m.
Instalación del <i>software</i> en diferentes entornos <i>hardware</i>	500 u.m.
Formación a usuarios.....	800 u.m.

Además «BOR, SA» desembolsó 250 u.m. por el alquiler de las aulas donde se impartieron los cursos de formación.

Según la información facilitada,

SE PIDE:

- 1. Completar el balance de saldos a 31 de diciembre de 20X7 utilizando la hoja que se facilita para ello.
- 2. Anotaciones contables previas a la determinación del resultado de 20X7.
- 3. Indicar el importe neto de la cifra de negocios.
- 4. Determinar el consumo de mercaderías tipo «Y».

NOTA: Si en los cálculos resultan cifras de más de dos decimales se redondeará por exceso a dos decimales.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1

1. COMPLETAR EL BALANCE DE SALDOS A 31 DE DICIEMBRE DE 20X7 Y 2. ANOTACIONES PREVIAS A LA DETERMINACIÓN DEL RESULTADO DE 20X7

Saldos deudores	Importe	Saldos acreedores	Importe
Mercaderías «X» (1.000 unidades)	600.000	Capital social	650.000
Mercaderías «Y» (2.800 unidades)	280.000	Reservas (P7a) (P7b)	997.407
Inversiones inmobiliarias	300.000	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias	20.000
Inmovilizado material	6.000.000	Amortización acumulada del inmovilizado material	200.000
Aplicaciones informáticas (P7b)	12.500	Amortización acumulada de las aplicaciones informáticas (P7b)	3.750
Compras de mercaderías «X»	700.000	Provisiones a largo plazo	62.000
Compras de mercaderías «Y»	2.200.000	Ingresos por arrendamientos	30.000
Descuentos sobre ventas por pronto pago	102.000	Prestaciones de servicios	3.800.000
Amortización de las inversiones inmobiliarias	12.000	Ventas de mercaderías	7.200.000
Amortización del inmovilizado material (P7a)	46.784	Devoluciones de compras de mercaderías «X»	10.000
Rappels sobre ventas	98.000	Descuentos sobre compras por pronto pago de mercaderías «Y»	90.000
Gastos anticipados	35.000	Rappels por compras de mercaderías «Y»	100.000
			.../...

Saldos deudores	Importe	Saldos acreedores	Importe
.../...			
Arrendamientos (P7)	0	Variación de existencias de mercaderías «X»	200.000
Otros servicios exteriores (P7a) (P7b)	238.600	Proveedores y acreedores por servicios	900.000
Gastos de personal	1.000.000	Dividendo activo a pagar (P1)	325.000
Gastos financieros por actualización de provisiones	3.000	Provisión a corto plazo para otras responsabilidades (P5a)	15.000
Variación de existencias de mercaderías «Y»	130.000	Ingresos de créditos (P5b)	4.500
Clientes y deudores (P5b)	1.954.500	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (P5b)	1.545
Dividendo activo a cuenta (P1)	325.000	Deterioro de valor de las mercaderías (P6)	300.000
Gastos excepcionales (P5a)	15.000		
Pérdidas por deterioro de créditos comerciales (P5b)	1.545		
Pérdidas por deterioro de existencias (P6)	300.000		
Intereses de deudas (P7a)	1.358		
Amortización del inmovilizado intangible (P7b)	2.500		
Tesorería	551.415		
Total	14.909.202	Total	14.909.202

Desarrollo de la información complementaria.

Punto 1.

El capital social (650.000) está dividido en acciones ordinarias de 10 u.m. de valor nominal por lo que el número de acciones es:

$$\text{Capital social} / \text{Valor nominal} = 650.000 / 10 = 65.000 \text{ acciones}$$

A principios de diciembre se ha reconocido un dividendo a cuenta de los resultados de 20X7 por 5 u.m./acción por lo que el asiento que se realiza es:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
557	Dividendo activo a cuenta	325.000	
526	Dividendo activo a pagar (65.000 × 5)		325.000

Estas cuentas se incluyen en el balance de comprobación porque es una operación realizada en el ejercicio 20X7.

Punto 2.

La amortización de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado material están registradas en el balance de comprobación porque figuran las cuentas *Amortización de las inversiones inmobiliarias* (682) y *Amortización del inmovilizado material* (681). En cuanto a la cuenta de inmovilizado intangible *Aplicaciones informáticas* (206), la información de su amortización figura en el punto 7b.

Punto 3.

Se trata del edificio que está calificado actualmente como inversiones inmobiliarias ya que se trata de un activo no corriente que es un inmueble y se posee para obtener rentas. Cuando finalice el contrato de arrendamiento, al inicio del año 20X10, si la intención es utilizarlo con fines administrativos procederá su recalificación y traspasarlo junto con sus correspondientes cuentas de amortización acumulada a inmovilizado material.

Punto 4.

La información suministrada en este punto es sobre el tipo de interés que utiliza la empresa en las operaciones que lo requieran en los puntos siguientes.

Punto 5a.

En cuanto a la prestación del servicio y su cobro parcial no procede la inclusión de ninguna cuenta en el balance de comprobación porque las cuentas que derivan de la operación mencionada, *Prestaciones de servicios* (705) y *Clientes deudores*, ya figuran en el balance.

Sin embargo, la demanda del cliente por el daño originado en sus activos como consecuencia de la negligencia de prestador de los servicios, dada la alta probabilidad de que se produzca según el informe de nuestro departamento y la cuantificación de la salida de recursos implica la dotación de una provisión de responsabilidades a corto plazo.

El asiento que se realiza por la operación comentada teniendo en cuenta que el desembolso neto será $8.000 + 7.000 = 15.000$.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
678	Gastos excepcionales	15.000	
5292	Provisión a corto plazo para otras responsabilidades		15.000

Al tratarse de cuentas que no figura en el balance de sumas y saldo deben incluirse en él. Por otro lado, las provisiones a corto plazo no se actualizan según el PGC.

Punto 5b.

Los flujos pactados como consecuencia de la venta señalada en el enunciado son los siguientes:

Venta			
200.000			
			
30-06-20X7	31-12-20X7	30-06-20X8	31-12-20X8
Cobros			
50.000	53.030	53.030	53.030

La situación que se produce es un retraso en el pago de la cuota de 53.030 con vencimiento 31 de diciembre de 20X7, la cual según el enunciado será abonada junto con la cuota de 30 de junio de 20X8.

Al respecto, el PGC en la norma de registro y valoración (NRV) 9.^a apartado 2.1.3 señala:

«Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que el valor de un crédito, o de un grupo de créditos con similares características de riesgo valorados colectivamente, se ha deteriorado como resultado de uno o más eventos que hayan ocurrido después de su reconocimiento inicial y que ocasionen una *reducción o retraso en los flujos de efectivo estimados futuros*, que pueden venir motivados por la insolvencia del deudor.

La pérdida por deterioro del valor de estos activos financieros será la diferencia entre su valor en libros y el valor actual de los flujos de efectivo futuros que se estima van a generar, descontados al tipo de *interés efectivo calculado en el momento de su reconocimiento inicial*. Para los activos financieros a tipo de interés variable, se empleará el tipo de interés efectivo que corresponda a la fecha de cierre de las cuentas anuales de acuerdo con las condiciones contractuales. En el cálculo de las pérdidas por deterioro de un grupo de activos financieros se podrán utilizar modelos basados en fórmulas o métodos estadísticos.

Las correcciones valorativas por deterioro, así como su reversión cuando el importe de dicha pérdida disminuyese por causas relacionadas con un evento posterior, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor en libros del crédito que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.»

En el caso del supuesto el tipo de interés efectivo semestral ¹ de la operación es el siguiente:

$$200.000 - 50.000 = 53.030 a_{3\overline{}}_i$$

donde i es el tipo semestral y es del 3 por 100 y el deterioro a contabilizar como consecuencia del retraso en el cobro del 31 de diciembre de 20X7 es la diferencia:

¹ Este tipo de intereses también se puede obtener a partir del dato proporcionado en el punto 3 de enunciado del ejercicio.

Conceptos	Importe
Valor en libro del crédito vencido	53.030,00
Valor actual del flujo de caja ($5.030 \times 1,03^{-1}$)	51.485,44
Diferencia	1.544,56

El asiento a realizar, redondeando la operación, será:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
694	Pérdidas por deterioro de créditos comerciales	1.545	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales		1.545

Dado que estas cuentas no figuran en el balance de sumas y saldos se incluyen en él.

Además no se han incluido los intereses devengados a nuestro favor por esta operación, ya que en el balance no aparece ninguna cuenta de ingresos financieros. Su importe:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	4.500	
762	Ingresos de créditos ($150.000 \times 3\%$)		4.500

Esto supone incrementar el saldo de *Clientes y deudores* en 4.500 u.m. e incluir los *Ingresos de créditos* en el balance de sumas y saldos.

Punto 6

Las cuentas de existencias de mercaderías «X» e «Y» se han ajustado al cierre del ejercicio, ya que en el balance de comprobación aparecen las cuentas *Variación de existencias de mercaderías «X»* y *Variación de existencias de mercaderías «Y»*. El importe de las existencias finales es:

Conceptos	Importe
Mercaderías «X» ($1.000 \text{ unidades} \times 600$)	600.000
Mercaderías «Y» ($2.800 \text{ unidades} \times 100$)	280.000

El sistema de envasado para el próximo ejercicio se compone de paquetes que contienen una unidad de «X» y otra de «Y», por lo que con las unidades que hay actualmente en el almacén puede hacer 1.000 paquetes. A partir de los datos indicados por el ejercicio:

Conceptos	Importe
Coste previsto del paquete	800
1 unidad de mercaderías «X»	600
1 unidad de mercaderías «Y»	100
Envasado	100
Valor de realización del paquete	500
Pérdida por deterioro	300

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de existencias	300.000	
390	Deterioro de valor de las mercaderías		300.000

Además existen 1.800 unidades de mercaderías «Y» que no se pueden asociar en paquetes con mercaderías «X» porque ya no quedan de estas últimas. El enunciado indica que se venden en el mismo formato que los paquetes de mercaderías «XY», por lo que a efectos de solución se supone que se venden en paquetes de dos unidades de «Y». En este caso, y a partir de los datos proporcionados por el supuesto:

Conceptos	Importe
Coste previsto del paquete	300
2 unidades de mercaderías «Y»	200
Envasado	100
Valor de realización del paquete	300
Pérdida por deterioro	0

Estas cuentas no figuran en el balance de sumas y saldos por lo que se incluyen en él.

Punto 7a.

Se trata de un error de no trascendencia cuantitativa pero sí cualitativa, ya que no se han utilizado correctamente las cuentas por parte de la empresa. El ajuste que procede es el siguiente:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
62	Otros servicios exteriores	2.600	
	Primas de seguros (1.500)		
	Reparaciones y conservación (1.100)		
62	Gastos por arrendamientos		2.600

El ajuste anterior supone modificar los importes facilitados en el balance de sumas y saldos. El gasto por arrendamiento después del ajuste anterior es la cuantía que figura en el balance (26.600) menos el ajuste (2.600), es decir, 24.000 u.m.

El arrendamiento de los vehículos ha sido contabilizado por la empresa como operativo. Sin embargo, la duración del contrato coincide con la vida económica del activo –que a su vez coincide con la vida útil–, ya que si el importe total de kilómetros que soportan los vehículos es de 200.000, en los tres años de duración del contrato se habrá cubierto esta cantidad, ya que el recorrido anual se estima en 65.000 km.

Los errores contables están regulados en la NRV 22.^a del PGC:

«Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que sólo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información. El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una *partida de reservas* salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable. *En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables.* A estos efectos, se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas. (...)»

El importe de inicial del activo según la norma 8.^a del PGC debió ser, teniendo en cuenta que el tipo de interés que utiliza la sociedad para actualizar es del 6 por 100:

Conceptos	Importe
+ El menor de :	64.152,29
Valor razonable del vehículo	67.000
Valor actual de los pagos mínimo: $(24.000 a_{3 0,06})$	64.152,29
+ Gastos iniciales de la operación	1.200,00
Total	65.352,29

A partir de los datos anteriores el cuadro de arrendamiento financiero es el siguiente:

Años	Capital vivo inicio periodo	Intereses	Pago	Amortización	Coste amortizado
1	64.152,29	3.849,14	24.000,00	20.150,86	44.001,43
2	44.001,43	2.640,09	24.000,00	21.359,91	22.641,51
3	22.641,51	1.358,49	24.000,00	22.641,51	0,00

Por tanto el ajuste a realizar, suponiendo que la fecha de vencimiento de las cuotas es el 31 de diciembre de cada año y redondeando a la unidad más próxima será:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	65.353	
681	Amortización del inmovilizado material (1) (65.352,59/3)	21.784	
662	Intereses de deudas (2)	1.358	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (3)		65.353
62	Gastos por arrendamientos (4)		24.000
113	Reservas voluntarias (5)	858	

- (1) Se trata de la amortización del ejercicio, la cual se realizará linealmente ya que se recorre el mismo número de kilómetros cada año.
- (2) Corresponde a la carga financiera devengada en el año según el cuadro obtenido anteriormente.
- (3) Es el importe de la amortización acumulada que habría de haberse contabilizado la operación correctamente y que actualmente sería la totalidad del activo.
- (4) Esta cuenta que representa la cuota de este año debe ser anulada ya que se ha registrado incorrectamente.
- (5) Recoge la diferencia producida por el exceso de gasto contabilizado en los años anteriores.

Al encontrarse el elemento totalmente amortizado procede darlo de baja:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	65.353	
218	Elementos de transporte		65.353

El efecto que se produce en el balance de sumas y saldos por los asientos anteriores es:

- La cuenta *Amortización del inmovilizado material* (681) tendrá un saldo de $25.000 + 21.784 = 46.784$.
- Se incluye la cuenta *Intereses de deudas* (662) con un importe de 853 u.m.
- La cuenta *Gastos por arrendamiento* tendrá saldo cero.
- Se incrementan las *Reservas* en 858.
- Se incrementa la cuenta de *Otros servicios exteriores* (62) en 2.600 u.m.

Punto 7b.

La empresa ha incluido todos los conceptos señalados en el enunciado como precio de adquisición en la cuenta *Aplicaciones informáticas* (206). Sin embargo, los costes de mantenimiento, la

formación de los usuarios y el alquiler de las aulas donde se impartió el curso de formación no forman parte del precio de adquisición de las aplicaciones informáticas por lo que procede corregir su importe inicial y error de las amortizaciones:

- Ajuste del error del año 20X6.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
2806	Amortización acumulada de las aplicaciones informáticas [(3.050/5) × 6/12]	305	
480	Gastos anticipados (2.000 × 6/12)	1.000	
113	Reservas voluntarias	1.745	
206	Aplicaciones informáticas		3.050

Operaciones pendientes de contabilizar en 20X7.

- Por la imputación de la periodificación:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
62	Otros servicios exteriores	1.000	
480	Gastos anticipados		1.000

- Por la amortización:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (12.500/5)	2.500	
2806	Amortización acumulada de las aplicaciones informáticas		2.500

Una vez contabilizadas las operaciones anteriores y su incidencia en el balance de sumas y saldos el importe de *Tesorería* (57) es de 551.910 u.m.

3. INDICAR EL IMPORTE NETO DE LA CIFRA DE NEGOCIOS

La cifra de negocios, según el modelo de la cuenta de pérdidas y ganancias de PGC, está formado por:

Número de cuenta	Denominación	Importe
700, 701, 702, 703, 704, -706, -708, -709, 705	A) OPERACIONES CONTINUADAS 1. Importe neto de la cifra de negocios a) Ventas b) Prestaciones de servicios	0

En nuestro caso:

Conceptos	Importe
Ventas de mercaderías (700)	7.200.000
Prestaciones de servicios (705)	3.800.000
Descuentos sobre ventas por pronto pago (706)	-102.000
<i>Rappels</i> sobre ventas	-98.000
Total	10.800.000

4. DETERMINAR EL CONSUMO DE MERCADERÍAS «Y»

Conceptos	Importe
Existencias iniciales (130.000 + 280.000)	410.000
Compras netas (2.200.000 - 90.000 - 100.000)	2.010.000
Total	2.420.000
Consumo	X
Existencias finales	280.000
Total	2.420.000

$$X = 2.420.000 - 280.000 = 2.140.000$$

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

ADQUISICIÓN DE INMOVILIZADO MATERIAL CON SUBVENCIÓN, AMORTIZACIONES, DETERIORO Y VENTA.
ADQUISICIÓN DE ACTIVOS FINANCIEROS DISPONIBLES PARA LA VENTA

ENUNCIADO

Se dispone de la siguiente información relativa a la sociedad «PAN, SA».

- Al principio del ejercicio 20X5 compró un inmovilizado material cuyo valor razonable era de 40.000 u.m. y una vida útil de cuatro años, al final de los cuales «PAN, SA» esperaba recuperar 2.000 u.m. por su venta.

En diciembre de ese mismo año se supo que la comunidad autónoma había concedido las 40.000 u.m. solicitadas para financiar la adquisición del inmovilizado.

El importe recuperable del inmovilizado, incluyendo el valor residual inicialmente estimado, ascendía a 20.000 u.m. a 31 de diciembre de 20X6 y a 14.000 u.m. a 31 de diciembre de 20X7.

El 1 de julio de 20X8 se vende el inmovilizado en 7.000 u.m. al contado.

2. En diciembre de 20X7 «PAN, SA» adquirió los siguientes instrumentos de patrimonio de la sociedad «X, SA»:

- 2.000 acciones de la serie «A» de 5 u.m. de valor nominal, por las que pagó 12.000 u.m. más 200 u.m. por gastos de la operación.
- 1.500 de la serie «B» de 10 u.m. de valor nominal, por las que pagó 19.700 u.m. más 300 u.m. por gastos de la operación.

Esta inversión se calificó como disponible para la venta.

A 31 de diciembre de 20X7 las acciones de «X» cotizaban al 140 por 100.

En el primer trimestre de 20X8 la junta de accionistas de «X, SA» aprobó:

- Una ampliación de capital que consistió en la capitalización de reservas disponibles en el importe necesario para incrementar el valor nominal de las acciones de la serie «A» e igualarlo al de la serie «B».
- Entregar en efectivo, también con cargo a reservas disponibles, a los titulares de acciones de la serie «B» la cantidad equivalente.

Esta operación se ha inscrito en el Registro Mercantil en el mes de mayo de 20X8, cobrando «PAN, SA» el correspondiente importe en efectivo.

A 31 de diciembre 20X8 las acciones de «X» cotizan al 130 por 100.

Según la información facilitada,

SE PIDE:

Realizar en «PAN, SA» las anotaciones contables que procedan en el ejercicio 20X8.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2

APARTADO 1

Los saldos de las cuentas una vez efectuadas las operaciones a 31 de diciembre de 20X6 es la siguiente:

Conceptos	Importe
Valor inicial	40.000
Amortización 20X5 y 20X6: $[(40.000 - 2.000)/4] \times 2$	-19.000
Valor contable a 31 de diciembre de 20X6	21.000
Importe recuperable	-20.000
Deterioro	1.000
Subvenciones oficiales de capital	20.000

Este deterioro es irreversible ya que la NRV 18.^a del PGC señala:

«Se considerarán en todo caso de naturaleza irreversible las correcciones valorativas por deterioro de los elementos en la parte en que éstos hayan sido financiados gratuitamente.»

A 31 de diciembre de 20X7.

Conceptos	Importe
Valor contable a 1 de enero de 20X7	20.000
Amortización 20X7: $[(20.000 - 2.000)/2]$	-9.000
Valor contable a 31 de diciembre de 20X7	11.000
Importe recuperable	14.000
Subvenciones oficiales de capital	11.000

Anotaciones contables del año 20X8.

- Por la amortización desde el 1 de enero al 1 de julio:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	4.500	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material $(9.000 \times 6/12)$		4.500

- Por la venta del inmovilizado el 1 de julio:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	7.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	32.500	
22	Inmovilizado material		40.000
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	500	

- Por la imputación del saldo de la subvención:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	11.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		11.000

- Por la regularización de la cuenta del grupo 8:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	11.000	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		11.000

APARTADO 2

El valor inicial fue:

Conceptos	Importe
Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (12.200 + 20.000)	32.200

Los saldos al inicio del año 20X8 procedentes de esta inversión en acciones incluida en la categoría de activos financieros disponibles para la venta son los siguientes:

Saldos deudores	Importe	Saldos acreedores	Importe
Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio [(2.000 × 5 + 1.500 × 10) × 140%]	35.000	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta (35.000 – 32.200)	2.800

Operaciones del año 20X8.

- Ampliación de capital con cargo a reservas.

Por esta operación no procede asiento contable en la sociedad «PAN, SA» ya que no tiene que efectuar desembolso alguno y en este momento tendrá a partir de ahora 3.500 acciones de 10 u.m. de valor nominal.

- Cobro en efectivo con cargo a reservas disponibles.

Desde un punto de vista económico esta operación es similar al cobro de dividendos. A este respecto el apartado 2.8 de la NRV 9.^a del PGC señala:

«Asimismo, 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.»

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	15.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (1.500 × 10)		15.000

- Cierre del ejercicio 20X8.

Por el ajuste a valor razonable:

Conceptos	Importe
Valor contable	20.000
Valor razonable (3.500 × 10 × 130%)	45.500
Beneficio a imputar en patrimonio	25.500

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	25.500	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		25.500

Por la regularización de la cuenta del grupo 9:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	25.000	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		25.000

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

DISTRIBUCIÓN DE RESULTADO Y CÁLCULO DEL DIVIDENDO COMPLEMENTARIO UNITARIO

ENUNCIADO

La sociedad anónima «AMARAL» presenta el siguiente balance de situación a 31 de diciembre de 2008, expresado en unidades monetarias:

ACTIVO		PATRIMONIO NETO Y PASIVO	
A) activo no corriente	113.000	A) Patrimonio neto	141.500
I. Inmovilizado intangible	48.000	A-1) Fondos propios	140.500
1. Desarrollo	22.000	I. Capital	137.500
2. Concesiones	0	1. Capital escriturado	150.000
3. Patentes, licencias, marcas y similares	0	2. (Capital no exigido)	-12.500
4. Fondo de comercio	24.000	II. Prima de emisión	15.000
5. Aplicaciones informáticas	2.000	III. Reservas	7.500
6. Otro inmovilizado intangible	0	1. Legal y estatutarias	7.500
II. Inmovilizado material	20.000	2. Otras reservas	0
III. Inv. inmobiliarias	45.000	IV. (Acciones y particip. en patrimonio propios)	-5.500
IV. Inv. empresas grupo y asociadas a lpl.	0	V. Resultados de ejercicios anteriores	-28.000
V. Inv. financieras a lpl.	0	1. Remanente	0
VI. Activos por impuesto diferido	0	2. (Resultados negativos de ejercicios anteriores)	-28.000
B) ACTIVO CORRIENTE	92.900	VI. Otras aportaciones de socios	0
I. Activos no corrientes manten. para la venta	0	VII. Resultado del ejercicio	15.000
II. Existencias	0	VIII. (Dividendo a cuenta)	-1.000
III. Deudores comerc. y otras cuentas a cobrar	35.900	IX. Otros instrumentos de patrimonio neto	0
1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios	18.000	A-2) Ajustes por cambios de valor	1.000
2. Clientes, empresas del grupo y asociadas	0	A-3) Subv., donaciones y legados recibidos	0
3. Deudores varios	3.500	B) PASIVO NO CORRIENTE	2.000
4. Personal	1.000		
5. Activos por impuesto corriente	0	C) PASIVO CORRIENTE	62.400
6. Otros créditos con las AAPP	900		
6. Accionistas (socios) por desembolsos exigidos	12.500		
IV. Inv. empresas grupo y asociadas a cpl.	0		
V. Inv. financieras a cpl.	35.000		
VI. Periodificaciones a cpl.	2.000		
VII. Efectivo y otros activos líquidos equival.	20.000		
Total activo (A+B)	205.900	Total patrimonio neto y pasivo (A+B+C)	205.900

NOTA: Únicamente se ofrece la composición desagregada de aquellos epígrafes del balance con relevancia en la resolución del ejercicio.

Se dispone de la siguiente información complementaria:

- a) El importe total incluido en *Reservas legal y estatutarias* corresponde íntegramente a reserva legal.

- b) El fondo de comercio tiene su origen en una fusión realizada en marzo de 2008. Aunque inicialmente se reconoció un fondo de comercio por importe de 25.000, posteriormente, a 31 de diciembre de 2008, se registró un deterioro por importe de 1.000.
- c) El capital social tiene el siguiente detalle:

Serie	A	B
Número de acciones	1.000	500
Valor nominal (unidades monetarias)	100	100
Desembolsado	100%	50%
No desembolsado exigido	0%	25%
No desembolsado no exigido	0%	25

- d) El importe incluido en *Acciones y participaciones en patrimonio propias* corresponde a una adquisición de 50 acciones propias.
- e) Del saldo del epígrafe *Ajustes por cambios de valor* un importe de 300 corresponde a operaciones de cobertura de flujos de efectivo.

La sociedad desea repartir el volumen máximo de dividendos a sus accionistas una vez cumplidas las exigencias legalmente establecidas.

Según la información facilitada,

SE PIDE:

1. Contabilizar la aplicación del resultado.
2. Justificar cada una de las asignaciones realizadas en la aplicación del resultado del ejercicio.
3. Determinar el dividendo complementario correspondiente a cada acción.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3

1. CONTABILIZAR LA DISTRIBUCIÓN DEL RESULTADO Y 2. JUSTIFICAR CADA UNA DE LAS ASIGNACIONES REALIZADAS EN LA APLICACIÓN DEL RESULTADO

El asiento de la distribución del resultado es el siguiente:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	15.000	
112	Reserva legal (1)		1.500
1143	Reserva por fondo de comercio (2)		1.200
113	Reservas voluntarias (3)		7.600
557	Dividendo activo a cuenta		1.000
526	Dividendo activo a pagar		3.700

(1) La dotación a la reserva legal está regulada en el artículo 274 de Ley de Sociedades de Capital (LSC):

«En todo caso, una cifra igual al 10 por 100 del beneficio del ejercicio se destinará a la reserva legal hasta que ésta alcance, al menos, el 20 por 100 del capital social.»

- 20 por 100 del capital social = $20\% \times 150.000 = 30.000$
- Reserva legal anterior = 7.500
- Dotación del ejercicio: $10\% \times 15.000 = 1.500$

(2) La dotación a *Reserva por fondo de comercio* está descrita en el artículo 273.4 de la LSC:

«En cualquier caso, deberá dotarse una reserva indisponible equivalente al fondo de comercio que aparezca en el activo del balance, destinándose a tal efecto una cifra del beneficio que represente, al menos, un 5 por 100 del importe del citado fondo de comercio. Si no existiera beneficio, o éste fuera insuficiente, se emplearán reservas de libre disposición.»

El fondo de comercio se reconoció inicialmente por 25.000 y posteriormente tuvo un deterioro de 1.000 por lo que el importe a dotar de reserva será:

$$5\% \times 24.000 = 1.200$$

(3) El artículo 273.2 de la LSC señala:

«Una vez cubiertas las atenciones previstas por la ley o los estatutos, sólo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio del ejercicio, o a reservas de libre disposición, si el valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social. A estos efectos, los beneficios imputados directamente al patrimonio neto no podrán ser objeto de distribución, directa ni indirecta.

Si existieran pérdidas de ejercicios anteriores que hicieran que ese valor del patrimonio neto de la sociedad fuera inferior a la cifra del capital social, el beneficio se destinará a la compensación de estas pérdidas.»

Con respecto al importe de patrimonio neto, el artículo 36 del Código de Comercio indica:

«A los efectos de la distribución de beneficios, de la reducción obligatoria de capital social y de la disolución obligatoria por pérdidas de acuerdo con lo dispuesto en la regulación legal de las sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada, se considerará patrimonio neto el importe que se califique como tal conforme a los criterios para confeccionar las cuentas anuales, incrementado en el importe del capital social suscrito no exigido, así como en el importe del nominal y de las primas de emisión o asunción del capital social suscrito que esté registrado contablemente como pasivo. También a los citados efectos, los ajustes por cambios de valor originados en operaciones de cobertura de flujos de efectivo pendientes de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias no se considerarán patrimonio neto.»

En nuestro caso:

Conceptos	Importe
Capital social	150.000
Socios por desembolsos no exigidos, capital social	-12.500
Prima de emisión o asunción	15.000
Reserva legal	7.500
Acciones o participaciones propias en situaciones especiales	-5.500
Resultados negativos de ejercicios anteriores	-28.000
Resultado del ejercicio	15.000
Dividendo activo a cuenta	-1.000
Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	700
Cobertura de flujos de efectivo	300
Patrimonio neto según el PGC	141.500
+ Socios por desembolsos no exigidos, capital social	12.500
- Cobertura de flujos de efectivo	-300
Patrimonio neto a efecto del reparto de dividendos	153.700

Por tanto, salvo que existan otras disposiciones legales, el importe máximo de dividendos complementarios que se podría repartir es de 3.700, ya que:

$$153.700 > 150.000$$

Teniendo en cuenta que ya se ha repartido un dividendo a cuenta de 1.000 u.m. el dividendo complementario que se podría repartir es de 3.700 u.m. El resto del resultado se destinará a reservas voluntarias ($15.000 - 1.500 - 1.200 - 1.000 - 3.700 = 7.600$).

Por otro lado, al existir en el activo *Investigación* hay que considerar lo establecido en el artículo 273.3 de la LSC:

«Se prohíbe igualmente toda distribución de beneficios 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.»

En nuestro caso:

I+D	Importe	Reservas disponibles	Importe
Desarrollo	22.000	Prima de emisión o asunción	15.000

Existe un déficit de 7.000 u.m. que se supera con la dotación propuesta de 7.600 por lo que se cumple el artículo 273.3.

3. DETERMINAR EL DIVIDENDO COMPLEMENTARIO CORRESPONDIENTE A CADA ACCIÓN

El capital social desembolsado excluidas las acciones propias es:

Serie	Número de acciones	Nominal	% desembolsado	Total
A	950	100	100%	95.000
B	500	100	50%	25.000
				120.000

El importe de los dividendos complementarios suponen una rentabilidad de:

$3.700/120.000 = 0,03083333 \rightarrow 3,0833\%$

Por último, el importe unitario complementario que le corresponde a cada acción es:

Serie	Capital social desembolsado acciones en circulación	Dividendo serie 3,0833%	Número de acciones de la serie	Dividendo unitario
A	95.000	2.929,17	950	3,0833
B	25.000	770,83	500	1,5417
		3.700,00		

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

LIQUIDACIÓN Y CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y AJUSTES CIERRE EJERCICIO
PRORRATA GENERAL IVA. COMBINACIÓN DE NEGOCIOS CON EFECTO IMPOSITIVO

ENUNCIADO

A) Durante el ejercicio 20X1 la entidad «A» ha obtenido un resultado contable antes de impuestos de 37.500 u.m. El tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades al que se encuentra sujeta es del 30 por 100. «A» tiene derecho a compensar una base imponible negativa del ejercicio 20X0 de 10.000 u.m. (figurando registrado contablemente el correspondiente crédito) así como a practicar una deducción en la cuota de 3.500 u.m. Las retenciones soportadas y los pagos fraccionados ascienden a 2.000 u.m. No existen más diferencias entre resultados y valoraciones contables y fiscales que las que se deducen de los apartados siguientes.

1. La sociedad «A» ostenta una participación en el capital social de una entidad «C» que tiene la condición de empresa asociada. Durante el ejercicio, como consecuencia de la realización

de despidos del personal, la entidad «C» ha obtenido pérdidas contables que han provocado una minoración de sus fondos propios. A pesar de ello, a finales de año se ha considerado que la participación en «C» no se encuentra deteriorada contablemente. Sin embargo, la reducción de los fondos propios cumple los requisitos para practicar un ajuste fiscal por deterioro de valores, deducible en base imponible de la sociedad «A», por un importe de 7.500 u.m., que minora el valor fiscal de la participación. «A» no puede controlar el momento de la reversión del ajuste fiscal.

2. La deducción por importe de 3.500 u.m. ha surgido como consecuencia de la reinversión en una maquinaria del precio obtenido en la venta de otro inmovilizado. La reinversión tuvo lugar a finales de junio del año 20X1 siendo en este año en el que surge el derecho a la práctica de la deducción. La maquinaria adquirida se amortiza a razón de un 10 por 100 anual. La entidad ha decidido periodificar a efectos contables el importe de la deducción al considerar que tiene naturaleza económica de subvención.
3. La sociedad «A» llevó a cabo, a finales de año, una fusión con una entidad «B», respecto de la que no tenía participación en el capital, siendo «A» la entidad adquirente. El coste de la combinación de negocios fue de 70.000 u.m. (valor razonable de los instrumentos de patrimonio emitidos por «A»; capital 50.000 u.m., prima de emisión 20.000 u.m.). El balance de la sociedad «B» en la fecha de adquisición es el siguiente:

Inmovilizado material	30.000	Patrimonio neto	30.000
Inmovilizado intangible	12.000	Acreeedores	34.500
Existencias	9.000		
Clientes	12.000		
Tesorería	1.500		
Total	64.500	Total	64.500

En la fecha de adquisición, el valor razonable de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos coincide con el valor por el que estaban registrados en la contabilidad de «B», con las siguientes excepciones:

1. El valor razonable del inmovilizado material es de 40.000 u.m.
2. Dentro de los activos reconocidos se ha incluido, por cumplir con la definición establecida en el Marco Conceptual de la Contabilidad del PGC, un intangible que no estaba previamente reconocido en las cuentas de la entidad «B» y cuyo valor razonable es de 15.000 u.m.

La operación se ha acogido al régimen fiscal especial de fusiones por lo que, tras la fusión, los elementos patrimoniales adquiridos de «B» se valorarán por el mismo valor que tenían en dicha sociedad antes de realizarse la operación.

Según la información facilitada,

SE PIDE:

Realizar la contabilización del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 20X1.

NOTA: La operación de fusión no afecta a la declaración del Impuesto sobre Sociedades de 20X1.

B) La sociedad «Y» realiza simultáneamente operaciones con derecho a deducción y operaciones sin derecho a deducción en el IVA, estando sujeta a la regla de prorata general y obligada a presentar declaraciones trimestrales de IVA.

Durante los tres primeros trimestres del año ha soportado cuotas de IVA por gastos de explotación por importe de 5 u.m. Asimismo, ha soportado una cuota de 15 u.m. como consecuencia de la adquisición de un bien que tiene la consideración de inversión a los efectos del IVA.

El porcentaje de prorata provisional aplicado durante los tres primeros trimestres ascendió al 80 por 100.

Según la información facilitada,

SE PIDE:

Registrar contablemente el ajuste que la entidad debe realizar en la autoliquidación del IVA correspondiente al cuarto trimestre del año como consecuencia de la diferencia entre la prorata provisional y la definitiva, que es del 85 por 100.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 4

APARTADO A

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades del año 20X1

Conceptos	Importe
Beneficio antes de impuestos	37.500
+/- Ajustes	
Ajuste de la participación en capital (1)	-7.500
Base imponible previa	30.000
	.../...

Conceptos	Importe
.../...	
Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores	-10.000
Base imponible	20.000
Tipo de gravamen	30%
Cuota íntegra	6.000
Deducciones (2)	-3.500
Cuota líquida	2.500
Retenciones y pagos a cuenta	-2.000
Cuota diferencial	500

(1) Al admitirse el gasto fiscal por importe de 7.500 u.m. se produce una diferencia temporaria imponible, ya que el valor contable es superior a la base fiscal en ese importe.

(2) El enunciado del supuesto indica que estas deducciones han surgido como consecuencia de la reinversión en una maquinaria del precio obtenido en la venta de otro inmovilizado y que la sociedad ha decidido periodificar, por lo que el importe que se considera para determinar el gasto por Impuesto sobre Sociedades será:

$$3.500 - (3.500/10) \times 6/12 = 3.225$$

Los asientos de las operaciones anteriores son los siguientes:

- Por el impuesto corriente:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	2.500	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		2.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		500

- Por el ajuste de la participación:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	2.250	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles ($7.500 \times 30\%$)		2.250

- Por la base imponible negativa aplicada:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	3.000	
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio ($10.000 \times 30\%$)		3.000

- Por el importe del efecto impositivo correspondiente a las deducciones y bonificaciones a imputar en varios ejercicios:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	3.325	
835	Ingresos fiscales por deducciones u otras ventajas fiscales		3.325

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
835	Ingresos fiscales por deducciones u otras ventajas fiscales	3.325	
137	Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios		3.325

Combinación de negocios

Se trata de una operación que al estar acogida al régimen especial de fusiones produce en efecto de que las plusvalía que se producen en la sociedad absorbida como consecuencia de combinación no tributan en este momento, de tal forma que la tributación queda diferida hasta que se produzca la baja de los activos o pasivos afectados.

Los activos y pasivos se incorporan en la sociedad absorbente (adquirente en este caso) desde el punto de vista contable a valor razonable y desde el punto de vista fiscal su base será la que tenían en la sociedad absorbida.

A este respecto, la NRV 13.^a apartado 2.1 *Diferencias temporarias*:

«Las diferencias temporarias son aquellas derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio propio de la empresa, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura.

La valoración fiscal de un activo, pasivo o instrumento de patrimonio propio, denominada base fiscal, es el importe atribuido a dicho elemento de acuerdo con la legislación fiscal aplicable. Puede existir algún elemento que tenga base fiscal aunque carezca de valor contable y, por tanto, no figure reconocido en el balance.

Las diferencias temporarias se producen:

- a) Normalmente, por la existencia de diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, cuyo origen se encuentra en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que, por tanto, revierten en periodos subsiguientes.
- b) En otros casos, tales como:

- En los ingresos y gastos registrados directamente en el patrimonio neto que no se computan en la base imponible, incluidas las variaciones de valor de los activos y pasivos, siempre que dichas variaciones difieran de las atribuidas a efectos fiscales.
- En una combinación de negocios, cuando los elementos patrimoniales se registran por un valor contable que difiere del valor atribuido a efectos fiscales; y
- En el reconocimiento inicial de un elemento, que no proceda de una combinación de negocios, si su valor contable difiere del atribuido a efectos fiscales.»

El coste de la combinación de negocios es 70.000 u.m. y el valor razonable de los activos identificables y los pasivos asumidos considerado su efecto impositivo:

Conceptos	Importe
Patrimonio neto	30.000
+/- Ajustes	
Inmovilizado material (40.000 – 30.000)	10.000
Intangible no reconocido (15.000 – 0)	15.000
Pasivos por diferencias temporarias imponibles (25.000 × 30%)	-7.500
Valor razonable de los activos identificables y pasivos asumidos	47.500

A partir de los datos anteriores se puede obtener el fondo de comercio que se ha generado en la operación:

Conceptos	Importe
Coste de la combinación de negocios	70.000
Valor razonable de los activos identificables y pasivos asumidos	47.500
Fondo de comercio	22.500

Los asientos a realizar por ambas sociedades para reflejar la combinación de negocios son los siguientes.

SOCIEDAD «B»

- Por el traspaso del activo real y el pasivo exigible:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
42	Acreedores	34.500	
5531	Socios, cuenta de fusión	70.000	
21	Inmovilizado material		30.000
.../...			

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
20	Inmovilizado intangible		12.000
3	Existencias		9.000
430	Clientes		12.000
57	Tesorería		1.500
1291	Resultados de la fusión ¹		40.000
¹ Cuenta no desarrollada en el PGC			

- Por la fijación de haber social y cierre de la contabilidad:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
–	Patrimonio neto	30.000	
1291	Resultados de la fusión	40.000	
5531	Socios, cuenta de fusión		70.000

SOCIEDAD «A»

- Por la emisión de las acciones:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	70.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		70.000

- Por la recepción de los activos y pasivos asumidos en la combinación de negocios:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
21	Inmovilizado material	40.000	
20	Inmovilizado intangible	27.000	
204	Fondo de comercio	22.500	
3	Existencias	9.000	
430	Clientes	12.000	
57	Tesorería	1.500	
5530	Socios de sociedad disuelta		70.000
41	Acreedores		34.500
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles inmovilizado material (10.000 × 30%)		3.000
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles inmovilizado intangible (15.000 × 30%)		4.500

- Por la entrega de las acciones:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
5531	Socios, cuenta de fusión	70.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		70.000

- Por la inscripción en el Registro Mercantil:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	70.000	
100	Capital social		50.000
110	Prima de emisión o asunción		20.000

APARTADO B

Los ajustes a practicar en la autoliquidación del IVA correspondiente al cuarto trimestre del año son los siguientes:

- Ajuste de circulante:

Conceptos	Importe
IVA deducido en el ejercicio con la prorrata provisional ($5 \times 80\%$)	4,00
IVA deducible con la prorrata definitiva ($5 \times 85\%$)	4,25
Ajuste	0,25

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado	0,25	
6391	Ajustes positivos en IVA de activo corriente		0,25

- Ajuste de bienes de inversión:

Conceptos	Importe
IVA deducido en el ejercicio con la prorrata provisional ($15 \times 80\%$)	12,00
IVA deducible con la prorrata definitiva ($15 \times 85\%$)	12,75

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado	0,75	
6392	Ajustes positivos en IVA de inversiones		0,75

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

EMPRÉSTITO CON ANUALIDADES CONSTANTES, CÁLCULO DE LA ANUALIDAD, TÍTULOS QUE SE AMORTIZAN EN UN SORTEO

ENUNCIADO

A pesar de la crisis económica que caracteriza en estos momentos a la economía nacional y mundial, la empresa «VILLAHERMOSA LA GRANDE, SA» está pasando por un buen momento económico. Por ello, su consejo de administración acaba de aprobar un proceso de expansión para dos de sus principales actividades empresariales.

Para llevar a cabo dicha expansión necesita financiación externa y está dudando entre emitir uno de estos dos empréstitos:

Opción A

- 60.000 títulos de 1.000 u.m. cada uno.
- La amortización se realizaría en seis años mediante anualidades constantes abonándose cupones anuales de 80 u.m.

Opción B

- 60.000 títulos de 1.000 u.m. cada uno.
- La amortización se realizaría en seis años mediante anualidades constantes abonándose cupones anuales:
 - De 80 u.m. los tres primeros años y
 - De 100 u.m. los tres restantes.

Según la información facilitada,

SE PIDE:

1. Calcular, estableciendo las correspondientes ecuaciones de equivalencia financiera, las anualidades que amortizarían respectivamente ambas opciones (A y B).
2. Determinar el número de títulos que se amortizarían en los sorteos tercero y cuarto de la opción A.
3. Calcular, también en la opción A, el número de títulos vivos una vez se efectuara el cuarto sorteo.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 5

1. CALCULAR, ESTABLECIENDO LAS CORRESPONDIENTES ECUACIONES DE EQUIVALENCIA FINANCIERA, LAS ANUALIDADES QUE AMORTIZARÁN RESPECTIVAMENTE AMBAS OPCIONES (A Y B)

Opción A

N_1 Número de títulos	60.000
C Valor nominal de un título	1.000
Cupón anual ($C \times i$)	80
Tipo de interés anual ($C \times i / C$)	8%

$$N_1 \times C = aa_{n|i}$$

$$60.000 \times 1.000 = aa_{6|0,08}$$

$$A = 12.978.923,17 \text{ u.m.}$$

Opción B

N_1 Número de títulos	60.000
C Valor nominal de un título	1.000
Cupón anual ($C \times i$) tres primeros años	80
Cupón anual ($C \times i$) tres años siguientes	100

$$N_1 \times C = aa_{3|0,08} + aa_{3|0,10} 1,08^{-3}$$

$$60.000 \times 1.000 = aa_{3|0,08} + aa_{3|0,10} 1,08^{-3}$$

$$A = 13.183.219,60 \text{ u.m.}$$

2. DETERMINAR EL NÚMERO DE TÍTULOS QUE SE AMORTIZARÁN EN LOS SORTEOS TERCERO (M_3) Y CUARTO (M_4) DE LA OPCIÓN A

$$M_1 = (A - N_1 \times C \times i) / C = (12.978.923,17 - 60.000 \times 80) / 1.000 = 8.178,92317$$

$$M_3 = M_1 \times (1 + i)^2 = 8.178,92317 \times 1,08^2 = 9.539,8959 \approx 9.540 \text{ títulos}$$

$$M_4 = M_3 (1 + i) = 9.539,8959 \times 1,08 = 10.303,08766 \approx 10.303 \text{ títulos}$$

3. CALCULAR, TAMBIÉN EN LA OPCIÓN A, EL NÚMERO DE TÍTULOS VIVOS UNA VEZ SE EFECTUARA EL CUARTO SORTEO

$$N_5 = (aa_{20|0,10} C) = (12.978.923,17 aa_{20|0,08}) / 1.000 = 23.144,86 \approx 23.144 \text{ títulos}$$

Recensiones Bibliográficas

El laberinto de la Hacienda Autonómica

Carlos MONASTERIO ESCUDERO
Civitas, Navarra, 2010, 346 págs.

Resalta con razón el prologuista de este libro, el profesor y eurodiputado Francisco SOSA WAGNER, lo expresivo de su título, que remite «a lo intrincado y confuso, a un lugar artificiosamente embrollado para que sea muy difícil encontrar la salida», lo cual tiene mucho que ver con el resultado al que la financiación de las Comunidades Autónomas ha llegado desde que se aprobara la Constitución hasta nuestros días.

Idéntica denominación había dado ya a otro trabajo suyo hace años el autor (*vid. Hacienda Pública Española*, n.º 163, 2002), quien figura, por propio derecho, entre los expertos de la Hacienda y de la distribución de competencias financieras entre distintos niveles de gobierno.

La obra que ahora reseñamos estudia, en los seis capítulos de que consta, la evolución que ha tenido el proceso descentralizador en España, así como las características fundamentales del modelo que resultó aprobado –podría decirse que por las exigencias de un guión previamente adoptado por las Comunidades que iniciaron sus procesos de reforma estatutaria– a finales del año pasado. La investigación ofrece una perspectiva global del sistema común o general de financiación localizable en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), así como de los regímenes especiales de corte foral, apareciendo luego las distintas figuras e instrumentos fiscales puestos a disposición de las Comunidades Autónomas y efectuando un balance final de los objetivos alcanzados, así como de las tareas que aún toca realizar en la materia.

El primer capítulo sirve a los propósitos de situar el marco general de la financiación autonómica. Bajo la rúbrica de «una visión en perspectiva del proceso descentralizador en España», se comienza considerando el enorme vuelco que, en la composición del gasto público, ha representado la descentralización de competencias por influjo de las previsiones contenidas en la norma constitucional. Sin embargo, en ese camino no todas las entidades territoriales han salido igual que como entraron. A la lógica merma de servicios y también de recursos del Estado, por el peso ganado por las Comunidades Autónomas –que han pasado a responsabilizarse directamente de la prestación de servicios públicos fundamentales como la educación, la sanidad y, más recientemente, los servicios sociales–, nuestros municipios se encuentran sumidos en una grave crisis y, como advierte el autor, apenas ha aumentado su participación porcentual en el volumen total de gasto público en España.

La descripción, a grandes rasgos, del proceso descentralizador que ha beneficiado a las Autonomías va seguida del comentario de los principales aspectos que justificaron la lógica del denominado «método del coste efectivo», cuya aplicación tuvo lugar en los primeros años de desarrollo del sistema (transitorio) de financiación autonómica, así como de los factores negativos que in-

fluyeron sobre aquél (ausencia de datos contables fiables e infrapresupuestación de los servicios transferidos, principalmente).

Las consecuencias que derivan de que, a la par que se desenvolvían las transferencias, la Hacienda del Estado –que normalmente ha registrado déficit y sólo en contados años un modesto superávit– asumiera la garantía de suficiencia de las Haciendas autonómicas son expuestas así por MONASTERIO ESCUDERO: «por una parte, que la proporción de la carga de la deuda ha ido creciendo respecto al presupuesto de la Administración central, que disminuía paralelamente como consecuencia de los traspasos. Por otra, que las Comunidades Autónomas han seguido manteniendo intacta toda su capacidad de endeudamiento, teniendo libre por recorrer todo el camino hacia los límites fijados, lo cual supone un cierto incentivo para recurrir a la emisión de pasivos financieros».

Luego de considerar cómo se ha ido desplegando la descentralización sanitaria y la financiación de esta competencia compartida entre el gobierno central y los gobiernos autonómicos, se llega al «laberinto» propiciado por diversas circunstancias –procedimiento de acceso a la autonomía, diferencias competenciales y distintos sistemas de financiación– y se sistematizan las principales ventajas e inconvenientes de la descentralización producida en nuestro país, llamando la atención sobre diversos elementos, como el tamaño de las Comunidades Autónomas, fenómenos de economía de escala, constitucionalización del reparto competencia y eficiencia en la prestación de servicios, ineficiencias derivadas de competencias compartidas, ausencia de mecanismos de coordinación horizontal y una «restricción presupuestaria blanda» de los gobiernos regionales.

En el segundo capítulo se recorren las distintas fuentes de ingresos impositivos de las Comunidades Autónomas de régimen común, exponiendo, en primer lugar, los condicionantes generales que dificultan el cumplimiento del llamado principio de equivalencia fiscal –por el cual, deberían financiarse los gastos descentralizados exclusivamente con la recaudación impositiva regional–, como es el caso de las restricciones a la descentralización impositiva, deficiencias de renta entre regiones o economías de escala en la gestión tributaria.

Posteriormente se va examinando con cierto detalle el funcionamiento de los tributos cedidos, recargos y tributos propios de las Comunidades Autónomas. De los primeros se observa cómo han ido evolucionando y qué cambios se han ido introduciendo en el sistema, así como las diferencias que se dan, por el manejo de sus competencias normativas, entre las distintas Comunidades en relación a dichos gravámenes. De los recargos se plantea su función marginal, acentuada en algunos casos por su conexión con la previa existencia de cesión con competencia normativa sobre los tipos de gravamen (Impuesto sobre el Valor Añadido e impuestos especiales). Y, en fin, la utilización de tributos propios, como se señala en el libro, «ha respondido más bien a objetivos de tipo extrafiscal (llevar al mercado agrario las explotaciones ociosas, mejora del medio ambiente, defensa del comercio interior y ordenación del territorio o de la actividad turística), siendo relativamente modesta su aportación, en términos recaudatorios globales».

Al final se expone cómo ha ido creciendo, sobre todo desde el año 2001, el nivel de responsabilidad fiscal basado en el sistema de cesión impositiva del Estado a las Comunidades Autónomas, aunque se sigue careciendo de una sincera asunción por las mismas de autonomía fiscal.

El capítulo tercero comienza exponiendo el papel económico y de legitimación política que tiene un sistema de transferencias en países descentralizados y cómo en España se ha dado una estrecha conexión del mismo con los tributos cedidos (éstos han ido incrementando su porcentaje en el total de ingresos autonómicos a la vez que se reducía el peso de las transferencias). Prosigue una visión global del sistema de transferencias vigente con antelación (2001-2009) a los cambios normativos sobre financiación de las Comunidades Autónomas y luego se analizan, por separado, las transferencias incondicionadas y las que tienen carácter condicionado (especiales asignaciones para la nivelación de los servicios públicos fundamentales), que se han destinado para financiar los servicios traspasados hasta finales del año pasado.

La observación de los rasgos esenciales del nuevo sistema de financiación que resulta del desarrollo legislativo del Acuerdo 6/2009, del Consejo de Política Fiscal y Financiera, comienza después, destacando los incrementos porcentuales de cesión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (del 33 al 50%), del Impuesto sobre el Valor Añadido (del 35 al 50%) y de los Impuestos Especiales de Fabricación (del 50 al 58%) –estos porcentajes más elevados de cesión ya aparecían en las disposiciones adicionales octava, novena y décima del Estatuto de Cataluña, resultando admisibles, según el Tribunal Constitucional, «desde el absoluto respeto a la potestad legislativa del Estado que ejercen las Cortes Generales (art. 66.2 CE) y que únicamente puede traducirse en el compromiso de la Generalitat y el Gobierno a acordar en Comisión Mixta (STC 31/2010, de 28 de junio, FJ 137.º)– y la mayor complejidad que presenta la estructura del sistema de transferencias, con cambios de peso relativo de los distintos instrumentos de nivelación y la creación de nuevos fondos (a saber: de Garantía de los Servicios Públicos Fundamentales, de Competitividad y de Cooperación). Al final se describe el funcionamiento de los Fondos de Compensación Interterritorial –el «general» y su «complementario»–, cuyo destino es la financiación de proyectos de inversión que tiendan a minorar las diferencias de renta y riqueza entre las Comunidades Autónomas. En relación a los mismos, la reforma del sistema de financiación apenas les ha afectado.

El capítulo cuarto lleva como título «la (des)coordinación del endeudamiento autonómico». Aquí se afronta, desde el punto de vista de la teoría del federalismo fiscal, el recurso a la deuda de los gobiernos subcentrales y los mecanismos para su limitación (controles directos, coordinación de los distintos niveles de Hacienda...), así como la regulación que se ha hecho en nuestro país, antes y después del impacto que tuvo el acceso a la tercera fase de la unión económica y monetaria con su secuela de coordinación presupuestaria y del endeudamiento a medio plazo. Así se consideran, en primer lugar, las reglas que aparecían en la redacción originaria de la LOFCA (artículo 14) y que estuvieron vigentes hasta el año 2001, deteniéndose particularmente en la observación de las primeras medidas que fue adoptando el Consejo de Política Fiscal y Financiera tras el Acuerdo de financiación autonómica de 20 de enero de 1992, propiciando negociaciones bilaterales Estado/Comunidades Autónomas para proceder a un reparto del tramo de déficit entre las diversas regiones.

La segunda parte del capítulo tiene ya en cuenta la normativa sobre estabilidad presupuestaria, tanto en su versión inicial concretada en las leyes que se aprobaron en diciembre de 2001, como en la modificación que sufrieron tales leyes –tras la previa variación del Pacto de Estabilidad y Crecimiento Europeo– en el año 2006; reforma que supuso, en opinión de MONASTERIO ESCUDERO, dos cambios fundamentales: como principal novedad, la fijación del equilibrio cíclico como referencia fundamental para el objetivo de estabilidad presupuestaria, sustituyendo el equilibrio anual y,

en segundo lugar, la sustitución del mecanismo de fijación del objetivo individualizado de cada Comunidad por un nuevo y complejo mecanismo en el que se mezclan elementos multilaterales y bilaterales, aunque con predominio de estos últimos. El autor también deduce dos defectos de dicha reforma, al legitimar e incentivar el déficit autonómico y los claros peligros de pérdida de reputación de la Administración central.

Ya en el capítulo cuarto se estudia el sistema foral, representativo de un caso notable de federalismo asimétrico y que permite al País Vasco y a Navarra «contar con una elevada autonomía fiscal, no existente en ningún país federal, lo cual hace que en términos de Hacienda su situación esté más próxima a la Hacienda de un país soberano que a una Hacienda subcentral». Se trata de un caso extremo de descentralización impositiva que, de extenderse a las restantes Comunidades Autónomas, dejaría desarmado tributariamente al Estado, imposibilitando políticas de distribución de renta y la propia oferta de bienes y servicios públicos.

El libro termina reflexionando sobre el futuro del Estado autonómico. A nivel teórico se trataría de impedir el abandono del proceso descentralizador por el gobierno central, pero también evitar que los niveles subcentrales adopten comportamientos de polizón, desinteresándose por la cooperación. El autor se muestra partidario de avanzar en el empleo de mecanismos de decisión multilateral, dando una mayor transparencia al modelo e insertándolo de lleno en la categoría del Estado federal. La exposición sumaria de los diversos problemas de la Hacienda autonómica en aspectos tales como la coordinación, rendición de cuentas, transparencia y las vertientes de ingreso y gasto de la autonomía financiera, deja finalmente paso al comentario de ciertos mitos, como el de las balanzas fiscales, las «deudas históricas» –alegados ambos por diversas Comunidades– y el de si cabe todavía realizar una segunda descentralización hacia las Haciendas locales.

Miguel Ángel Martínez Lago

Los defensores del contribuyente

María Teresa SOLER ROCH, José Manuel TEJERIZO LÓPEZ y Fernando SERRANO ANTÓN
Fundación Coloquio Jurídico Europeo, Madrid, 2010, 134 págs.

Reúne esta breve monografía las aportaciones de los principales responsables del Consejo para la Defensa del Contribuyente del Ministerio de Economía y Hacienda, del Consejo Regional de Defensa del Contribuyente de Castilla y León y del Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid. Tenemos, por lo tanto, la perspectiva estatal, autonómica y local compendiadas en un mismo libro.

Con carácter general, la profesora SOLER ROCH da respuesta a los tres interrogantes siguientes: 1.º ¿Tiene sentido su tarea?, 2.º ¿Debe potenciarse? y 3.º El nuevo Reglamento del Consejo estatal, ¿un paso adelante?

La afirmativa respuesta dada por la autora a la primera cuestión se presenta acompañada de un rápido repaso de conocidos hitos –cumplimiento masivo y espontáneo de las obligaciones tributarias, creación de la Agencia Tributaria– que han ido transformando, en los cuarenta años que median entre la aprobación de la primera y última Ley General Tributaria, las posiciones de la Administración y de los contribuyentes en todo lo que rodea a la aplicación de los tributos, dándose ahora una mayor complejidad en las relaciones entre Administración y obligados tributarios, así como la necesidad de cohonestar las potestades de la primera con el respeto de los derechos que asisten a los segundos, cuyo primer reflejo legal vino de la mano de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, y posteriormente, ya en el específico campo tributario, con la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, aun cuando antes de aprobarse esta última, ya se había producido la reglamentación del Consejo para la Defensa del Contribuyente (RD 2458/1996, de 2 de diciembre) que ha regido hasta el 5 de diciembre de 2009, fecha en que entró en vigor el nuevo reglamento de este órgano colegiado de la Administración del Estado (RD 1676/2009, de 13 de noviembre).

La profesora SOLER ROCH se hace eco de los cambios de una organización administrativa que se presenta como prestadora de servicios a los ciudadanos (v. gr.: de información, asistencia y apoyo a los contribuyentes, intensa utilización de nuevas tecnologías informáticas y telemáticas...).

Posteriormente se resumen las funciones del Consejo y se informa de experiencias comparadas y de la articulación de organismos unipersonales o colegiados similares en los distintos niveles de Hacienda, pasando a la caracterización que efectúa el nuevo reglamento de este órgano adscrito a la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, aunque dotado de independencia funcional, y se describen sumariamente sus competencias y procedimientos en relación con las quejas y sugerencias recibidas de los contribuyentes, así como de las propuestas e informes que le compete realizar en el despliegue de su función asesora. Todo ello rematado con la indicación de algunos datos deducidos de la Memoria del Consejo del año 2008 y situando los dos planos en que cabe plantearse la potenciación de sus tareas: uno en relación con las funciones y el alcance de sus competencias y otro con el conocimiento y utilización del Consejo por los propios administrados y los profesionales que les asesoran y defienden.

El segundo capítulo se refiere al Consejo Regional de Castilla y León (instituido por Decreto 98/2004, de 2 de septiembre). Con carácter previo al examen de su organización y estructura, el profesor TEJERIZO LÓPEZ reflexiona sobre los antecedentes de los órganos encargados de la defensa de los derechos de los contribuyentes en España, la existencia de algunas instituciones similares en el Derecho Comparado y la posición de los defensores del contribuyente en las Comunidades Autónomas y Entidades Locales.

Luego se pasa revista a diversas cuestiones organizativas: si el defensor ha de ser unipersonal o colegiado, de quién ha de depender su nombramiento y cuál debe ser su composición si se opta por la segunda modalidad, así como los eventuales problemas que pueden darse por la presencia de representantes de primer nivel de la Administración tributaria. El autor parece mostrar su preferencia porque el nombramiento sea de personas que no tengan responsabilidades directas en la aplicación de los tributos, siendo ajenas a la Hacienda controlada.

Tras describir específicamente el caso del Consejo Regional de Castilla y León, se efectúa un planteamiento difícilmente objetable: «La naturaleza del Consejo y su posición quedarían mucho más claras si se le alejara lo más posible de la organización de la Administración tributaria afectada. Lo mejor es que dependiera de los órganos legislativos, como sucede con el Defensor del Pueblo y con sus homónimos de las Comunidades Autónomas, pero en el supuesto de incardinarle en el ejecutivo regional lo más correcto sería hacerle depender, desde el punto de vista organizativo, del Consejero de Hacienda, máximo responsable de la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma, y no, como en nuestro caso, de un órgano, como es la Dirección General de Tributos, que es precisamente el que debemos controlar».

Después se estudian las funciones en orden a dar efectividad a los derechos de los contribuyentes, amén de otros cometidos propios del Consejo (recibir quejas y sugerencias, elaborar propuestas e informes, asesorar a la Consejería y proponer cambios normativos o procedimentales...) y se reflexiona sobre la posibilidad de ampliar el campo de acción en ámbitos de revisión y revocación de actos tributarios.

Finalmente, se reseña el funcionamiento del Consejo Regional y se evalúa la experiencia práctica del mismo, formulando un juicio crítico sobre la naturaleza de las decisiones adoptadas por estos organismos.

El tercer capítulo contiene el estudio del profesor SERRANO ANTÓN sobre el régimen jurídico de la Oficina del Defensor del Contribuyente (creada por Decreto de la Alcaldía de 9 de julio de 2004), adscrita al Área de Gobierno de Hacienda y Administración Pública del Ayuntamiento de Madrid, respondiente, según afirma, a «un nuevo concepto de prestación de servicios locales, con estructuras ágiles y flexibles, basadas en la modernización, la democracia participativa y la desconcentración administrativa».

En su estudio, el titular responsable de la citada oficina municipal pasa revista a la normativa aplicable, justificación legal de su creación, fines (asesoramiento, información, atención y mediación ante los conflictos derivados de actuaciones tributarias, gozando de independencia y libertad de

criterio), ámbito subjetivo competencial, organización y posición autónoma respecto de la Agencia Tributaria de Madrid y diferenciada del Tribunal Económico-Administrativo Municipal, relaciones con otras instancias del propio Ayuntamiento, procedimiento simplificado y sin formalismos de tramitación de quejas, reclamaciones y sugerencias, todo ello en un contexto informatizado de gestión de los expedientes.

Después se determina el ámbito objetivo de actuación del Defensor del Contribuyente (los derechos y las garantías de los obligados tributarios) y se ponen de relieve las tareas que al mismo incumben respecto de la Comisión Especial de Sugerencias y Reclamaciones del Pleno del Ayuntamiento madrileño, registro de las observaciones que reciba del Defensor del Pueblo acerca de los servicios tributarios municipales, remisión de quejas entre el Consejo para la Defensa del Contribuyente estatal y el Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento y su colaboración con el Defensor del Vecino de la misma Entidad Local.

Las últimas reflexiones hacen mención a los cometidos que corresponden al Defensor del Pueblo Europeo y se expone un escenario de luces y sombras del Defensor del Contribuyente sobre dos cuestiones especialmente controvertidas, como son la ubicación de este organismo en la estructura administrativa en relación con el control interno y los efectos de sus resoluciones a través de su encaje en el sistema legal de recursos y reclamaciones existente

Miguel Ángel Martínez Lago

El IBI de las grandes infraestructuras hidráulicas

Javier GONZALO MIGUELÁÑEZ
Aranzadi, Navarra, 2007, 574 págs.

Con prólogo de Jesús S. MIRANDA HITA, director general del Catastro del Ministerio de Economía y Hacienda, y adelantándose en el tiempo a la publicación del Real Decreto 1464/2007, de 2 de noviembre, por el que se aprobaron las normas técnicas de valoración catastral de los bienes inmuebles de características especiales (BOE, núm. 278, de 20 de noviembre de 2007), aparece este libro escrito por el abogado de la Federación Nacional de Asociaciones y Municipios con Centrales Hidroeléctricas y Embalses, que se ha encuadrado en la colección sobre Derecho de la edificación de la Editorial Aranzadi.

El amplio trabajo efectuado por el autor ha quedado estructurado en 18 capítulos que denotan la fuerte finalidad práctica que se quiere promover, pues no en balde responde a las experiencias que GONZALO MIGUELÁÑEZ ha ido desarrollando desde hace más de 15 años en el campo del asesoramiento jurídico profesional a las Entidades Locales. Ello denota también el público potencial preferente de esta obra, constituido por abogados, técnicos municipales, políticos electos de los Ayuntamientos, etc.

Como se advierte en el prólogo, la tributación de los bienes inmuebles de características especiales representa una de las más llamativas novedades de la reforma de la Ley de Haciendas Locales que acometió la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, y que resultó precedida sólo por unos días de la Ley 48/2002, reguladora del Catastro Inmobiliario.

Tales bienes aparecen definidos legalmente como «un conjunto complejo de uso especializado, integrado por suelo, edificios, instalaciones y obras de reurbanización y mejora que, por su carácter unitario y por estar ligado de forma definitiva para su funcionamiento, se configura a efectos catastrales como un único bien inmueble» (art. 8.1 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por RDLeg. 1/2004, de 5 de marzo), incluyéndose en dicho ámbito diferentes grupos de bienes, como son: a) los destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refinado del petróleo, y las centrales nucleares; b) las presas, saltos de agua y embalses, incluido su lecho o vaso, excepto las destinadas exclusivamente al riego; c) las autopistas, carreteras y túneles de peaje; d) los aeropuertos y puertos comerciales.

El ámbito objetivo del libro que comentamos es enorme. Según deja expuesto MIRANDA HITA, resultarían más de 500 presas, embalses y saltos de agua sujetos al Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) de casi 1.200 municipios. Ello representaría más del 75 por 100 de esta tipología de bienes y casi el 63 por 100 de los municipios de una u otra forma afectados por los mismos.

La obra comienza con un recorrido sobre la evolución histórica de la tributación municipal de las grandes infraestructuras de producción de energía eléctrica y se adentra después en los fundamentos constitucionales para la aplicación de los tributos locales —especialmente el IBI— a estas grandes infraestructuras de producción energética.

Sigue con la consideración que realiza el autor acerca de la incidencia del citado impuesto municipal en la presión fiscal, el relevante papel desempeñado por el Catastro en las Haciendas Locales y el inicio de la puesta en tributación de las infraestructuras energéticas con las primeras valoraciones de las mismas como bienes inmuebles, centrándose en la actividad del Catastro en el grupo de las presas, centrales hidroeléctricas y embalses, a partir del 1 de enero de 1990, y en los procesos de impugnación emprendidos por parte de los sujetos pasivos contra las primeras cuotas tributarias del IBI de las presas, saltos de agua, centrales hidroeléctricas y embalses. El repaso de los diversos pronunciamientos de Tribunales Superiores de Justicia de Comunidades Autónomas lleva a GONZALO MIGUELÁÑEZ a deducir que se había ido conformando una doctrina proclive no sólo a la desestimación de la impugnación de los valores catastrales de estas infraestructuras energéticas, sino también a que las mismas se configurasen como conjuntos complejos constituidos por una gran variedad de elementos (construcciones, edificaciones e instalaciones industriales, obras de urbanización y mejora, lecho del embalse, etc.).

El trabajo continúa con el señalamiento del vacío tributario del IBI, por falta de gestión catastral, en los años 1990-1992, y la consiguiente merma de recursos municipales que ello provocaba, así como las reclamaciones patrimoniales que los Ayuntamientos realizaron al Estado. También se plantea el autor la finalidad de la protección estatal de los beneficios fiscales para las infraestructuras de producción de energía eléctrica en los tributos locales (la irreductibilidad de las cuotas del Impuesto sobre Actividades Económicas fue declarada por el Tribunal Supremo en Sentencia de 15 de junio de 1996) y la exclusión en el IBI de la tributación del agua embalsada y del lecho del embalse en las infraestructuras de producción de energía hidroeléctrica –considerando para ello la doctrina emanada de la Audiencia Nacional y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo (sentencias de 15 de enero de 1998, 21 de enero de 1999, 22 de febrero de 2005 y 22 de noviembre de 2005)–, con lo que quedaba abierta la vía para que los sujetos pasivos titulares de las infraestructuras analizadas reclamasen a los Ayuntamientos por ingresos indebidos del IBI del lecho del embalse desde 1993 a 1998 en que se modificó el artículo 62 de la Ley de Haciendas Locales por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre.

En el capítulo décimo de la obra se consideran los antecedentes y algunos aspectos de la tramitación parlamentaria de la reforma de las Haciendas Locales operada en el año 2002 (dadas las ya citadas leyes 48 y 51/2002) y su aplicación a las infraestructuras hidráulicas en el IBI, dado el alumbramiento que produjo de la categoría de bienes inmuebles de características especiales. Los siguientes capítulos narran el proceso de implantación de la reforma del IBI para las infraestructuras hidroeléctricas en las ordenanzas municipales del año 2003 –que resultaron impugnadas por las empresas productoras de energía eléctrica–, poniendo de relieve los argumentos en defensa de autonomía tributaria local y la jurisprudencia recaída sobre aquellas ordenanzas.

Así se llega a la regulación vigente desde 2004, tanto por lo que hace al Catastro Inmobiliario como a las Haciendas Locales y que han normalizado la tributación en el IBI de las infraestructuras energéticas como bienes inmuebles de características especiales. El autor considera las novedades en orden a la gestión catastral de estos bienes, advirtiendo de las modificaciones introducidas en los textos refundidos de ambas materias por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, sobre medidas para la prevención del fraude fiscal.

En los últimos capítulos de la obra que reseñamos se repasa la problemática que plantea la sujeción al IBI de las presas del Estado, dada la negativa de las Confederaciones Hidrográficas a pagar

el IBI por esos bienes inmuebles de características especiales, sosteniendo la necesidad de proceder a una reforma de los conceptos de titular catastral, sujeto pasivo y sustituto del contribuyente en los supuestos de concurrencia entre el Estado y diversos concesionarios o entre estos últimos. También se comentan las previsiones legislativas para el desarrollo de la normativa catastral llevada a cabo por el Real Decreto 417/2006, de 7 de abril, así como los trabajos de la Dirección General del Catastro para la concreción de los criterios de valoración de los bienes inmuebles de características especiales –lo que ha sido objeto del RD 1464/2007, de 2 de noviembre, como ya advertimos al principio de este comentario– y se advierte del reparto que debe procurarse de las cuotas del IBI recaudadas por los mismos, habida cuenta de su afectación territorial –especialmente en los casos de presas y embalses– a varios términos municipales. En el último capítulo, el autor se postula a favor de una nueva reforma de la legislación sobre Haciendas Locales y Catastro que favorezca la intervención de los Ayuntamientos en los trámites de gestión catastral.

Al final del libro se incluye en el anexo un inventario de infraestructuras energéticas cerrado a 31 de marzo de 2007 en el que los embalses y saltos de agua aparecen clasificados por cuencas hidrográficas, capacidad y municipios afectados. También se hace una relación de centrales térmicas ordenadas provincialmente y se informa de las características, emplazamiento y producción de las seis centrales nucleares en funcionamiento en España. Igualmente se aporta una relación de los parques eólicos que existen en las Comunidades Autónomas y, por último, se señalan unos cuantos datos de producción nacional de energía y grado de autoabastecimiento, consumo final de energías por fuentes, evolución del consumo de energía primaria en España y una relación de las grandes presas que hay en otros países.

Miguel Ángel Martínez Lago