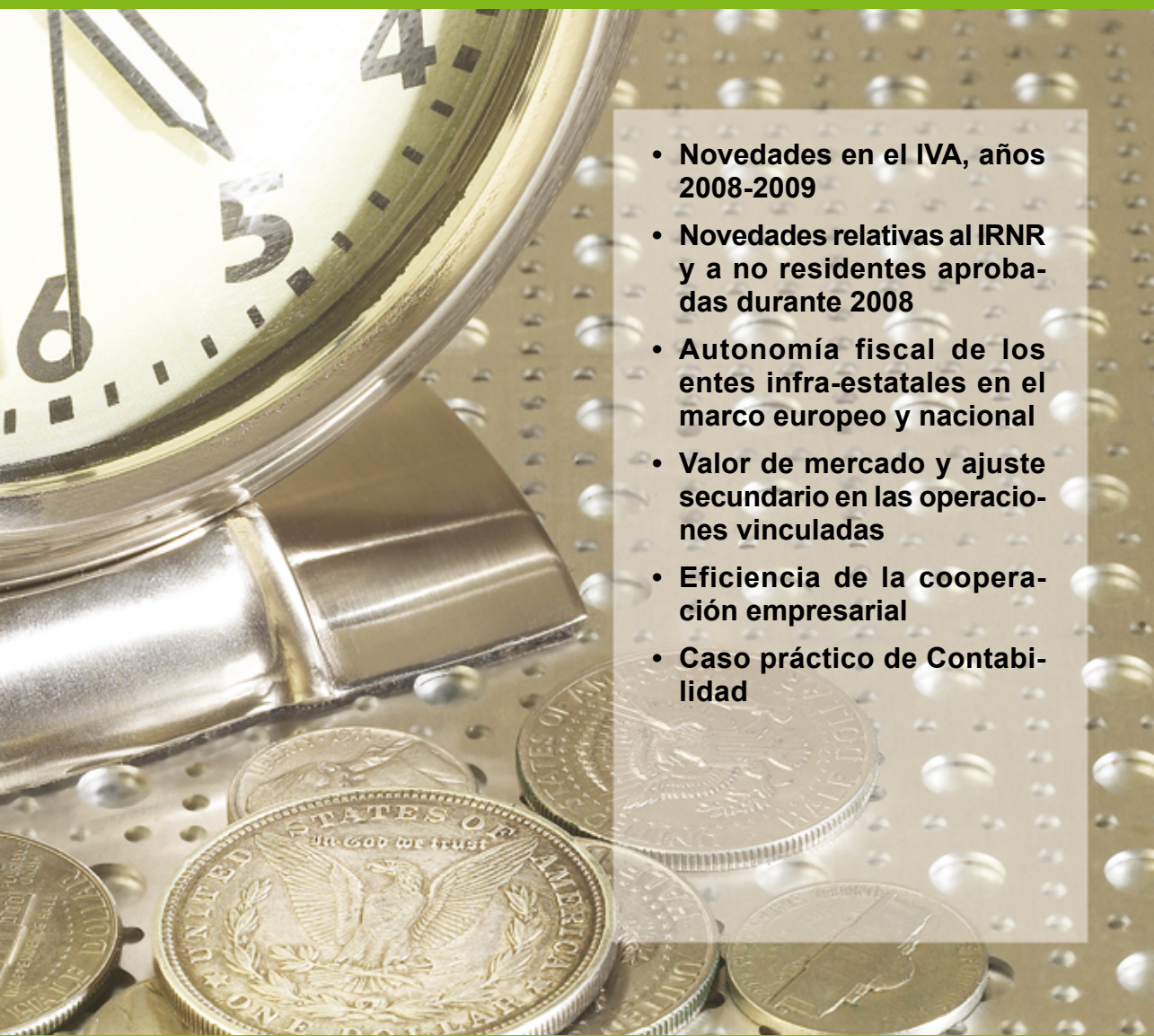
CEF.-

Contabilidad y Tributación

Comentarios y Casos Prácticos

ISSN: 1138-9540

Revista mensual núm. 312 Marzo 2009



- Novedades en el IVA, años 2008-2009
- Novedades relativas al IRNR y a no residentes aprobadas durante 2008
- Autonomía fiscal de los entes infra-estatales en el marco europeo y nacional
- Valor de mercado y ajuste secundario en las operaciones vinculadas
- Eficiencia de la cooperación empresarial
- Caso práctico de Contabilidad

CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

P.º Gral. Martínez Campos, 5	28010 MADRID	Tel. 914 444 920
Gran de Gràcia, 171	08012 BARCELONA	Tel. 934 150 988
Alboraya, 23	46010 VALENCIA	Tel. 963 614 199
Ponzano, 15	28010 MADRID	Tel. 914 444 920
www.cef.es	**902 88 89 90**	**info@cef.es**

MARZO 2009 – NÚMERO 312

DIRECTOR

Roque de las Heras Miguel

COORDINADORES

M.ª José Leza Angulo

Javier Romano Aparicio

CONSEJO ASESOR

- Sotero Amador Fernández *(Profesor del Centro de Estudios Financieros)*
- Juan Arrieta Martínez de Pisón *(Vicedecano de Postgrado de la Facultad de Derecho y Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UAM)*
- Eduardo Bueno Campos *(Catedrático de Economía de la Empresa. UAM)*
- Inocencio Carazo González *(Socio Director de INSESA & Abogados)*
- José Luis Cea García *(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. UAM)*
- Manuel García-Ayuso Covarsí *(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Sevilla)*
- Lorenzo de las Heras Miguel *(Inspector de Entidades de Crédito. Banco de España)*
- Luis Alberto Malvárez Pascual *(Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva)*
- Alfonso Martínez García Monco *(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Álcala)*
- Juan Monterrey Mayoral *(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Extremadura)*
- Francisco Palacio Ruiz de Azagra *(Vocal del Tribunal Económico-Administrativo Central)*
- Carlos Palao Taboada *(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UAM)*
- José Ramón Ruiz García *(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de La Coruña)*
- J. Andrés Sánchez Pedroche *(Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Castilla-La Mancha)*
- Eduardo Sanz Gadea *(Inspector de Hacienda del Estado. Ministerio de Economía y Hacienda)*
- Enrique Villanueva García *(Profesor Titular de Economía Financiera y Contabilidad. UCM)*

SUMARIO

Página

TRIBUTACIÓN

18/2009 Novedades en el Impuesto sobre el Valor Añadido: referencia a los cambios normativos, jurisprudenciales y doctrinales operados en el mismo. 3
(M.ª Blanca Granizo Labrandero y Eduardo Verdún Fraile)

19/2009 Principales novedades en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y otras normas fiscales relativas a los no residentes aprobadas durante el año 2008. Especial referencia a los procedimientos amistosos. 39
(Diego Martín-Abril y Calvo y Felipe Rubio Cuadrado)

20/2009 Autónomas, *ma non troppo*… Reflexiones sobre la autonomía fiscal de los entes infra-estatales, a la luz de la Sentencia *Geurts*. 91
(João Félix Pinto Nogueira)

CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

21/2009 Valor de mercado y ajuste secundario en las operaciones vinculadas. 137
(Teodoro Cordón Ezquerro)

CONTABILIDAD

22/2009 Eficiencia de la cooperación empresarial en un sector maduro de baja intensidad tecnológica. 197
(Jesús David Sánchez de Pablo González del Campo)

23/2009 Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Auditoría y Contabilidad. 243
(Anna Ayats Vilanova y Pilar García Giménez)

RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS 269

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

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

- REDACCIÓN Y ADMINISTRACIÓN:

  P.º Gral. Martínez Campos, 5 - 28010 MADRID
  Tel. 914 444 920

- 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 (2009): ..... 134,62 € (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 (2009) ..... 201,93 € (IVA no incluido)

  (Comprende los dos volúmenes indicados anteriormente y al final de cada año se recopilan en Tomos independientes: Legislación y Jurisprudencia Tributaria).

- NÚMEROS SUELTOS (Completos):

  – Suscriptores ..... 14,43 € (IVA no incluido)
  – No suscriptores ..... 19,24 € (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 período 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.

Núm.
18/2009

NOVEDADES EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: REFERENCIA A LOS CAMBIOS NORMATIVOS, JURISPRUDENCIALES Y DOCTRINALES OPERADOS EN EL MISMO

M.ª Blanca Granizo Labrandero
Eduardo Verdún Fraile
Inspectores de Hacienda del Estado

Extracto:

En el presente artículo los autores analizan las principales novedades normativas que se han producido en el Impuesto sobre el Valor Añadido, como consecuencia de los cambios introducidos por diferentes normas estatales aprobadas a lo largo del año 2008. Asimismo, examinan la evolución doctrinal del Impuesto con referencia a las contestaciones más relevantes evacuadas por la DGT a lo largo de los últimos meses e, igualmente, hacen un repaso de las sentencias más significativas del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas dictadas a lo largo de 2008. Finalmente, realizan unos comentarios sobre el futuro más inmediato del Impuesto, en la medida en que ya está próxima la entrada en vigor el 1 de enero de 2010 de las directivas que han sido denominadas como «Paquete IVA».

Palabras clave: IVA, novedades normativas y doctrinales, jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo y «Paquete IVA».

Sumario

I. Novedades normativas.

I.1. El nuevo concepto de rehabilitación.

I.2. Las sociedades mercantiles y su condición de empresario o profesional.

I.3. Las transmisiones globales de patrimonio.

I.4. Calificación de créditos incobrables.

I.5. Importaciones de bienes de escaso valor y en régimen de viajeros.

I.6. Requisitos formales para poder ejercer el derecho a la deducción en las importaciones y operaciones asimiladas.

I.7. El nuevo sistema de devoluciones mensuales.

I.8. Nuevos modelos de autoliquidación del IVA.

I.9. Arrendamientos de viviendas con opción de compra.

II. Novedades doctrinales.

II.1. Hecho imponible.

II.2. Comercio internacional.

II.3. Exenciones interiores.

II.4. Base imponible.

II.5. Tipo impositivo.

II.6. Régimen especial del grupo de entidades.

III. Evolución de la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo durante 2008.

III.1. Sentencia de 21 de febrero de 2008, Asunto C-425/06 (NFJ027402), Part Service Srl.

III.2. Sentencia de 21 de febrero de 2008, Asunto C-271/06 (NFJ027416), Netto Supermarkt.

III.3. Sentencia de 13 de marzo de 2008, Asunto C-437/06 (NFJ027750), Securenta.

III.4. Sentencia de 13 de marzo de 2008, Asuntos C-95 y 96/07 (NFJ028276), Ecotrade SpA.

III.5. Sentencia de 16 de septiembre de 2008, Asunto C-288/07 (NFJ029799), Isle of Wight Council.

IV. El Paquete IVA.

El presente artículo tiene por objeto, en primer lugar, realizar un recorrido sobre las principales novedades normativas que se han realizado en el Impuesto sobre el Valor Añadido en los años 2008-2009.

En segundo término, se analiza la evolución doctrinal del Impuesto con referencia a las contestaciones más relevantes evacuadas a lo largo de los últimos meses por la Dirección General de Tributos (DGT).

Por último, se hace un repaso de las sentencias más significativas del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas dictadas a lo largo de 2008, para finalizar con unos breves comentarios sobre el futuro más inmediato del Impuesto, en la medida en que ya está próxima la entrada en vigor el 1 de enero de 2010 de las directivas que han sido denominadas como «Paquete IVA» y que modifican a la Directiva 2006/112/CE en dos aspectos muy interesantes: uno, eminentemente técnico como es el conjunto de reglas que permiten localizar las prestaciones de servicios, y otro, más procedimental que regula de forma novedosa las devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos a que se refiere el artículo 119 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (BOE del 29).

En relación con las novedades normativas, debe anticiparse que la Ley 37/1992, se ha visto modificada a lo largo del último año por el Real Decreto-ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica (BOE del 22) y más recientemente por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el IVA y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria (BOE del 25).

El Decreto-ley 2/2008 afectó exclusivamente al concepto de rehabilitación, con el objeto esencial de excluir el valor del suelo del cómputo del aumento de valor en más de un 25 por 100 que debe cumplirse para que una determinada actuación inmobiliaria se califique como tal a efectos de IVA.

Por su parte, la Ley 4/2008 incorpora a la Ley del Impuesto un conjunto de cambios esencialmente motivados por la evolución del Derecho comunitario y, más concretamente, por la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo.

Así, se retoca el concepto de empresario o profesional en relación con las sociedades mercantiles, corrigiendo la presunción *iuris et de iure* que hacía la Ley y que había quedado superada por determinadas situaciones de hecho. Se incorporan, por fin, los criterios del Tribunal europeo para la correcta aplicación del artículo 7.1.º (transmisiones globales de patrimonio), se introducen límites más flexibles en determinadas franquicias por importación de bienes y se ajusta el requisito formal para la deducción del Impuesto en este tipo de operaciones.

Junto con tales modificaciones, la Ley 4/2008 modifica a la Ley 37/1992 en sus artículos 115 y 116 a fin de introducir la que está siendo sin duda la principal novedad del IVA: el nuevo sistema de devoluciones mensuales, cuyo desarrollo se ha realizado a través del Real Decreto 2126/2008, de 26 de diciembre, que da nueva redacción al artículo 30 y crea un nuevo 30 bis en el Reglamento del Impuesto.

El nuevo sistema de devoluciones mensuales ha provocado una reorganización y simplificación de los modelos de autoliquidación a través de las Órdenes 3786, 3787 y 3788/2008, de 29 de diciembre (BOE del 30). De todas ellas, debe destacarse la que crea el nuevo modelo 303 que será el utilizado desde 2009 por la práctica totalidad de los sujetos pasivos.

Finalmente, la Ley 4/2008 incorpora la reducción del plazo de dos años a uno para que un crédito tenga la calificación en IVA de incobrable y anuncia la muy próxima revisión del tratamiento en el Impuesto de los arrendamientos de viviendas con opción de compra.

En relación con la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, deben destacarse, entre otras, la sentencia *Securenta*, que permite concretar cómo debe deducirse el Impuesto soportado relativo a *inputs* de la actividad destinados simultáneamente a actividades sujetas y no sujetas al mismo. Asimismo, la sentencia *Ecotrade*, que determina una interpretación mucho más restrictiva de la que se realizaba hasta ahora del artículo 89.tres.2.º de la Ley 37/1992.

En cuanto a la doctrina de la DGT, pueden citarse contestaciones que afectan al hecho imponible, en lo que se refiere a la comercialización de bonos multiuso (*vouchers*), así como a las cantidades retenidas en concepto de penalización, que se consideran indemnizaciones en las que no existe acto de consumo, de modo que no se sujetan al Impuesto.

En el comercio internacional se analiza la inclusión en la base imponible de la importación de determinados servicios de transporte y determinados aspectos en las importaciones temporales.

También se tratan las exenciones en el ámbito interno cuando la operación realizada se puede desglosar en principal y accesoria, así como en los casos de externalización o subcontratación de funciones en operaciones financieras, avanzando en el proceso de incorporación a la doctrina de la jurisprudencia más relevante del Tribunal de Luxemburgo sobre este particular.

En lo que respecta a la base imponible, las contestaciones comentadas se refieren a descuentos, accesoriedad y tratamiento de créditos que devienen incobrables con posterioridad a una subrogación de un tercero en la posición del titular de los mismos.

Por último, se realizan diversas consideraciones en torno al tipo impositivo aplicable y al régimen especial del grupo de entidades.

Para finalizar, el presente artículo dedica sus últimas líneas a la ya casi inminente entrada en vigor del «Paquete IVA» en enero de 2010.

I. NOVEDADES NORMATIVAS

I.1. El nuevo concepto de rehabilitación.

El artículo 20.uno.22.º de la Ley 37/1992, dispone la exención aplicable a las segundas y ulteriores entregas de edificaciones una vez terminada su construcción o rehabilitación.

No obstante, el mismo precepto no resulta aplicable y, por tanto, la entrega tributa por el IVA cuando el adquirente de la edificación la va a destinar a su rehabilitación.

El sistema legal, por tanto, atrae al IVA las actuaciones de rehabilitación asimilándolas a las de la construcción del inmueble, con el fin de que el empresario no se vea incidido por la modalidad TPO del ITPAJD, tributo no deducible y que, por consiguiente, no resulta inocuo a estos efectos.

Por todo ello, resulta especialmente importante conocer cuándo una actuación se califica o no como de rehabilitación.

De acuerdo con el artículo 20.uno.22.º de la Ley, dos son los requisitos que deben cumplirse acumuladamente para ello:

- Un requisito cuantitativo, en cuya virtud es necesario que la obra a realizar tenga un coste global que exceda del 25 por 100 del precio de adquisición si esta se hubiese efectuado durante los dos años inmediatamente anteriores o, en otro caso, del verdadero valor que tuviera la edificación o parte de la misma antes de su rehabilitación.
- Un requisito cualitativo, que exige que la obra suponga la reconstrucción de edificaciones mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas.

Pues bien, respecto de la redacción original de dicho precepto, el Decreto-ley 2/2008 realiza cuatro cambios.

El principal, sin duda, consiste en matizar legalmente la doctrina de la DGT sobre este particular, dando nueva redacción al requisito cuantitativo a fin de excluir de forma expresa de la valoración o precio que la edificación tuviera con carácter previo a la rehabilitación el importe correspondiente al suelo. Por ello, a los efectos de computar si se cumple el requisito cuantitativo del 25 por 100, debe considerarse exclusivamente el vuelo. Con ello, resulta evidente que se amplía muy significativamente la posibilidad de que la actuación pueda ser considerada como de rehabilitación.

En segundo lugar, la nueva redacción sustituye la anterior referencia al «verdadero valor que tuviera la edificación» por su «valor de mercado». Con ello, parece que el legislador acude a un tér-

mino más común en el Derecho tributario pero que, como es sabido, no está exento de dificultades cuando se pretende calcular. La Ley del Impuesto no dispone de una definición concreta de valor de mercado; sin embargo, la Directiva 2006/112/CE sí lo define en su artículo 72 con arreglo a los siguientes términos:

«A efectos de la presente Directiva, se entenderá por "valor normal de mercado" el importe total que, para obtener los bienes o servicios en cuestión, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios, debería pagar en condiciones de libre competencia, a un proveedor independiente dentro del territorio del Estado miembro de imposición de la entrega o prestación».

Por otra parte, y respecto del requisito cualitativo, se introduce una mención en la Ley del IVA a que la reconstrucción del inmueble constituya el objeto principal de la rehabilitación. Con ese término, el legislador parece incorporar en la Ley 37/1992 el requisito incluido en la doctrina de la DGT relativo a que un proyecto global se calificará cualitativamente de rehabilitación cuando más del 50 por 100 de las actuaciones que se van a desarrollar se refieran a la reconstrucción del inmueble [puede citarse, en este sentido, la contestación vinculante de 27 de febrero de 2008, N.º V0447-08 (NFC028723)].

Por último, desaparece de la nueva redacción la referencia a que las actuaciones de rehabilitación deban iniciarse con carácter inmediato a la adquisición del inmueble, requisito de difícil cumplimiento si se considera que antes del inicio de las obras debe disponerse de la total propiedad del inmueble, hecho que no siempre es sencillo, así como del proyecto debidamente visado y aprobado, hechos que sin duda necesitan de un tiempo razonable. En consecuencia, con la nueva redacción habrá de estarse a la intencionalidad con que se realiza la compra, elemento mucho más coherente con la estructura del IVA.

En cuanto a las obras ya iniciadas con anterioridad a la entrada en vigor (22 de abril de 2008) de la nueva redacción del artículo 20.uno.22.º, el apartado uno de la disposición transitoria única del Real Decreto-ley 2/2008, establece una serie de reglas transitorias con el fin de extender el nuevo concepto de rehabilitación, a todos sus efectos, a las entregas de edificaciones o partes de las mismas que se produzcan a partir de aquella fecha, con independencia de que los empresarios que estén llevando a cabo tales actuaciones de rehabilitación hayan recibido pagos anticipados, totales o parciales, con anterioridad a la misma.

I.2. Las sociedades mercantiles y su condición de empresario o profesional.

La modificación básica a este respecto se realiza en el artículo 5, apartado uno, letra b) de la Ley. Con la antigua redacción, la cual ha permanecido inalterada desde la creación del Impuesto, se consideraba empresario o profesional a cualquier sociedad mercantil *en todo caso*. El cambio que propone la Ley 4/2008 supone considerar empresarios o profesionales a las sociedades mercantiles *salvo prueba en contrario*.

Hasta ahora, la sociedad mercantil, por el mero hecho de serlo, es decir, de tener dicho carácter mercantil, se le presumía un ánimo de lucro que implicaba considerarla invariablemente empresario o

profesional. Se trataba de una presunción que no admitía prueba en contrario. La Ley 4/2008 introduce dicha prueba en contrario, de modo que es posible que una sociedad mercantil no deba ser considerada como empresario o profesional si efectivamente no realiza una actividad de dicha naturaleza.

Por razones de técnica tributaria, ha sido necesario modificar la letra a) del apartado dos del artículo 4 con el fin de considerar realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles solo cuando estas tengan la condición de empresario o profesional, alineando así los dos artículos relativos a esta cuestión. Podría plantearse, en este sentido, por qué el legislador no ha seguido la misma técnica para la corrección del artículo 5.uno b), disponiendo el carácter empresarial de las entidades mercantiles cuando estas actúen en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional. Al respecto, la inclusión de la mención a la prueba obliga a plantear a quién le corresponde la carga de la misma, hecho que si bien debe contestarse a la luz de lo dispuesto por el artículo 105.1 de la LGT (*a quien haga valer su derecho*), no cabe duda de que introduce una cierta complejidad innecesaria.

En cualquier caso, las razones que han llevado a la citada modificación son varias. En primer lugar, cabe destacar la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 28 de septiembre de 2005, número 7303/2003 (NFJ021502).

El TEAC reconoce en esta resolución que la regla general en el Impuesto es tajante, pues el espíritu de la Ley lleva a que cualquier entrega de bienes o prestación de servicios que efectúe una sociedad mercantil se halle comprendida en el ámbito objetivo y subjetivo del Impuesto.

Sin embargo, la cuestión que se trata es el carácter empresarial de una entrega de bienes realizada por una sociedad mercantil cuando los bienes transmitidos no se encuentran afectos a su actividad económica. Argumenta el TEAC que para negar el carácter empresarial de la operación habría que justificar que, o bien dichos bienes no son objeto de una actividad económica a efectos del Impuesto, o bien que la actividad del transmitente era ajena y distinta a la que podría haberse desarrollado con los mismos. En el primer caso, lo que ocurre es que al no considerarse como actividad económica a efectos del Impuesto, su realización queda fuera del ámbito de aplicación del mismo. En el segundo caso, lo que se produce es que los bienes no están afectos a la actividad del sujeto pasivo –o dicho de otro modo, no se integran en su patrimonio empresarial– y, en consecuencia, las cuotas soportadas en su adquisición no serán deducibles (art. 95.dos 4.º) y su posterior transmisión estará exenta (art. 20.uno.25.º).

Con esta resolución el carácter tajante de la Ley a que se refiere el TEAC parece que empieza a resquebrajarse, pues se reconoce la posibilidad de que una sociedad mercantil realice operaciones que no son consideradas como empresariales o profesionales. El caso tratado por el TEAC se refería a una sociedad patrimonial, sin embargo, las conclusiones del Tribunal son independientes de la calificación de la mercantil como una sociedad patrimonial o no.

En relación con las sociedades patrimoniales, en particular sociedades *holding*, se puede hacer referencia a varias sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas como la senten-

cia de 20 de junio de 1991, *Polysar Investments Netherlands*, Asunto C-60/90 (NFJ001249), la sentencia de 20 de junio de 1996, *Wellcome Trust*, Asunto C-155/94 (NFJ004440) y la sentencia de 29 de abril de 2004, empresa de *Desenvolvimento Mineiro* SGPS, SA, Asunto C-77/01 (NFJ016398).

Las sociedades *holding* se limitan a la tenencia de participaciones accionariales en otras sociedades, percibiendo dividendos por esta razón. Las sentencias anteriores vienen a constatar que estos dividendos no son más que los frutos de un bien y son la simple consecuencia de la tenencia del mismo. Se afirma, pues, que la mera adquisición y la mera tenencia de participaciones sociales no deben considerarse como una actividad económica, lo cual implica negar a una sociedad *holding*, aunque se trate de una sociedad mercantil, la condición de sujeto pasivo y, por tanto, de empresario o profesional. Sin embargo, señala el Tribunal de Luxemburgo que sí cabe reconocer que se realiza una actividad económica cuando la participación va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades participadas.

Realmente, tanto en el texto de la actual Directiva 2006/112/CE como en el de la antigua Sexta Directiva no se encuentra ninguna mención al carácter obligatoriamente empresarial o profesional de las sociedades mercantiles, por lo que la presunción *iuris et de iure* establecida en la Ley 37/1992 no se apoyaba en ningún precepto comunitario. La modificación llevada a cabo por la Ley 4/2008 admitiendo la prueba en contrario supone una adaptación más ajustada del texto legal español a la normativa comunitaria.

Por último, la doctrina más reciente de la DGT respecto de la actividad de las sociedades mercantiles participadas íntegramente por ayuntamientos u otros entes públicos también ha contribuido a la modificación del artículo 5 de la Ley 37/1992.

De acuerdo con la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de junio de 2004 (NFJ019867), las sociedades mercantiles constituidas por la Administración como socio único, se hallan más cerca de la fundación de un servicio público que de una figura asociativa; tanto es así que la propia Ley de Sociedades Anónimas y luego su Texto Refundido han tenido que exceptuar de la obligación de que el número de socios fundadores no inferiores a tres a las sociedades constituidas por el Estado, Comunidades Autónomas o Corporaciones Locales, o por organismos o entidades de ellos dependientes.

Estas sociedades mercantiles se relacionan con los usuarios bajo formas jurídicas propias del Derecho privado, pero en cambio internamente actúan casi como un órgano del ente público, por lo que vienen a ser consideradas como órganos técnico-jurídicos del ente público que las crea y del cual dependen. En especial, esta dependencia se aprecia claramente desde el punto de vista de su régimen económico-financiero. Así, las transferencias y aportaciones que los entes públicos destinen a la financiación de estas sociedades mercantiles no pueden constituir contraprestación de operaciones sujetas al Impuesto, reduciendo la consideración de las citadas sociedades a meros centros de gasto, negándoseles su condición de empresario o profesional.

En todo caso, ha de señalarse que la propia DGT ha limitado la referida no sujeción a las prestaciones de servicios, no así a las entregas de bienes para las cuales se predica la sujeción al IVA aun cuando tengan por destinatario al ente público del que la sociedad mercantil de que se trate dependa.

I.3. Las transmisiones globales de patrimonio.

En esta modificación la Ley 4/2008 da nueva redacción al artículo 7.1.º de la Ley 37/1992.

El artículo 7 de la Ley del Impuesto regula los supuestos de no sujeción, el primero de los cuales se refería a la transmisión en bloque de un patrimonio empresarial. Esta transmisión podía llevarse a cabo como sigue:

1. Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional de un sujeto pasivo a favor de otro que continúe en el desarrollo de la misma actividad, *mortis causa*.

2. Transmisión de un patrimonio empresarial que pudiera acogerse al régimen especial de diferimiento en el Impuesto sobre Sociedades al amparo del régimen especial de fusiones, escisiones y ramas de actividad.

3. Transmisión *mortis causa* de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional de un sujeto pasivo a favor de otro u otros que continúen en el desarrollo de la misma actividad.

La sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 27 de noviembre de 2003, *Zita Modes Sàrl*, Asunto C-497/01 (NFJ015629), trató esta cuestión, disponiendo que la transmisión en bloque de un establecimiento mercantil o una parte de una empresa, no se considerará entrega de bienes a efectos del Impuesto cuando los elementos que se transmiten constituyan, conjuntamente, una empresa o parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma.

La expresión utilizada en la sentencia es la de «transmisión de una universalidad total o parcial de bienes». Las letras a) y c) del antiguo apartado 1.º del artículo 7 entraban en conflicto con el pronunciamiento del Tribunal de Luxemburgo, pues este introdujo la noción de transmisión parcial, concepto no incluido en la Ley 37/1992. La clave para aplicar la no sujeción no está en que los elementos transmitidos constituyan la totalidad de un patrimonio empresarial o profesional o no, sino que se trata de que dichos elementos conjuntamente sean capaces de desarrollar una actividad económica autónoma. Esta circunstancia únicamente se podía predicar respecto de la transmisión de las ramas de actividad.

En consecuencia, la Ley 4/2008 ha eliminado los tres supuestos existentes en el citado apartado 1.º reduciéndolos a un único supuesto donde la no sujeción se aplicará cuando los elementos transmitidos sean capaces de desarrollar una actividad económica autónoma, con independencia de si estos elementos conforman la totalidad de una empresa o solo una parte de la misma.

En segundo lugar, la transmisión debe efectuarse entre sujetos pasivos. A estos efectos, carece de importancia que la operación se realice por actos *inter vivos* o *mortis causa,* por lo que estas referencias también han sido eliminadas, pues en la sentencia del Tribunal de Luxemburgo no se hace esta distinción.

Otro aspecto controvertido de la antigua redacción que entraba directamente en pugna con la sentencia *Zita Modes* era que el sujeto pasivo adquirente tenía la obligación de continuar en la misma

actividad económica que venía desarrollando el transmitente. Se indica en la sentencia que el destinatario debe tener la intención de explotar el establecimiento o parte de la empresa transmitida y no de liquidar inmediatamente la actividad o vender, en su caso, las existencias; no obstante, no se exige que el citado destinatario ejerza el mismo tipo de actividad económica que el cedente.

Así lo señala la doctrina de la DGT en múltiples contestaciones: «si bien es necesario que el beneficiario tenga la intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida y no simplemente de liquidar de inmediato la actividad en cuestión, no es menos cierto que la actividad económica que realice dicho beneficiario no ha de ser necesariamente la misma que venía desarrollando el transmitente».

Es importante señalar que la no sujeción queda restringida a las transmisiones a favor de un solo adquirente. Simplemente conviene matizar que puede haber tantos destinatarios como «universalidades parciales de bienes» sean transmitidas, aunque cada «universalidad», total o parcial, solamente puede tener como destinatario a un único sujeto pasivo.

La nueva redacción del artículo 7.1.º establece dos supuestos excluidos de la no sujeción, a modo de norma cautelar.

El primero de ellos se refiere a los empresarios o profesionales que hayan adquirido esta condición únicamente por la realización de operaciones que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. Este precepto está previsto básicamente para los arrendadores de bienes.

En estos casos, cuando el arrendador transmite bienes de su patrimonio empresarial, esta operación quedará no sujeta al Impuesto siempre que dichos bienes vayan acompañados de una estructura organizativa de factores de producción, es decir, se trata de que el bien o los bienes transmitidos puedan funcionar como una unidad económica autónoma y que la operación no represente una mera cesión de los mismos.

Realmente este supuesto se entiende incluido en el párrafo primero, el general. No obstante, el legislador ha decidido darle una relevancia particular pues se habían planteado muchos casos de arrendadores de edificaciones que eran cedidas a terceros para que continuasen la actividad de arrendamiento y existía conflicto entre el Estado, en lo que respecta al IVA, y la Comunidad Autónoma, en lo referente al ITP. Ahora queda claro cuándo hay sujeción y cuándo no. En el caso de que se trate de operaciones no sujetas al IVA, se exigirá el ITP. Si hay sujeción, lo más habitual es que también se trate de una operación exenta por segunda o ulterior transmisión de edificaciones. En principio cabría pensar que también en este caso debe exigirse ITP, sin embargo, se trata de un supuesto en el que se puede renunciar a la exención, por lo que tributaría por IVA.

El segundo supuesto en el que no se aplica la no sujeción afecta a los denominados promotores ocasionales, esto es, empresarios o profesionales que hayan adquirido tal condición exclusivamente por la realización de actividades de urbanización de terrenos o bien promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones cuando su destino sea la venta, adjudicación o cesión por cualquier título.

En estos casos, se planteaba la duda de si un empresario que urbaniza un terreno, siendo este su único activo, y lo transmite a otro sujeto pasivo para su explotación, esta cesión estaría no sujeta, puesto que se trata de la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial. Con anterioridad a la nueva redacción del artículo 7.1.º dada por la Ley 4/2008, la DGT evacuó algunas contestaciones en las que se aclaraba que se trataba de una operación sujeta, pues, de otro modo, se estaría vaciando de contenido el artículo 5.uno d) yendo en contra del espíritu de la Ley.

El legislador ha querido dejar clara esta cuestión, sin necesidad de tener que acudir a la doctrina para determinar la tributación en el Impuesto en estos casos.

Por último, el nuevo artículo 7.1.º amplía la subrogación del adquirente en la posición del transmitente a los efectos del ejercicio del derecho a la deducción para todos los preceptos legales posibles y concreta que la eventual desafectación de los elementos adquiridos determinará el gravamen según proceda conforme a las reglas generales del IVA (autoconsumos, exenciones, etc.).

I.4. Calificación de créditos incobrables.

El apartado cuatro del artículo 80 regula la reducción de la base imponible en el caso de que los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables. La regulación de este precepto se completa con lo dispuesto en su apartado tres, en el que se permite la reducción de la base imponible del Impuesto cuando el destinatario de las operaciones gravadas haya sido declarado en situación de concurso de acreedores.

La Ley 4/2008 modifica exclusivamente el artículo 80.cuatro. Desde su entrada en vigor, una de las características que necesita reunir un crédito para que se considerase total o parcialmente incobrable es que debe haber transcurrido un año (en lugar de dos, como ocurría hasta la modificación del precepto) desde el devengo del Impuesto repercutido sin que el mismo se haya cobrado total o parcialmente.

Sobre este tema deben precisarse dos aspectos. En primer lugar, en cuanto al procedimiento para la reducción de la base imponible, los restantes requisitos establecidos legal y reglamentariamente siguen invariados. Es el caso, en especial, de la necesidad de que la modificación se realice, en todo caso, en el plazo de los tres meses inmediatos siguientes al transcurso de un año desde el devengo.

En segundo lugar, la disposición transitoria tercera de la Ley 4/2008 permite la reducción de la base imponible para los créditos que, a su entrada en vigor, se encontraran pendientes de reducción porque hubiera transcurrido más de un año pero menos de dos años y tres meses desde el devengo, asegurando que el nuevo plazo no perjudique a ningún sujeto pasivo.

A la par, la misma disposición transitoria recuerda que si es posible la reducción de la base imponible con arreglo a lo dispuesto por los apartados tres y cuatro del artículo 80 simultáneamente,

la misma debe acometerse de acuerdo con el artículo 80.tres. La razón debe buscarse en la imposibilidad de la Administración tributaria de personarse en el procedimiento concursal si este le fuera comunicado por el acreedor a quien subroga tardíamente. Esta prevalencia ya ha sido reiterada por la doctrina de la DGT.

I.5. Importaciones de bienes de escaso valor y en régimen de viajeros.

Esta modificación incorpora los nuevos importes de las franquicias que se regulan en la Directiva 2007/74/CE, del Consejo, de 20 de diciembre de 2007, relativa a la franquicia del IVA y de los Impuestos Especiales de las mercancías importadas por viajeros procedentes de terceros países.

La nueva redacción del artículo 34 tan solo modifica el valor global de los bienes cuya importación queda exenta cuando se trata de importaciones de bienes de escaso valor. Este importe pasa de 22 euros a 150 euros.

En cuanto a las importaciones de bienes en el régimen de viajeros, se han producido diversos cambios.

En primer lugar, se ha modificado el valor global de los bienes contenidos en los equipajes personales de viajeros cuya importación queda exenta, que pasa de 175 a 300 euros. En el caso de que el viajero sea menor de 15 años, la cuantía pasa de 90 a 150 euros.

Por otra parte, se añade una novedad respecto de viajeros que lleguen al territorio de aplicación del Impuesto por vía marítima o aérea. En estos casos, el valor global de los bienes contenidos en los equipajes personales de estos viajeros cuya importación está exenta asciende a 430 euros.

También se añade una referencia a los medicamentos necesarios para el uso normal del viajero en el sentido de que no se computará el valor de los mismos para la determinación de los límites de la exención, que han sido actualizados.

En lo que respecta a los combustibles, la antigua redacción solo mencionaba los combustibles contenidos en depósitos portátiles, dejando exentos los que no excedieran de 10 litros por cada medio de transporte con motor mecánico para circular por carretera. Con la modificación de este párrafo se mantiene la exención anterior, aunque se elimina la referencia a cada medio de transporte con motor mecánico para circular por carretera y se especifica que la exención será aplicable a los combustibles contenidos en los depósitos normales de medios de transporte motorizados.

En cuanto a las labores de tabaco, se mantienen los umbrales, si bien se incluye una previsión que determina que la franquicia se podrá aplicar a cualquier combinación de labores de tabaco siempre que el total de los porcentajes utilizados de cada franquicia autorizada no supere el 100 por 100. Lo mismo sucede respecto del alcohol, aunque en este caso sí se introducen cambios en las cantidades. Se permite la importación de otros vinos distintos de los espumosos y generosos hasta 4 litros,

cantidad que antes se reducía a 2 litros. En cuanto a la cerveza, que con anterioridad no se mencionaba en este artículo, se permiten 16 litros. Por último, se elimina toda restricción respecto de las importaciones de perfumes, café o té.

Para finalizar con este apartado, se aclara el concepto de tránsito, de manera que no se considerarán en dicho régimen a los pasajeros que sobrevuelen el territorio de aplicación del Impuesto sin aterrizar en él.

I.6. Requisitos formales para poder ejercer el derecho a la deducción en las importaciones y operaciones asimiladas.

Esta modificación termina de alinear la Ley 37/1992 con la Directiva 2006/112/CE. Al respecto, la Comisión había considerado en 2006 que la norma española no incorporaba correctamente los preceptos del Derecho comunitario en la medida en que:

- Establecía que el derecho a la deducción del IVA en las importaciones nacía con el pago de las cuotas correspondientes (antiguo art. 98.dos) y que,
- Su ejercicio se condicionaba a estar en posesión de un documento acreditativo del pago de las importaciones (art. 97.uno, que es el que ahora se modifica).

Ninguno de los dos requisitos encontraba apoyo en la Directiva, por lo que, habiéndose derogado el artículo 98.dos por medio de la disposición final séptima de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008, faltaba por corregir el artículo 97, lo cual se consigue finalmente por medio de la Ley 4/2008.

I.7. El nuevo sistema de devoluciones mensuales.

Con anterioridad a la Ley 4/2008 el sistema de devoluciones era, por un lado, el general, es decir, aquel en el que se permitía la devolución del saldo existente a 31 de diciembre en la última declaración-liquidación mensual o trimestral a presentar del 1 al 30 de enero del año inmediato siguiente y, por otro lado, el especial para exportadores y otros operadores económicos, en el cual se permitían las devoluciones mensuales exclusivamente a quienes se encontraban incluidos en la lista de operaciones contenidas en el derogado artículo 30 del Reglamento del Impuesto, tuviesen una cifra mínima de negocio y estuviesen inscritos en un registro especial.

Con la modificación de los artículos 115 y 116 de la Ley 37/1992, este sistema de devolución mensual se generaliza a cualquier sujeto pasivo, con independencia de su volumen de operaciones, realizándose el desarrollo reglamentario a través del nuevo artículo 30 del Reglamento del IVA por medio del Real Decreto 2126/2008, de 26 de diciembre (BOE del 27).

Dicho precepto establece una serie de requisitos de obligado cumplimiento para poder acogerse al sistema:

1. Estar inscrito en el registro de devolución mensual. La inscripción implica:

   - Que el sujeto pasivo solicite el alta mediante la presentación de una declaración censal, modelo 036.
   - Que el sujeto pasivo se encuentre al corriente de sus obligaciones tributarias.
   - Que el sujeto pasivo no se encuentre en alguno de los supuestos que podría dar lugar a la baja cautelar en el registro de devolución mensual o a la revocación del número de identificación fiscal.
   - Que el sujeto pasivo no realice ninguna actividad que tribute en el régimen simplificado.

2. Se deberá permanecer en el registro de devolución mensual al menos durante el año para el que se solicitó la inscripción y, en el caso de que no hubiesen iniciado su actividad o hubiesen solicitado la inscripción durante el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones, al menos durante el año de la solicitud y el inmediato siguiente.

3. Se presentarán las declaraciones-liquidaciones del Impuesto exclusivamente por vía telemática y con periodicidad mensual.

4. Se deberá presentar la declaración informativa acompañada del contenido de los libros-registro del Impuesto.

La inscripción se podrá realizar en el mes de noviembre del año anterior al que se desea que tenga efectos, o bien con ocasión de la presentación de cada declaración periódica (modelo 303), hecho este último que abre el registro, muy especialmente, a quienes comiencen el desarrollo de una actividad empresarial o profesional. Por su parte, se podrá solicitar la baja del registro en el mes de noviembre de cada año con efectos a partir del 1 de enero del año siguiente.

El sistema de devolución mensual también se prevé en el régimen especial del grupo de entidades, haciendo ambos sistemas plenamente compatibles. No obstante, en estos casos, la inscripción en el registro, que deberá ser cumplida por la entidad dominante, es igualmente necesaria, pero solo procederá cuando todas las entidades del grupo que apliquen el régimen especial decidan tal inscripción, debiéndose solicitarse en diciembre del año inmediato anterior al que deba surtir efectos o bien con ocasión de la presentación de cada declaración-liquidación (modelos 322 y 353).

Otras características del registro se refieren a la necesidad de que, solicitada la inscripción, la Administración notifique expresamente el alta en el mismo; la eventual exclusión del registro, que podrá ser acordada cuando se constate que dejan de cumplirse los requisitos de acceso, y la obligación de los empresarios inscritos de solicitar la baja cuando comiencen el desarrollo de una actividad acogida al régimen simplificado.

En todo caso, debe señalarse que quienes se inscriban en el registro deberán presentar adicionalmente, junto con el modelo 303 por vía telemática y periodicidad mensual, el nuevo modelo 340 en el que se incorporan electrónicamente los datos de todos los libros-registro llevados a efectos del IVA.

Esta obligación, sin duda la más controvertida en el nuevo sistema, se aplicará al resto de sujetos pasivos, aun cuando no estén inscritos en el registro, desde 2010 siempre que deban presentar sus autoliquidaciones por vía telemática (grandes empresas y quienes tengan la forma de sociedades anónimas y de responsabilidad limitada).

La obligación de presentar el modelo 340 incumbe a todos los inscritos en el registro en 2009, con inclusión de quienes estaban inscritos en el extinto registro de exportadores, para los cuales la norma prevé su volcado automático al registro de devoluciones mensuales salvo que soliciten la baja durante enero de 2009 (o posteriormente).

Por último, se especifica en la Ley el procedimiento que ha de seguir la Administración para la realización de las devoluciones. Este procedimiento es el denominado de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos y se regula en los artículos 124 a 127 de la Ley General Tributaria, en los mismos términos y con los mismos plazos existentes hasta la creación del registro.

Junto con el nuevo artículo 30, el Real Decreto 2126/2008 ha introducido en el Reglamento del IVA un nuevo precepto, el artículo 30 bis, con el que se autoriza a que quienes ejerzan la actividad de transporte de viajeros o mercancías por carretera soliciten directamente a la Administración tributaria la devolución de las cuotas deducibles soportadas por la adquisición de medios de transporte.

I.8. Nuevos modelos de autoliquidación del IVA.

Junto con el nuevo sistema de devoluciones mensuales, la gran novedad en la gestión del IVA en 2009 está constituida por la simplificación en el sistema de modelos que deben utilizarse para la declaración periódica. A la par, se retoca el contenido de las declaraciones censales 036 y 039 para que dichos modelos sean utilizados para solicitar la inscripción en el registro de devoluciones mensuales por la generalidad de los empresarios o profesionales y por quienes tributen en el régimen especial de grupos en IVA, respectivamente.

Así, la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, crea el nuevo modelo 303 que sustituye a los modelos 300, 330, 332 y 320.

De esta forma, el nuevo 303 se configura como el modelo que deberán utilizar desde 2009 la práctica totalidad de los sujetos pasivos a salvo, esencialmente, de aquellos que tributen por el régimen simplificado.

Su ámbito de aplicación se extiende a dos colectivos especialmente relevantes: quienes están inscritos en el registro de devoluciones mensuales y las grandes empresas.

En cuanto a su periodicidad, el modelo 303 se presentará mensualmente por los dos colectivos citados y, asimismo, por los sujetos pasivos que tributen conforme al régimen especial del grupo de entidades. En el resto de los casos, la presentación será trimestral.

Y respecto de la forma de presentación, resulta preceptiva la vía electrónica si la frecuencia es mensual o bien se trata de entidades con forma de sociedad anónima o de responsabilidad limitada.

La segunda gran novedad en materia de modelos la constituye el 340, al que ya se ha hecho referencia en el apartado anterior del presente artículo, creado por la Orden EHA/3787/2008, de 29 de diciembre, a través del cual quienes estén inscritos en el registro de devoluciones mensuales cumplirán con la obligación asociada al mismo de presentar mensualmente junto con su autoliquidación (modelo 303) la información contenida en los libros-registro de facturas expedidas, recibidas, bienes de inversión (esta información solamente en la autoliquidación de diciembre) y determinadas operaciones intracomunitarias.

No obstante, debe volver a recordarse que dicha obligación de información periódica de libros-registro y, por lo tanto, de presentación del modelo 340, deberá ser cumplida desde 2010 en las condiciones que disponga el Ministro de Economía y Hacienda por todos los sujetos pasivos que deban presentar sus autoliquidaciones por vía telemática (grandes empresas, entidades que tributen en el régimen de grupos en IVA, inscritos en el registro de devoluciones mensuales y entidades con forma de sociedad anónima o de responsabilidad limitada).

Finalmente, debe hacerse una breve mención a los transportistas de mercancías o viajeros por carretera, los cuales, en virtud del nuevo artículo 30 bis del Reglamento del Impuesto, pueden desde 2009 solicitar la devolución del Impuesto soportado por la adquisición de medios de transporte. Estos empresarios deberán utilizar para ello el modelo 308 que deberá presentarse por vía electrónica.

I.9. Arrendamientos de viviendas con opción de compra.

La disposición adicional primera de la Ley 4/2008, bajo la rúbrica «*Medidas para incentivar la política de vivienda»,* anuncia que «el Gobierno presentará en el plazo de tres meses un plan de medidas que incentiven, en el marco de la normativa de la Unión Europea, la promoción de viviendas para destinarlas al arrendamiento con opción de compra y que fomenten la rehabilitación de viviendas».

El tratamiento que dispensa la Ley 37/1992 a los arrendamientos de viviendas que incorporan opción de compra y la doctrina de la DGT dictada al respecto resultan sin duda complejos y llevan a situaciones poco deseables.

Simplificando mucho las cosas, pueden plantearse dos posibles escenarios:

En primer lugar, el del promotor que traslada en bloque un conjunto de viviendas terminadas a la actividad de arrendamiento con opción de compra. Dicho traslado podría considerarse, y así lo

ha hecho la DGT en su doctrina, como autoconsumo de bienes por cambio de sector diferenciado [art. 9.1.º c) de la Ley 37/1992] y, por tanto, ser generador de un IVA devengado no deducible para el promotor, en la interpretación de que dicho autoconsumo agotaría la primera entrega y, por tanto, el arrendamiento posterior estaría exento por disponerlo así el artículo 20.uno.23.º de la Ley sin que resultara de aplicación la exclusión de la letra d´) de dicho precepto (al estar la entrega en ejercicio de la opción de compra exenta por ser ya segunda).

En consecuencia, el promotor se vería incidido por el IVA del autoconsumo si bien el arrendamiento con opción estaría exento.

En segundo lugar, podría plantearse la situación en la que un promotor ofrece simultáneamente la venta o el arrendamiento con opción de las viviendas que constituyen sus existencias. Esta visión alternativa podría determinar, si bien no en una interpretación pacífica, que el autoconsumo que se realizara fuera el regulado por el artículo 9.1.º d) de la Ley 37/1992. Para este supuesto hay no sujeción cuando la operación a que se destinan las existencias es originadora del total derecho a la deducción. En esta inteligencia, el arrendamiento con opción pasaría a tributar al 16 por 100, hecho que podría matizarse si en el contrato se dispusiera la posibilidad de recalificar como precio de compra del inmueble una parte de las cuotas arrendaticias abonadas, ya que en este caso, la DGT ha establecido que deberá recalcularse el IVA devengado inicialmente al 16 por 100 al 4 ó 7 por 100 según proceda conforme a la calificación de la vivienda adquirida.

Sin duda, ambos planteamientos son difíciles de explicar en la actualidad y por ello el legislador deberá clarificar y, sobre todo, simplificar, la tributación de este tipo de operaciones tan comunes hoy.

II. NOVEDADES DOCTRINALES

II.1. Hecho imponible.

La contestación de 16 de diciembre de 2008, N.º V2404-08 (NFC031550), trata la cuestión de la venta de una «tarjeta regalo» que da derecho a su poseedor a adquirir cualquiera de los productos ofertados en las tiendas del grupo de la entidad que comercializa la tarjeta, de manera que en el importe de la compra de los productos realizada por el poseedor se descuenta la cantidad disponible en la tarjeta.

La DGT ha resuelto esta consulta conforme a la doctrina que sobre bonos o *vouchers* viene aplicando. En opinión de la DGT, cuando una entidad emite unos títulos con los que sus adquirentes van a tener acceso a entregas de bienes y prestaciones de servicios, ninguna de las cuales está identificada en el momento de la emisión de los títulos, la mera emisión y entrega de estos no ha de ser considerada en sí misma como una operación relevante a efectos del Impuesto. Este tipo de títulos se denominan bonos multiuso y su tributación ha sido tratada en la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de febrero de 2006, *BUPA Hospitals Ltd,* Asunto C-419/02

(NFJ021665), en la que se indica que no pueden estar sujetos al Impuesto los pagos anticipados por entregas de bienes o prestaciones de servicios que todavía no estén claramente identificadas.

Concluye la DGT que la venta de las «tarjetas regalo» que permiten adquirir ciertos bienes ofrecidos en las tiendas del grupo de la consultante es un operación no sujeta al Impuesto que no implica repercusión alguna del mismo. Esto ha de entenderse sin perjuicio de la tributación que corresponda por la posterior adquisición de los bienes con ocasión de la redención del saldo inicial según este se vaya cancelando por la compra sucesiva de bienes. Dichas compras determinarán la realización de entregas de bienes que estarán sujetas al Impuesto conforme a los requisitos generales de sujeción incluidos en el artículo 4.uno de la Ley 37/1992.

Existe otro aspecto del hecho imponible que es necesario comentar, pues se trata de un cambio de criterio en la doctrina de la DGT. La cuestión gira en torno a las cantidades retenidas en concepto de penalización. En particular, la consulta de 7 de marzo de 2008, N.º V0517-08 (NFC028842) se refiere al caso de la compraventa de una vivienda, donde el comprador se obliga a realizar distintos pagos al vendedor. En dicho contrato figura una cláusula según la cual la falta de pago por la parte compradora faculta a la vendedora a dar por resuelto el contrato de compraventa, reteniendo en su poder y haciendo suyo en concepto de penalización el equivalente al 50 por 100 de las cantidades abonadas hasta ese momento.

La doctrina de la DGT venía estableciendo que en estos casos había que aplicar lo dispuesto en el artículo 78.dos.5ª según el cual la base imponible estará constituida por las cantidades retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas al Impuesto. De ello se deducía que no procedía efectuar rectificación alguna por la parte del precio retenida porque se encontraba sujeta al Impuesto al mismo tipo que la operación que había sido resuelta.

Sin embargo, el Tribunal Europeo dictó sentencia de 18 de julio de 2007, Asunto C-277/05 (NFJ026002), planteado por la *Société thermale d'Eugénie-Les-Bains* contra Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, acerca de la sujeción al Impuesto de las arras percibidas por la Société thermale en el momento de la formalización de la reserva de habitación y conservadas por esta en caso de anulación de dicha reserva.

Argumentaba el Tribunal que la conservación de las arras por el empresario es la consecuencia del ejercicio por parte del cliente de la facultad de desistimiento que se había puesto a su disposición y sirve para indemnizar a dicho empresario de los efectos del desistimiento, por lo que se excluye del ámbito del Impuesto.

De acuerdo con el criterio del Tribunal de Luxemburgo, la DGT concluyó que «la cantidad del precio retenida en concepto de penalización por los perjuicios causados al incumplirse por el comprador de la vivienda y el local de negocio los compromisos adquiridos, no constituye contraprestación de entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que la promotora no deberá repercutir el citado tributo por la retención de la referida cantidad, estando obligada a la emisión de una factura rectificativa por el total de las cantidades anticipadas por el comprador».

II.2. Comercio internacional.

En este ámbito se pueden destacar dos contestaciones de relevancia.

En la contestación de 10 de diciembre de 2008, N.º V2346-08 (NFC031548), el consultante desea conocer el alcance de la exención de servicios de transporte relacionados con importaciones. El caso que se plantea es el de una entidad transportista que presta sus servicios a una transitaria, la cual interviene en la importación de una mercancía, facturando el transporte desde el puerto de descarga hasta el interior del territorio español. La transitaria factura a una empresa belga que vende la mercancía a la empresa española importadora y en la declaración de importación se liquidará el importe que la empresa belga cobra a la española por el mayor importe de la venta a la importación.

En principio, según resulta de lo dispuesto en el artículo 64 cabría eximir del Impuesto los gastos de transporte interno que se conocieran en el momento del devengo del Impuesto a la importación de las mercancías, siempre que estuvieran comprendidos en la base imponible de las importaciones. Sin embargo, en el caso planteado en la consulta no podrán resultar exentos ni los servicios de transporte prestados por la consultante a la transitaria ni siquiera el transporte que esta última realiza para la empresa belga vendedora.

Los argumentos de la DGT son los siguientes:

«En efecto, el artículo 64 de la Ley 37/1992, determina que estarán exentos aquellos servicios cuya contraprestación se incluyera en la base imponible de la importación, y en el despacho de importación figura, en el supuesto de consulta, la contraprestación procedente del importador a la empresa belga y no otra contraprestación, en particular, el concepto recogido en el artículo 64 citado no se corresponde con la contraprestación exigida por la consultante a la transitaria ni, tampoco, a la contraprestación pactada entre la transitaria y la empresa belga.

Esta relación directa entre el transporte y la figura del importador trae causa de lo establecido en el artículo 11.15.º de la Ley 37/1992, que determina que en las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios.

La sociedad belga presta servicios de transporte, al igual que la transitaria y que la subcontratada por esta, la consultante, y la contraprestación incluida en la base imponible de la importación no podrá ser otra que la facturada por la sociedad belga a la importadora española».

Existen contestaciones anteriores en este sentido como la N.º 1279-98 de fecha 15 de julio de 1998 y la N.º 1890-03 de fecha 13 de noviembre de 2003 (NFC026927).

La segunda consulta destacable [contestación de 2 de diciembre de 2008, N.º V2296-08 (NFC031526)] que se refiere a exenciones en la esfera del comercio internacional trata sobre la exen-

ción de una importación temporal de aeronaves para su fletamento a favor de una entidad íntegramente dependiente de una comunidad autónoma, que las destinará a labores de lucha contra incendios.

El artículo 22.cuatro de la Ley dispone la exención de las entregas, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento total o parcial, y arrendamiento de aeronaves utilizadas por entidades públicas en el cumplimiento de sus funciones públicas. Esta exención está condicionada a que el adquirente o destinatario de los servicios indicados sea la propia entidad pública que utilice las aeronaves en las funciones públicas. La normativa del Impuesto no establece el concepto de entidad pública.

Sin embargo, la doctrina más actual de la DGT considera que las entidades de carácter mercantil íntegramente dependientes de entes de naturaleza territorial son órganos técnico-jurídicos de dichos entes territoriales a efectos de la sujeción al Impuesto cuando se cumplen los siguientes requisitos:

> «1.º Su capital sea propiedad íntegra del Ente territorial, quien, en consecuencia, gobernará en todo momento su proceso de toma de decisiones.
>
> 2.º Tenga por único y exclusivo destinatario de los servicios que presta al Ente autonómico que la ha creado.
>
> 4.º Su financiación se lleve a cabo a través de la correspondiente consignación en los presupuestos de la entidad local.
>
> 5.º No haya riesgo alguno de distorsión significativa de la competencia que se pueda derivar del tratamiento que se señala en esta contestación».

De este modo, la DGT determina que la importación temporal de aeronaves para su fletamento total con fines de labores de lucha contra incendios a favor de una entidad íntegramente dependiente de una comunidad autónoma se encontrará exenta del Impuesto.

II.3. Exenciones interiores.

La contestación de 1 de diciembre de 2008, N.º V2282-08 (NFC031521), versa sobre prestaciones de servicios de podología, efectuadas por un podólogo en el ejercicio de su profesión, consistentes en la adaptación de las prótesis, adquiridas de terceros, a las condiciones particulares de sus clientes y posterior colocación de las mismas.

En la contestación de la DGT se considera que la entrega de la prótesis está directamente relacionada con la prestación de los servicios sanitarios de podología, de modo que dicha entrega tiene carácter accesorio respecto de la operación principal. Efectivamente, según la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal

cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador y esto es lo que sucede en el supuesto de consulta.

Dado que el servicio principal tiene naturaleza sanitaria (servicios de podología) la DGT concluye que la entrega de la prótesis también ha de estar exenta, ya que al tratarse de una operación accesoria debe seguir el mismo régimen que la principal.

Existe otra contestación interesante de 5 de noviembre de 2008, N.º V2053-08 (NFC031329), en relación con exenciones y lugar de realización del hecho imponible. La consulta se refiere a una entidad financiera establecida en el territorio de aplicación del Impuesto que se dedica a la concesión de créditos al consumo y que va a contratar con una entidad no establecida en el citado territorio los servicios relativos al procesamiento de transacciones con préstamos y tarjetas de crédito. Estos servicios consisten fundamentalmente en la contabilización automatizada y directa en el sistema de la entidad de los créditos y débitos, el registro de cobros y pagos así como de transferencias, la determinación de los tipos de interés pagaderos, la generación de la información necesaria para la emisión de recibos y extractos, la implantación y adaptación de las aplicaciones a los nuevos productos y parámetros.

En primer lugar, la DGT deja claro que lo que se plantea en la consulta es la externalización o subcontratación de funciones. La sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 5 de junio de 1997, *Sparekassernes Datacenter (SDC)* Asunto C-2/95 (NFJ005401) trata esta cuestión. El Tribunal señala que para calificar unos determinados servicios externalizados como servicios financieros exentos, deben formar un conjunto diferenciado, considerado globalmente, que tenga por efecto cumplir las funciones específicas y esenciales de un servicio financiero exento y no tratarse de meras prestaciones materiales o técnicas. Para ello, hay que examinar especialmente si la responsabilidad del subcontratista frente a la entidad que externaliza las funciones se limita a los aspectos técnicos o si se extiende a los elementos específicos y esenciales de las operaciones.

La operación objeto de consulta es la subcontratación con un tercero de un servicio de procesamiento de transacciones con préstamos y tarjetas de crédito. Este servicio de procesamiento incluye la habilitación de las tarjetas de crédito para poder operar, la autorización, el intercambio y la liquidación de operaciones entre el banco y el establecimiento adherido, las transferencias de fondos que se producen como resultado de la concesión de préstamos y su amortización, así como una aplicación para procesar las solicitudes de créditos, tarjetas y otros productos que permite automatizar las decisiones sobre su concesión, a través de la generación de filtros, estadísticas, informes, etc.

De todo ello se deduce que dichos servicios forman un conjunto diferenciado que tiene por objeto cumplir las funciones específicas y esenciales de la concesión de créditos. El hecho de que se presten por vía electrónica no desvirtúa esta consideración. Por tanto, al ir más allá del mero tratamiento de datos, se trata de servicios que cumplen las funciones específicas y esenciales de un servicio financiero, esto es, la concesión de créditos y, por esta razón, la DGT considera exentos estos servicios en el caso de que se localizasen en el territorio de aplicación del Impuesto.

En cuanto a la localización de los mismos, se aplica el artículo 70.uno.5.º, de modo que se entienden realizados en el territorio de aplicación del Impuesto.

II.4. Base imponible.

La base imponible es un aspecto del Impuesto respecto del cual se pueden extraer varias contestaciones de la DGT en 2008 que pueden tener interés.

La contestación de 2 de diciembre de 2008, N.º V2292-08 (NFC031522), habla de la implantación de un sistema en una empresa denominado «día gratis». Según este procedimiento, cada mes se elige un día del mes anterior otorgándole carácter promocional, de forma que los clientes que hubieran efectuado compras en dicho día tienen derecho a obtener en su próxima compra un descuento equivalente al importe de las compras realizadas en el día elegido. No obstante, si el importe de la compra posterior es inferior al importe del descuento al que el cliente tiene derecho, no se procederá a devolver el exceso en metálico.

Según el artículo 78 de la Ley 37/1992, no se incluirán en la base imponible los descuentos y bonificaciones que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella, salvo en el caso en que las minoraciones en el precio constituyan remuneraciones de otras operaciones.

De acuerdo con la jurisprudencia europea [sentencias de 27 de marzo de 1990, Asunto C-126/88 (NFJ000831), *Boots Company*, y de 29 de mayo de 2001, Asunto C-86/99 (NFJ010461), *Freemans*] la DGT ha establecido los siguientes criterios para el tratamiento de descuentos:

1.ª Puede considerarse que un descuento solo tiene efecto desde el momento en que aquel a quien se le concede lo hace efectivo a través de alguna de las fórmulas previstas para ello, pero no en otro caso.

2.ª En caso de que la realización de una o varias operaciones entre las mismas partes genere el derecho a realizar una operación posterior a precio reducido, parece que la concesión del descuento ha de imputarse a esta última operación que es la que efectivamente se realiza a precio reducido.

Por ello, en el esquema de promoción descrito en la consulta, los clientes no se beneficiarán del descuento de manera concreta y efectiva hasta que lo utilicen para abonar una nueva compra por importe igual o superior al del descuento a que tienen derecho como consecuencia de haber efectuado compras en un día declarado por la consultante «día gratis».

Considerando la existencia de diversas operaciones involucradas en la concesión de descuentos, esto es, el precio de una operación se ve incidido por el hecho de haber realizado otras distintas, ello supone la concesión de un descuento que ha de imputarse a la concreta operación que efectivamente se realiza a precio reducido. Por consiguiente, se trata de un descuento en la compra posterior realizada por los clientes, en cuya base imponible no procede incluir el importe del mismo coincidente con el importe de la compra inicialmente realizada el día declarado «día gratis».

La segunda consulta que se puede subrayar en cuanto al tratamiento de la base imponible es la contestación de 10 de diciembre de 2008, N.º V2341-08 (NFC031546), sobre la comercialización de productos para el diagnóstico de enfermedades, consistentes en unos medidores y tiras reactivas, que permiten el autocontrol del nivel de glucosa en sangre de los pacientes. Para poder obtener los correspondientes resultados, la entidad consultante cede con la compra de dichos productos, y sin contraprestación específica, unos equipos medidores, que solo pueden usarse con dichos productos, y viceversa.

La DGT aplica en esta contestación los criterios recogidos en su Resolución 5/2004, de 23 de diciembre (BOE del 4), sobre el tratamiento de la cesión, efectuada por los productores, fabricantes y distribuidores de bebidas y productos alimenticios a empresas comercializadoras, de aparatos o instalaciones relacionadas con la venta o distribución de dichos productos o bebidas. De acuerdo con esta Resolución las cesiones de equipos medidores para la utilización de los reactivos en pruebas médicas a que se refiere el escrito de consulta, aunque aparentemente se realicen sin contraprestación, se configuran de forma tal que en ocasiones han de considerarse efectuadas a título oneroso.

La utilización de los equipos medidores no es percibida como un servicio independiente por su destinatario, sino como el medio para poder practicar las pruebas médicas. De esta manera, la cesión de dichos equipos medidores carece de sentido si no es en relación con el suministro de los consumibles (reactivos) comercializados por quienes efectúan la cesión de los mismos. Por ello, la DGT llega a la conclusión de que la utilización de los equipos medidores tiene carácter accesorio respecto de la operación principal, esto es, el mencionado suministro de los consumibles.

En consecuencia, se ha realizado una única operación: la entrega de consumibles para cuya utilización se emplea el equipo cedido. La base imponible del Impuesto y el tipo impositivo aplicable a la misma serán, por tanto, la contraprestación de la entrega de consumibles y el correspondiente a dichos consumibles, respectivamente.

La última consulta relevante en relación con la base imponible es la contestación de 10 de diciembre de 2008, N.º V2342-08 (NFC031547). El caso planteado es el de una entidad residente en Suiza que va a adquirir la cartera de crédito de un empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, subrogándose en todos sus derechos frente al deudor. Se desea conocer si en relación con los créditos adquiridos que se deriven de operaciones que resulten o puedan resultar total o parcialmente incobrables, el precio del crédito satisfecho por la entidad adquirente constituye para el acreedor inicial un pago parcial de la deuda del crédito que se transmite y si hay posibilidad de modificar la base imponible de los créditos transmitidos.

Lo primero que se aclara en la contestación es que el acreedor inicial, es decir, el empresario que transmite los créditos, conservará todos los derechos y obligaciones que se derivan de su condición de sujeto pasivo de las operaciones, sin perjuicio de que la entidad adquirente se subrogue en su posición frente al deudor respecto de los créditos que adquiere.

Así, la DGT establece que «el precio satisfecho por la consultante por el crédito que adquiere no va a liberar al deudor de su deuda, ni puede considerarse un cobro parcial para el acreedor inicial, con independencia de que este precio se determine como un porcentaje del nominal del crédito que se transmite. Este precio constituye para el acreedor inicial la percepción de la contraprestación por la transmisión de la cartera de créditos, no un pago parcial de su deudor. Todo lo anterior, sin perjuicio de las condiciones jurídico privadas que hubieran pactado la consultante y el acreedor inicial en la adquisición de los créditos».

La transmisión de créditos se considera una operación financiera exenta del Impuesto [art. 20.uno.18.º e)] y así se califica la operación objeto de consulta. No obstante, la DGT entra a valorar los supuestos de modificación de la base imponible incluidos en el artículo 80 de la Ley 37/1992, llegando a las siguientes conclusiones:

1.º La modificación de la base imponible de los créditos transmitidos podrá ser realizada, única y exclusivamente, por el sujeto pasivo con cumplimiento de las condiciones señaladas en el artículo 80 de la Ley y su desarrollo reglamentario. En este sentido, teniendo en cuenta que, la entidad adquirente no puede subrogarse en la posición del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria de la que se deriva la base imponible que va a modificarse, la modificación solo podrá ser realizada por el acreedor inicial.

   Asimismo, solo será dicho sujeto pasivo quien, a efectos del Impuesto, estará facultado para instar el cobro mediante reclamación judicial y a expedir y entregar al destinatario la factura rectificativa.

2.º La modificación total o parcial podrá realizarse con anterioridad o posterioridad a la transmisión del crédito. Esto implica que no será posible que el sujeto pasivo modifique la base imponible correspondiente a un crédito cuando no haya instado la reclamación judicial del mismo, ni tampoco cuando ya haya transcurrido el plazo de tres meses siguientes a la finalización del período de dos años desde el devengo del Impuesto repercutido, o cualquier otro incumplimiento de las condiciones y requisitos establecidos en el artículo 80 de la Ley que habilitan al sujeto pasivo para modificar la base imponible.

3.º La rectificación total o parcial de la base imponible determinará para el deudor el nacimiento de un crédito en favor de la Hacienda Pública correspondiente a las cuotas repercutidas que hubieran resultado total o parcialmente incobrables.

4.º El cobro total o parcial de los créditos por la entidad adquirente no modifica la situación del deudor y del acreedor inicial respecto de las bases imponibles que hubieran sido objeto de modificación ni, en consecuencia, en relación con la rectificación de deducciones del Impuesto que se hubieran practicado como consecuencia de la referida modificación. De este modo, el acreedor inicial no deberá proceder a modificar al alza la base imponible cuando el deudor satisfaga su deuda a la consultante, ni el propio deudor quedará liberado del crédito en favor de la Hacienda Pública nacido de acuerdo con lo establecido en el ordinal anterior. Todo lo anterior, sin perjuicio de las condiciones jurídico privadas que hubieran sido pactadas entre la consultante y el acreedor inicial en relación con los créditos que se adquieren.

II.5. Tipo impositivo.

En cuanto al tipo impositivo, la primera consulta que se va a mencionar se refiere al material escolar, en particular, a cuadernos o blocs de espiral de diferentes tamaños, calidades y colores, y libretas grapadas de diversos tamaños en los cuales viene impreso de manera indeleble en la pasta la leyenda «uso escolar».

Doctrina reiterada de la DGT establece que el tipo impositivo reducido no es aplicable a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de objetos susceptibles de destinarse normalmente a un uso mixto como material escolar o de otras actividades, ni a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de artículos o aparatos electrónicos y sus elementos accesorios.

En la contestación de 1 de diciembre de 2008, N.º V2285-08 (NFC031541), se considera que el mero hecho de que el material incorpore de manera indeleble la mención de la leyenda «uso escolar» en la portada o en la contraportada, sus aplicaciones fundamentales son como material escolar, por lo que su tributación se producirá al tipo del 4 por 100.

En segundo lugar, la contestación de 10 de diciembre de 2008, N.º 0022-08, se refiere a la entrega de tubos de plástico para uso en cultivos agrícolas y forestales que por sus especificaciones técnicas pueden considerarse como «invernaderos individuales».

El artículo 91.uno.1.3.º, de la Ley 37/1992, establece que se aplicará el tipo del 7 por 100 a las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los plásticos para cultivos en acolchado, en túnel o en invernadero, entre otros.

La DGT ya se ha pronunciado sobre productos similares, determinando que las entregas de tubos de polipropileno que sirven como protección con efecto invernadero tributan por el IVA al tipo del 16 por 100 [consultas vinculantes N.º V0824-08 de 21 de abril de 2008 (NFC029200), N.º 5-08 de 7 de abril de 2008 (NFC029083), N.º V0116-08 de 22 de enero de 2008 (NFC028429) y V0869-06 de 8 de mayo de 2006 (NFC022557)]. Sin embargo, dado que los tubos a los que se refiere la consulta están calificados como invernaderos individuales, el tipo impositivo aplicable será el 7 por 100.

Por último, en lo que al tipo impositivo se refiere, la contestación de 2 de diciembre de 2008, N.º V2294-08 (NFC031545), trata el caso de los contratos conocidos como *forward funding*: una sociedad (promotor delegado) vende en escritura pública dos solares urbanos, con calificación para uso residencial, a otras sociedades (promotores-inversores), comprometiéndose aquella a llevar a cabo la construcción de unas viviendas sobre las parcelas objeto de compraventa y a su entrega a las compradoras una vez finalizada dicha construcción.

La DGT aplica en este caso su doctrina acerca de las entregas de bienes, en el sentido de que estas operaciones no se entienden realizadas hasta que no se transmite el poder de disposición sobre la cosa [sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 8 de febrero de 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, Asunto C-320/88 (NFJ000732)].

En consecuencia, en el caso objeto de consulta, tendrá lugar la entrega de bienes cuando se atribuya a los adquirentes de los solares objeto de compraventa el poder de disposición sobre los mismos como si de su dueño se tratara.

Según los hechos, con carácter previo a la construcción de las edificaciones, el promotor delegado va a transmitir, mediante escritura pública, los solares sobre los que se asentarán las edificaciones, si bien cabe deducir que en ese momento no adquieren la facultad de disposición de la finca (facultad inherente a todo propietario). La adjudicación desde un punto de vista económico tendrá lugar una vez haya terminado la construcción de las viviendas y estas sean entregadas a cada adquirente mediante nueva escritura pública de compraventa. De este modo, la entrega de los solares se devenga en el momento en que se entreguen las viviendas construidas.

Para determinar el tipo impositivo aplicable a esta entrega, la DGT analiza la figura del promotor, pues el tipo impositivo del 4 por 100 será aplicable siempre que se trate de viviendas de protección oficial o promoción pública y su entrega se realice por el promotor.

Precisamente, respecto de la figura del promotor, la DGT parte del concepto dado al respecto por el Tribunal Supremo en sentencia de 11 de octubre de 1974.

Según el Alto Tribunal, el promotor es el sujeto que reúne «generalmente el carácter de propietario del terreno, constructor y propietario de la edificación llevada a cabo sobre aquel, enajenante o vendedor de los diversos pisos o locales en régimen de propiedad horizontal y beneficiario económico de todo el complejo negocio jurídico».

De esta manera, los rasgos definidores del promotor serían los siguientes:

- Su intervención es decisiva en todo el proceso de construcción.
- La obra se realiza en su beneficio y se encamina al tráfico de venta de terceros, los cuales confían en su prestigio comercial.
- Actúa como garante de la construcción correcta, contrata y elige a los técnicos y está obligado frente a los compradores a llevar a cabo una obra sin deficiencias.

El Real Decreto 314/2006, de 17 de marzo, por el que se aprueba el Código Técnico de la Edificación, define al promotor como «el agente de la edificación que decide, impulsa, programa y financia las obras de edificación».

No debe confundirse la propiedad de la obra con la propiedad del solar, si bien es cierto que tradicionalmente se equipara la condición de promotor con la de propietario de la obra. Sin embargo, se matiza que a efectos del Impuesto «la condición de promotor debe venir acompañada necesariamente de un título de propiedad que se refiera a la obra concernida, ya que, de otra forma, las previsiones que la Ley del Impuesto establece en relación con aspectos tales como ejecución de obra inmobiliaria (art. 8.dos.1.º), primera entrega o exención de segundas y ulteriores entregas

(art. 20.uno.22.º), entre otras, perderían su virtualidad y se afectaría al carácter plurifásico del mismo».

En consecuencia, el promotor delegado tiene efectivamente esta condición respecto de las viviendas que va a construir sobre los solares objeto de compraventa, por lo que se aplicará el tipo del 4 por 100 si se cumplen el resto de los requisitos. En otro caso, procedería aplicar el tipo impositivo del 7 por 100.

Finalmente, se aclara que estos mismos tipos impositivos se aplicarán al pago anticipado recibido por el promotor delegado por la compraventa de los solares.

II.6. Régimen especial del grupo de entidades.

En lo que respecta a este régimen especial, en la contestación de 16 de diciembre de 2008, N.º V2397-08 (NFC031549), se solicita aclaración sobre la posibilidad de que determinados sujetos pasivos que formando parte de un grupo de entidades no optaron por la aplicación del régimen inicialmente, estén obligados a esperar tres años para aplicarlo o puedan ejercitar dicha opción al año inmediato siguiente.

El caso que se plantea no es el de nuevas incorporaciones al grupo, sino el de entidades que ya formaban parte del mismo pero que deciden aplicar el régimen especial con posterioridad a las demás.

La DGT considera aplicable la letra c) del apartado 9 de la ORDEN EHA/3434/2007 (este artículo ha sido modificado por la Orden EHA/3788/2008, de 29 de diciembre, aunque la letra c) conserva la misma dicción). Esta letra, pese a su poco afortunada redacción, se refiere a las incorporaciones de entidades a un grupo que aplique el régimen especial. La letra d) alude a la incorporación de entidades de nueva creación a un grupo que viniese aplicando el régimen especial, por lo que la DGT entiende que la letra c) es la que corresponde aplicar al caso que se consulta, indicando que debe entenderse referida a los supuestos de incorporaciones al perímetro subjetivo de un grupo ocurridas durante el mes de diciembre.

Por tanto, la sociedad dominante del grupo que pretende la aplicación del régimen especial deberá presentar el modelo 039 durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que se pretenda dicha aplicación.

La segunda contestación que se va a comentar es la de fecha 30 de diciembre de 2008, N.º V2510-08 (NFC031557). El caso planteado es el de una mutualidad de previsión social que pretende acogerse junto con otra entidad en la que participa al régimen especial del grupo de entidades. La entidad dependiente presta servicios sanitarios exentos a personas físicas, mutualistas de la consultante.

En la contestación no se aclara, por falta de información, si la aplicación del régimen es correcta, pues se desconoce si las entidades implicadas cumplen los requisitos. No obstante, en el caso de que procediese tal aplicación se analiza la posibilidad de renunciar a las exenciones del artículo 20.uno de la Ley 37/1992.

La DGT señala que esto solo es posible (exceptuando las operaciones inmobiliarias recogidas en el art. 20.dos) cuando se trata de operaciones realizadas entre entidades de un mismo grupo que apliquen el régimen especial y hayan optado por el nivel avanzado del mismo. Por el contrario, para aquellas operaciones realizadas entre entidades del grupo y otras personas o entidades no pertenecientes al mismo, deberán aplicarse las reglas generales del Impuesto, sin que el régimen especial produzca efecto alguno a estos efectos.

En el caso planteado en la consulta las operaciones exentas cuya renuncia se pretende son prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria a favor de personas físicas que, por tanto, no forman parte del grupo y están excluidas del ámbito de aplicación de las operaciones del régimen especial. En estas circunstancias, estas prestaciones de servicios quedan sujetas a las reglas generales del Impuesto y no se permite la renuncia a la exención de dichos servicios.

Por su parte, en la contestación de 27 de octubre de 2008, N.º V1931-08 (NFC031143), el Centro Directivo analiza la posibilidad de aplicar el régimen especial del grupo de entidades cuando el porcentaje de participación entre los sujetos pasivos que pretenden su aplicación excede del 50 por 100 pero, sin embargo, los derechos de voto solo representan el 25 por 100.

Frente a estos hechos, la DGT, tras recordar la dicción literal del artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE, precepto que constituye el anclaje en el Derecho comunitario del régimen especial, concluye que «de acuerdo con los indicados preceptos, una sociedad como la entidad A objeto de consulta que, teniendo la condición de empresario o profesional, está participada en un 75 por 100 de su capital social por la entidad consultante, podrá aplicar el régimen del grupo de entidades en su condición de entidad dependiente, siempre que este porcentaje suponga, como señala la Directiva, que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización».

Por último, en relación con el grupo de entidades la contestación de 10 de diciembre de 2007, N.º V2651-07 (NFC028015) ha resultado controvertida pues se manifiesta que para la aplicación del régimen especial no constituye un requisito necesario que la entidad que ostente la condición de dominante del grupo sea empresario o profesional, por lo que es factible que dicha entidad sea, como ocurre en la consulta, una fundación.

Esta contestación ha provocado dudas interpretativas a la Comisión Europea, que no acaba de ver claro que la sociedad dominante de un grupo de entidades pueda no tener la condición de empresario o profesional. Esta opinión, sin embargo, excluiría a las sociedades *holding* como cabezas de grupo, de manera que ciertos grupos empresariales al frente de los cuales se halla una sociedad de este tipo no tendrían cabida en el régimen especial de grupos de entidades cuya aplicación práctica quedaría de esta forma mermada.

III. EVOLUCIÓN DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE LUXEMBURGO DURANTE 2008

Del conjunto de sentencias que ha dictado el Tribunal europeo durante 2008, pueden por su importancia señalarse las siguientes:

III.1. Sentencia de 21 de febrero de 2008, Asunto C-425/06 (NFJ027402), *Part Service Srl*.

Esta sentencia da continuidad a la jurisprudencia del Tribunal relativa al concepto de práctica abusiva que empezó a acuñarse en la de 21 de febrero de 2006, Asunto C-255/02 (NFJ021677), *Halifax*, con arreglo a los siguientes términos:

1. Para que haya práctica abusiva, las operaciones controvertidas, no obstante cumplan objetivamente con los requisitos que caracterizan a las entregas de bienes y prestaciones de servicios, deben tener como resultado la obtención de una ventaja fiscal contraria al objetivo del Derecho comunitario y de la legislación nacional.

   Al respecto, el Tribunal señala a los órganos jurisdiccionales nacionales como los competentes para apreciar dicha finalidad prohibida, recordando a tales efectos, sin embargo, que sería contrario al principio de neutralidad permitir la deducción de un IVA soportado a un empresario que, en el curso de su actividad económica normal, no lo tuviera; dicho de otra forma, habrá de apreciarse si las operaciones realizadas han hecho posible el ejercicio de una deducción que, de otra forma, habría resultado imposible.

2. Adicionalmente, la finalidad esencial de tales operaciones debe consistir en obtener una ventaja fiscal.

   En este caso, el Tribunal aconseja tomar en consideración el carácter artificial de las operaciones realizadas siendo a tales efectos especialmente indicativa la vinculación existente entre las personas que las realicen y las que sean destinatarias de tales operaciones.

   Una vez se constate la existencia de una práctica abusiva, el Tribunal prescribe redefinir las operaciones realizadas restableciendo la situación a como habría sido de no haber existido las mismas sin que todo ello haya de ser objeto de expediente sancionador.

Pues bien, en la sentencia *Part Service* el Tribunal precisa que puede declararse la existencia de una práctica abusiva cuando la búsqueda de una ventaja fiscal constituya la finalidad esencial de la operación u operaciones de que se trate, aunque dicha finalidad no sea única, correspondiendo tal determinación al órgano jurisdiccional nacional a la luz de, entre otros, el resultado que se pretende, el carácter artificial de las operaciones realizadas o la vinculación entre las personas implicadas.

III.2. Sentencia de 21 de febrero de 2008, Asunto C-271/06 (NFJ027416), *Netto Supermarkt*.

Esta sentencia tiene por antecedentes los criterios jurisprudenciales derivados de las de 27 de septiembre de 2007, Asunto C-146/05 (NFJ026419), *Collée* y C-409/04 (NFJ026418), *Teleos* y otros. En ellas, el Tribunal analizó la improcedencia de que la exención aplicable a las entregas intracomunitarias de bienes fuera corregida como consecuencia de la falsedad de la documentación que le fue aportada al sujeto pasivo que las realizó, no teniendo el mismo participación alguna en el fraude.

La diferencia entre ambos pronunciamientos y la sentencia *Netto Supermarkt* es que en esta última se analiza la exención aplicable a una exportación de bienes, en lugar de la correspondiente a una entrega intracomunitaria.

En todo caso, la opinión del Tribunal termina siendo la misma: «no se opone a la exención, por parte de un Estado miembro, del IVA correspondiente a una entrega de bienes para la exportación fuera de la Comunidad Europea cuando no se cumplen los requisitos para tal exención, pero el sujeto pasivo no podía darse cuenta de ello, aun actuando con toda la diligencia de un ordenado comerciante, a causa de la falsificación de la prueba de exportación presentada por el comprador».

III.3. Sentencia de 13 de marzo de 2008, Asunto C-437/06 (NFJ027750), *Securenta*.

Esta sentencia aborda un asunto de especial relevancia y no había sido analizado por el Tribunal hasta este momento. Se trata de analizar cómo debe deducirse el Impuesto que una determinada entidad soporta cuando se corresponde con *inputs* de actividad que se destinan simultáneamente a operaciones empresariales y, por tanto, sujetas a IVA, y a otras que no tienen tal naturaleza y que se sitúan extramuros del mismo.

Esta situación concurre precisamente cuando una sociedad mercantil íntegramente dependiente de un Ente público realiza prestaciones de servicios no sujetas a IVA por tener por destinatario a dicho Ente (véase la parte de este artículo dedicada al estudio del carácter empresarial de las entidades mercantiles) y, a la vez, operaciones sujetas bien por ser entregas de bienes, bien por tener por destinatario a un tercero.

Ante estos hechos, la DGT se anticipó a la sentencia del Tribunal que se analiza en su contestación de 18 de diciembre de 2007, N.º V 2686-07 (NFC028287), concluyendo que las deducciones en estos casos debían realizarse atendiendo a las siguientes fases:

«En una primera fase, del total de cuotas soportadas han de quedar excluidas, de principio, las cuotas que se corresponden íntegramente con la adquisición de bienes y servicios destinados, exclusivamente, a la realización de operaciones no sujetas. Dichas cuotas no serán deducibles en ninguna proporción.

En relación con las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de operaciones sujetas al Impuesto y a aquellas que no lo estén, habrá de considerarse lo dispuesto por el artículo 95 de la Ley 37/1992.

En este sentido, lo dispuesto por dicho precepto legal ha de interpretarse a la luz del Derecho comunitario, en particular, por el artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE en cuanto dispone que "en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del Impuesto del que es deudor (…)"».

«A tales efectos, el ayuntamiento consultante deberá adoptar un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones gravadas, criterio que deberá ser mantenido en el tiempo salvo que por causas razonables haya de procederse a su modificación».

Finalmente, la DGT introduce una última precisión:

«Dentro de este último grupo (cuotas por consumos imputados parcialmente al sector empresarial) y cuando se trate específicamente de cuotas soportadas por adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional, el artículo 95.dos prescribe que podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas:

1.ª Cuando se trate de bienes de inversión distintos de los comprendidos en la regla siguiente, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

2.ª Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por 100».

Pues bien, en la sentencia *Securenta* el Tribunal, tras reconocer que la Directiva del Impuesto no establece regla alguna en estos casos (deducción por una entidad cuya actividad está parcialmente sujeta al IVA), prescribe lo siguiente:

> «34. (...) corresponde a los Estados miembros establecer los métodos y criterios adecuados a tal fin, respetando los principios en que se basa el sistema común de IVA.
>
> (...)
>
> 37. Por consiguiente, los Estados miembros deben ejercer su facultad de apreciación de modo que se garantice que la deducción se realice únicamente por la parte del IVA que es proporcional a la cuota relativa a las operaciones que conllevan derecho a deducción. Por tanto, deben velar por que el cálculo de la prorrata entre actividades económicas y actividades no económicas refleje objetivamente la parte de los gastos soportados que es realmente imputable a cada una de esas dos actividades.
>
> 38. Hay que añadir que, en el ejercicio de la citada facultad, los Estados miembros están autorizados para aplicar, en su caso, bien un criterio de reparto que atienda a la naturaleza de la inversión, bien un criterio que atienda a la naturaleza de la operación, o bien cualquier otro criterio adecuado, sin estar obligados a limitarse a uno solo de estos métodos.
>
> 39. Por tanto, procede responder a la segunda cuestión que la determinación de los métodos y de los criterios de reparto de las cuotas soportadas de IVA entre actividades económicas y actividades no económicas en el sentido de la Sexta Directiva está comprendida dentro

de la facultad de apreciación de los Estados miembros, que, en el ejercicio de dicha facultad, deben tener en cuenta la finalidad y la estructura de la Sexta Directiva y, con ese objeto, han de establecer un método de cálculo que refleje objetivamente la parte de los gastos soportados que es realmente imputable a cada una de esas dos actividades».

De esta forma, el Tribunal da carta de naturaleza a los criterios planteados por la DGT, disponiendo la corrección de realizar un primer reparto proporcional entre el sector empresarial y el no empresarial para después, superado este primer filtro, aplicar cuando proceda la regla de la prorrata.

III.4. Sentencia de 13 de marzo de 2008, Asuntos C-95 y 96/07 (NFJ028276), *Ecotrade SpA*.

El artículo 89.tres.2.º de la Ley 37/1992, dispone que no procederá la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando sea la Administración tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y la conducta de este sea constitutiva de infracción tributaria.

Este precepto ha sido interpretado tradicionalmente con carácter general y, por tanto, aplicado a los supuestos de inversión del sujeto pasivo y de adquisiciones intracomunitarias de bienes. En ambos casos, el destinatario de la operación se convierte en, o es desde el principio, sujeto pasivo y, en esa medida, debe calcular tanto el IVA devengado como el deducible en lo que normalmente se denomina como «autorrepercusión» del Impuesto.

Sin embargo, siendo el concepto de repercusión aquel que se refiere al traslado de la carga tributaria a un tercero (art. 38, apartados 1 y 2 de la LGT), dicho planteamiento ya adolecía de una cierta falta de base jurídica, ya que no puede afirmarse sin más que la autoliquidación del IVA en los casos señalados sea asimilable al acto de repercusión legal.

En cualquier caso, la sentencia *Ecotrade* ha aclarado dicho extremo.

En dicha sentencia se analiza, básicamente, si una legislación nacional puede impedir el ejercicio del derecho a la deducción por un sujeto pasivo que se ha convertido en tal como consecuencia de la inversión del sujeto pasivo, cuando no ha procedido a consignar el IVA devengado y es la Administración fiscal la que corrige dicha situación en unos términos similares al artículo 89.tres.2.º de la Ley 37/1992.

El Tribunal niega tal posibilidad, privando de aplicación el citado precepto legal, en la que parece ser la interpretación más adecuada, cuando, al margen de situaciones de defraudación graves (piénsese, por ejemplo, en el empleo de facturas falsas o en la realización de conductas que pudieran constituir prácticas abusivas), la Administración no permite deducir el IVA devengado en una inversión del sujeto pasivo o en una adquisición intracomunitaria de bienes que no han sido declaradas por el sujeto pasivo.

En todo caso, la deducibilidad de dicho IVA devengado debe ponerse en relación con lo dispuesto por el artículo 99.tres de la Ley 37/1992, en cuya virtud «cuando hubiese mediado requerimiento de la Administración o actuación inspectora, serán deducibles, en las liquidaciones que procedan, las cuotas soportadas que estuviesen debidamente contabilizadas en los libros-registros establecidos reglamentariamente para este Impuesto, mientras que las cuotas no contabilizadas serán deducibles en la declaración-liquidación del período correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes».

Dicho precepto abre la puerta a la posible exigencia de intereses de demora por el tiempo transcurrido entre el devengo de la operación y su deducibilidad, que no será posible hasta que no se consigne adecuadamente su importe en los libros-registro.

Finalmente, debe recordarse el supuesto específico de infracción tipificado por el artículo 170. dos.4.º de la Ley del Impuesto precisamente para este tipo de actuaciones. Al respecto, la sentencia *Ecotrade* dispone la viabilidad de la apertura de un expediente sancionador de esta naturaleza.

III.5. Sentencia de 16 de septiembre de 2008, Asunto C-288/07 (NFJ029799), *Isle of Wight Council.*

En esta sentencia el Tribunal vuelve a insistir en los criterios que deben utilizarse para concretar la no sujeción de las operaciones desarrolladas por un Ente público. Constituye, por tanto, el fundamento más actual del artículo 7.8.º de la Ley 37/1992 y su complemento necesario a la luz de lo dispuesto por los artículos 4.uno y 5 de dicha Ley.

Como límite a la no sujeción, la propia Directiva en su artículo 13.1, segundo párrafo, dispone que cuando los Entes públicos efectúen actividades u operaciones en su condición de autoridad pública, deberán ser considerados sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones (estando tales operaciones sujetas a IVA en consecuencia), en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia.

Pues bien, el Tribunal analiza dicha última expresión y concluye que deben valorarse, a tales efectos, los criterios siguientes:

- Las distorsiones graves de la competencia deben evaluarse con respecto a la actividad de que se trate, en sí misma considerada, sin que dicha evaluación recaiga sobre un mercado local específico.
- Los términos «lleve a», en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Directiva 77/388 (actual art. 13.1, segundo párrafo de la Directiva 2006/112/CE), deben interpretarse en el sentido de que toman en consideración no solo la competencia actual, sino también la competencia potencial, siempre y cuando la posibilidad de que un operador privado entre en el mercado de referencia sea real y no meramente hipotética.
- El término «grave» debe entenderse en el sentido de que las distorsiones de la competencia, actuales o potenciales, deben ser algo más que insignificantes.

IV. EL PAQUETE IVA

Bajo esta curiosa denominación se contienen las siguientes normas, que se publicaron en el DOUE el 20 de febrero de 2008:

- La Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios.
- La Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del Impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro.
- El Reglamento (CE) N.º 143/2008 del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por el que se modifica el Reglamento (CE) 1798/2003 en lo que se refiere a la introducción de modalidades de cooperación administrativa y al intercambio de información en relación con las normas sobre el lugar de prestación de servicios, los regímenes especiales y el procedimiento de devolución del Impuesto sobre el valor añadido.

La transposición de las dos Directivas debe realizarse por el legislador nacional antes de fin de año dado que su contenido debe entrar en vigor en 2010. No obstante, la entrada en vigor de la Directiva 2008/8/CE no es total en 2010, ya que incluye alguna matización al sistema inicial que tendrá vigencia desde 2011 y 2013 y, por fin, un último bloque normativo referente a la extensión del actual régimen especial de servicios prestados por vía electrónica (o *ventanilla única*) a los servicios de telecomunicaciones que se prestan a consumidores comunitarios ya que pasan desde esa fecha a tributar en destino.

De forma breve, ha de señalarse que la citada normativa afecta a dos aspectos bien distintos del Impuesto.

La Directiva 2008/8/CE introduce nuevas reglas para determinar la localización de los servicios.

Frente al sistema vigente, en el cual la regla general lleva al gravamen de los servicios a la sede del prestador (regla que raramente se aplica más allá de los servicios prestados por hoteles, restaurantes o aquellos consistentes en el arrendamiento de medios de transporte) para después establecer profusamente reglas especiales en función de la naturaleza de los mismos, la nueva normativa simplifica notablemente las cosas disponiendo el gravamen conforme a los siguientes criterios: en operaciones entre empresarios, el IVA será el correspondiente a la jurisdicción de destino; en operaciones que tengan por destinatario a un particular, el IVA será el correspondiente a la jurisdicción de origen.

Dichas reglas generales se aplicarán siempre que no resulte procedente alguna de las reglas especiales, que afectan, en esencia, a los servicios relacionados con bienes inmuebles (lugar de radi-

cación), servicios culturales y deportivos (lugar de prestación material) y arrendamientos de medios de transporte a corto plazo (sede del prestador).

La aplicación de las nuevas reglas hace que ya no sea necesario disponer de NIF-IVA a fin de deslocalizar determinados servicios (mediación, trabajos sobre bienes muebles y transportes intracomunitarios) para lograr su gravamen en la jurisdicción donde está establecido el destinatario, como es el caso de acuerdo con la legislación actualmente en vigor.

Junto con la adopción de las nuevas reglas de localización, la Directiva 2008/8/CE generaliza la obligación que incumbe a los Estados miembros de incorporar a sus legislaciones internas el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, como herramienta necesaria para permitir la aplicación práctica del gravamen en destino de los servicios prestados entre empresarios.

Por su parte, la Directiva 2008/9/CE, supera el actual sistema de solicitud de devoluciones por empresarios no establecidos en el Estado miembro en el que han soportado ocasionalmente el Impuesto y cuya regulación en España se contiene en el artículo 119 de la Ley 37/1992.

Con el nuevo sistema, los empresarios o profesionales presentarán su solicitud por vía electrónica a través de un sistema de ventanilla única a través de la página web de la Administración fiscal correspondiente al Estado en el que estén establecidos. Casi sin solución de continuidad, dicha Administración remitirá la solicitud al Estado donde se haya soportado el Impuesto (denominado Estado de devolución).

Adicionalmente a todo ello, la Directiva establece un plazo máximo absoluto, incluso en el supuesto de que se necesite requerir información adicional al solicitante, para que se abone la devolución de ocho meses, transcurridos los cuales comenzará de forma automática el devengo de intereses de demora.

Debe señalarse que, si bien el nuevo sistema de devolución entrará en vigor en 2010, es factible acudir al mismo a partir del 1 de enero y hasta el 30 de septiembre de ese año en relación con las cuotas soportadas durante 2009.

Las citadas novedades que se incorporarán el próximo año se completan con una modificación en los estados recapitulativos o, en términos de Derecho interno, en el modelo 349, el cual deberá incluir la información relativa a los servicios prestados cuando el sujeto pasivo de los mismos sea el destinatario, es decir, cuando proceda la inversión del sujeto pasivo.

Todo ello se ha realizado a través de la Directiva 2008/117/CE, 16 de diciembre de 2008, la cual supone el resultado de los trabajos llevados a cabo por el denominado grupo ATFS que, presidido por la Comisión, está encargado de colaborar en la redacción de propuestas que puedan mejorar la lucha contra el fraude fiscal en los intercambios intracomunitarios de bienes.

Como es sabido, dicho modelo es presentado en la actualidad, exclusivamente, por los sujetos pasivos que realizan entregas o adquisiciones intracomunitarias de bienes.

No obstante, desde el 1 de enero de 2010 y debido a la modificación introducida en la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, por la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero de 2008, los estados recapitulativos deben incluir, adicionalmente, información relativa a los servicios respecto de los cuales el sujeto pasivo sea el destinatario de los mismos por aplicación de la regla de inversión.

A fin de completar la citada reforma de los estados recapitulativos, la Directiva 2008/117/CE, de 16 de diciembre, dispone unos nuevos plazos de presentación de los mismos, que deben entrar en vigor igualmente el 1 de enero de 2010, a la par que armoniza las reglas de devengo de los servicios a los que se aplica la inversión del sujeto pasivo. Dichos plazos suponen que la presentación del modelo 349 pasa a tener frecuencia mensual en lugar de trimestral.

Sin embargo, los Estados miembros pueden optar por disponer la presentación trimestral cuando el volumen de entregas de bienes que deban informarse en el mismo no supere, para un determinado trimestre más las correspondientes a los cuatro anteriores, el importe de 100.000 euros, importe que podrá reducirse a 50.000 euros hasta el 31 de diciembre de 2011.

Asimismo, los Estados miembros pueden optar por que, en el supuesto de que la presentación sea trimestral conforme al indicado umbral, la información relativa a los servicios se presente igualmente con esa frecuencia.

La transposición de la citada Directiva deberá llevarse a cabo al mismo tiempo que la correspondiente a las Directivas que conforman el denominado como «Paquete IVA» para que todas ellas se incorporen al Derecho interno en 2010.

Núm.
19/2009

PRINCIPALES NOVEDADES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES Y OTRAS NORMAS FISCALES RELATIVAS A LOS NO RESIDENTES APROBADAS DURANTE EL AÑO 2008. ESPECIAL REFERENCIA A LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS

Diego Martín-Abril y Calvo
Felipe Rubio Cuadrado
Inspectores de Hacienda del Estado

Extracto:

En el presente artículo se comentan y analizan las diferentes normas que se han aprobado a lo largo del ejercicio 2008 relativas al Impuesto sobre la Renta de No Residentes y a los no residentes (convenios para evitar la doble imposición, Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real, procedimientos amistosos). El trabajo se estructura en dos partes. En la primera, sin duda de gran trascendencia en el ámbito de la fiscalidad internacional, se analiza el régimen de los procedimientos amistosos y en la segunda se contemplan medidas de muy diversa índole, ligadas, lógicamente, a la tributación de los no residentes y, en mayor medida, al IRNR (exención total de la Deuda Pública, supresión del Impuesto sobre el Patrimonio, convenios para evitar la doble imposición, el ajuste secundario y la retención en el IRNR, nuevas normas de declaración...).

Palabras clave: IRNR, procedimientos amistosos, Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real y convenios para evitar la doble imposición.

Sumario

I. Los procedimientos amistosos.

I.1. Cuestiones generales.

I.2. Iniciativas internacionales para mejorar el funcionamiento del procedimiento.

I.3. Desarrollo reglamentario de la disposición adicional primera.

II. Novedades en el IRNR y otros impuestos de los no residentes.

II.1. Exención de la deuda pública a los paraísos fiscales.

II.2. Supresión del Impuesto sobre el Patrimonio.

II.3. CDI suscritos por España: novedades.

II.4. Nula tributación y efectivo intercambio de información tributaria: regulación reglamentaria.

II.5. Régimen fiscal Copa del América.

II.6. Base de la retención en el ajuste secundario.

II.7. Normas de declaración.

El año 2008, al igual que el 2007, ha sido especialmente parco en novedades normativas en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR), no siendo además, la mayoría de ellas, de una gran trascendencia material. Ante esta parquedad de normas específicas que afecten al IRNR, se ha optado en este documento por comentar en el mismo otras normas que tienen una especial relación con los no residentes, como las relativas a los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI), las del Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real o, por supuesto, las novedades en el ámbito de los procedimientos amistosos, máxime, cuando la regulación legal de estos últimos se contiene en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes (TRLIRNR). Desde esta perspectiva, la normativa a comentar empieza a ser mucho más jugosa, siendo más numerosa y, eso sí, algo dispersa (al margen de los Convenios, tenemos un Real Decreto Ley, una Ley, tres Reales Decretos y tres Órdenes Ministeriales).

En consecuencia, a lo largo del presente documento se comentan y analizan las diferentes normas que se han aprobado a lo largo del ejercicio 2008, de acuerdo con el guión que a continuación se resume.

En una primera parte, sin duda de gran trascendencia en el ámbito de la fiscalidad internacional, se analiza el régimen de los procedimientos amistosos, con especial referencia al desarrollo reglamentario realizado en el ejercicio de 2008, pudiéndose resaltar las siguientes cuestiones.

- Qué es el procedimiento amistoso: naturaleza y características.
- Iniciativas internacionales para mejorar el procedimiento.
- El procedimiento reglamentario: elementos comunes.
- El procedimiento regulado en los CDI.

- El procedimiento regulado en el Convenio de Arbitraje CEE/90/436.
- La suspensión del ingreso.

En la segunda, se contemplan medidas de muy diversa índole, ligadas, lógicamente, a la tributación de los no residentes y, en mayor medida, al IRNR, en concreto:

- Exención total de la deuda pública.
- Supresión del Impuesto sobre el Patrimonio.
- Novedades en el ámbito de los CDI suscritos por España.
- Regulación reglamentaria de determinadas cuestiones ligadas al régimen de los países con nula tributación y con los que tenemos un efectivo intercambio de información.
- Régimen fiscal de la Copa del América.
- El ajuste secundario y la retención en el IRNR.
- Nuevas normas de declaración, en especial, de las retenciones del IRNR.

I. LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS

Entre las novedades introducidas por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, desde el punto de vista de la fiscalidad internacional, es destacable la disposición adicional primera del TRLIRNR, que ha traído al ordenamiento interno español la institución del procedimiento amistoso cuya vida transcurría hasta ahora en el mundo de los CDI y el Convenio 90/436/CEE relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, de 23 de julio de 1990 (Convenio de Arbitraje) sin que en la legislación tributaria española hubiera mención significativa al mismo.

La norma reglamentaria española está claramente inspirada por los últimos trabajos en esta materia realizados tanto en el ámbito de la Unión Europea como de la Organización para la Cooperacion y el Desarrollo Económico (OCDE).

Junto al Convenio de Arbitraje mencionado, cabe destacar en el ámbito de la Unión Europea el Código de Conducta, de 31 de marzo de 2005, sobre la aplicación de dicho convenio, fruto de los trabajos del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre los precios de transferencia. Este Código de Conducta, que no tiene valor jurídico, pero sí que implica un compromiso político para los Estados, ha establecido una serie de recomendaciones sobre cómo deben aplicar los Estados el Convenio de Arbitraje. Muchas de estas recomendaciones se han plasmado en el desarrollo reglamentario que se ha hecho de la previsión legal con el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa.

La norma reglamentaria también ha tenido como elementos inspiradores los recientes trabajos de la OCDE sobre los procedimientos amistosos, que se han traducido en la inclusión de un nuevo apartado 5 en el artículo 25 del Modelo de Convenio de la OCDE, que ha incorporado a este artículo la posibilidad del arbitraje. Consecuencia de este nuevo apartado ha sido la redacción de unos nuevos comentarios al artículo 25 (párrafos 63 a 85). Con carácter previo a la modificación del artículo 25, la OCDE había publicado el Manual para la efectividad de los procedimientos amistosos (*Manual on effective Mutual Agreement Procedures*, MEMAP), cuya finalidad es mejorar el funcionamiento de los procedimientos amistosos, dando una guía tanto a las autoridades competentes como a los contribuyentes sobre cómo deben actuar para conseguir un mejor funcionamiento de estos procedimientos.

El reglamento desarrolla los aspectos internos del procedimiento amistoso dando entrada en el ordenamiento tributario a un nuevo procedimiento administrativo, en el que se regula la relación de la Administración tributaria española con el contribuyente en el desarrollo del procedimiento amistoso.

Antes de analizar detalladamente el contenido del Real Decreto 1794/2008 es conveniente realizar un examen de qué es el procedimiento amistoso y las iniciativas internacionales más recientes para mejorar el funcionamiento del mismo.

I.1. Cuestiones generales.

I.1.1. ¿Qué es el procedimiento amistoso?

Si lo contemplamos a luz de lo dispuesto en el artículo 25 de los CDI y del artículo 1 del Convenio de Arbitraje, el procedimiento amistoso no es sino un mecanismo para la solución de los conflictos que pueden surgir entre dos Estados en la aplicación de un convenio.

Por su propia naturaleza, los CDI tratan de evitar la doble imposición jurídica, pero con el procedimiento amistoso se va más allá, al incluir la posibilidad de eliminar la doble imposición económica en los supuestos de ajustes por operaciones entre entidades vinculadas del artículo 9 del Modelo de Convenio, cuando los convenios contengan el apartado segundo de dicho artículo:

«Cuando un Estado contratante incluya en las utilidades de una empresa de ese Estado –y, en consecuencia, grave– las de una empresa del otro Estado que ya han sido gravadas por este segundo Estado, y estas utilidades así incluidas son las que habrían sido realizadas por la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las acordadas entre empresas independientes, ese otro Estado practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esas utilidades. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio y las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario.»

En aquellos convenios, generalmente los anteriores a 1977, en que no se encuentra el apartado 2, se ha planteado si es posible acudir al procedimiento amistoso para solucionar los supuestos de doble imposición vinculados a ajustes por precios de transferencia. La solución no es pacífica, basculando entre quienes consideran que de aplicarlo estaríamos ante un supuesto claro de violación del contenido de los convenios y que la postura que se defiende en los comentarios va más allá de una aclaración interpretativa.

No obstante, la mayoría de los autores, y la práctica de la mayoría de los Estados, sigue la interpretación de los comentarios: «En consecuencia, la mayor parte de los países miembros considera que la doble imposición económica resultante de los ajustes realizados en los beneficios como consecuencia de precios de transferencia no es acorde con, al menos, el espíritu de los convenios y, en consecuencia, entra dentro del ámbito previsto en el artículo 25» [1]. Esta interpretación dinámica puede verse reforzada en España por la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 2008 que, si bien en relación con otro artículo del Convenio Hispano-Holandés, amplía el marco y la justificación de la interpretación de los convenios más allá de lo que incluso lo más arduos defensores de la misma habían mantenido.

I.1.2. Naturaleza jurídica.

No es tarea fácil determinar cuál es la naturaleza jurídica de los acuerdos que puedan resultar de un procedimiento amistoso, y más cuando se trata de ver su posición en el derecho interno español y su relación con el acto administrativo, con las resoluciones de los tribunales económico-administrativos y con las sentencias de los tribunales de justicia.

La primera afirmación que se puede hacer, y respecto de la cual hay un consenso doctrinal, es que en la parte esencial del procedimiento, en lo que supone de relación entre los Estados, no estamos ante un procedimiento administrativo en sentido estricto, sino que es un procedimiento especial incluido en los convenios para resolver los conflictos que se produzcan en la aplicación de los mismos.

El ámbito jurídico propio de los procedimientos amistosos, en cuanto que implican una relación entre países cuya finalidad es terminar con un acuerdo entre los mismos, es el del derecho internacional público.

Son diversas las aproximaciones que se han hecho a la naturaleza jurídica del procedimiento amistoso.

En primer lugar, se debe descartar la consideración sobre la naturaleza judicial del procedimiento amistoso ya que según el artículo 117 de la Constitución Española, «el ejercicio de la potestad jurisdiccional en todo tipo de procesos (...) corresponde exclusivamente a los Juzgados y Tribunales (...)». El articulado del Título Preliminar de la Ley 6/1985 del Poder Judicial desarrolla este principio constitucional desprendiéndose del mismo que la función jurisdiccional, y, por tanto, la capacidad de revisar los pronunciamientos de los tribunales corresponde exclusivamente al Poder Judicial.

[1] Párrafo 11 comentarios artículo 25 del Modelo de Convenio.

Los dos posicionamientos que han gozado de mayor soporte han sido considerar al procedimiento amistoso como un arbitraje o bien como una interpretación auténtica de los convenios.

Quienes defienden la naturaleza arbitral [2] destacan como elementos coincidentes:

- En ambas instituciones la decisión se fundamenta en la voluntad de las partes de someter el conflicto al procedimiento.
- La influencia de la equidad.
- La flexibilidad y la libertad del procedimiento.

No obstante las similitudes, son también importantes las diferencias que existen entre ambas instituciones, resaltando que el arbitraje se caracteriza por someter el caso a la decisión de un tercero, mientras que lo que caracteriza al procedimiento amistoso es que son las propias partes, los Estados contratantes quienes tratan de encontrar una solución [3].

Por otro lado, no se debe olvidar que tanto en el Convenio de Arbitraje como, a partir de julio de 2008, en el Modelo de Convenio de la OCDE se incluyen junto al procedimiento amistoso otro procedimiento para evitar la doble imposición consistente en el sometimiento del caso a una comisión arbitral.

Es mayoritaria la doctrina [4] que ha relacionado los acuerdos derivados de los procedimientos con la regulación que sobre la interpretación de los tratados internacionales hace el artículo 31.3 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, bien sea con el artículo 31.3 a) referido a los acuerdos ulteriores acerca de la interpretación de un tratado, o al artículo 31.3 b) como una práctica ulterior sobre la aplicación de un tratado realizada con acuerdo de las partes:

Artículo 31. Regla general de interpretación.

(...)

3. Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta:

a) Todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones.

b) Toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado.

---

2 Palao Taboada, C. «El procedimiento amistoso en los Convenios internacionales para evitar la doble imposición». *Hacienda Pública Española* n.º 16, 1972.

3 Serrano Antón, F. «La cláusula de procedimiento amistoso de los Convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el derecho comparado» Instituto de Estudios Fiscales Doc n.º 26/04.

4 Avery Jones, J.F. «The legal nature of the mutual agreement under the OECD Model Convention». British Tax Review; Vogel K. «Informe General Congreso IFA de 1993»; Ribes Ribes, A. «La Resolución de los conflictos hermenéuticos en los Convenios para evitar la doble imposición internacional». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 235, octubre 2002.

I.1.3. Características del procedimiento amistoso.

Son características definitorias del procedimiento amistoso:

- Su flexibilidad.
- La ignorancia de los plazos internos.
- La compatibilidad con los recursos internos.
- La no obligación de eliminar la imposición contraria al convenio o la doble imposición.

a) Flexibilidad.

El procedimiento amistoso, en cuanto que su desarrollo e impulso depende de la voluntad de los Estados contratantes, es un procedimiento de resolución de conflictos extremadamente flexible no sometido a formalismos previos. Son los propios Estados los que determinan la forma de comunicarse, el momento en que se celebrarán las reuniones entre las autoridades competentes, el formato y contenido que tendrá el acuerdo, etc.

Los comentarios al Modelo de 2008 [5], recomiendan a las autoridades competentes establecer una comunicación flexible por escrito, por teléfono, mediante discusiones personales o de grupo y haciendo uso de las disposiciones del artículo 26 para el intercambio de información.

La flexibilidad de este procedimiento llega, en especial en el procedimiento del Modelo de Convenio, a que las partes puedan en cualquier momento finalizar la negociación sin necesidad de eliminar la doble imposición o la imposición contraria al convenio.

Por otro lado, un abuso excesivo por los Estados de su posición en el procedimiento, que ha llevado en la práctica a que se prolonguen más tiempo de lo que sería aconsejable para satisfacer la pretensión de los contribuyentes de que se elimine la doble imposición, ha llevado a la aprobación por la OCDE y el Consejo de la Unión Europea, siguiendo una tendencia ampliamente difundida actualmente en el campo del derecho tributario internacional de no emitir normas de carácter imperativo, sino de lo que se ha dado en denominar *soft law* sin valor coercitivo para los Estados, pero asumidos como compromisos políticos, de recomendaciones o guías de buenas prácticas para mejorar el proceso de tramitación de los procedimientos amistosos, estas recomendaciones se han recogido en el MEMAP de la OCDE y el Código de Conducta para la aplicación efectiva del Convenio de Arbitraje.

En lo relativo al plazo, el MEMAP recomienda que en el plazo de dos años desde la presentación de la solicitud se haya alcanzado el acuerdo entre las autoridades competentes y que en el plazo de tres meses se haya ejecutado el acuerdo al que se llegue. Este plazo es coincidente con el que establece el Convenio de Arbitraje para dar entrada al arbitraje si no se ha llegado a un acuerdo.

[5] Párrafo 40 comentarios artículo 25 del Modelo de Convenio.

b) Ignorancia de los plazos internos.

Uno de los elementos caracterizadores del procedimiento amistoso es que en el mismo no se tienen en cuenta los plazos internos de prescripción, tanto en el artículo 25.2 del Modelo de Convenio, como el artículo 6.2 han incluido menciones semejantes:

«El acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes.»

Con esta declaración se trata de favorecer el acceso a los procedimientos amistosos en los países cuyo derecho interno establece plazos en materia de rectificaciones y devoluciones tributarias.

No obstante, España se ha separado del Modelo de Convenio habiendo realizado, junto a otros países, una reserva al apartado 2 del artículo 25 en el sentido de poder hacer valer los plazos internos. Esta reserva, frente a la decisión de retirarla de otros Estados, se ha mantenido en el Modelo de 2008.

«España, Grecia, Italia, México, Polonia, Portugal, la República Eslovaca y Suiza formulan una reserva a la segunda frase del apartado

2. Estos países consideran que la ejecución material de desgravaciones o devoluciones impositivas en virtud de un acuerdo amistoso debería estar vinculada al plazo previsto en su respectiva legislación interna».

Recordemos que el artículo 16 del Reglamento del IRNR, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, establece un plazo de cuatro años para devolver las cantidades ingresadas en cuantías superiores a las que deriven de los convenios.

Esta limitación es mayor para determinados convenios (Alemania, Francia, Reino Unido, Suecia...) de gran importancia, que para determinados tipos de renta, normalmente dividendos, intereses y cánones tienen regulado el sistema de devolución mediante órdenes ministeriales que todavía no han sido formalmente derogadas. En estas órdenes se suele establecer un plazo de uno o dos años para poder acceder a la devolución en el caso de que haya habido un exceso de retención a los no residentes por las rentas satisfechas.

España no ha aplicado la reserva a todos los convenios que ha firmado, por lo que se deberá estar a lo que establece el artículo 25 o equivalente de cada uno de los convenios para ver la incidencia de los plazos internos. Sí es constatable una tendencia en los últimos convenios a renunciar a la aplicación de la reserva. (*v.gr*. los publicados en el BOE en 2008, Colombia, Arabia Saudí, República de Sudáfrica y Malasia).

Los plazos internos de prescripción pueden afectar tanto en el momento de iniciarse el procedimiento, como en el momento de ejecutarse el acuerdo.

Con carácter general, los convenios establecen un plazo de tres años para iniciar el procedimiento desde que se produce el acto que da lugar a la doble imposición.

Teniendo en cuenta que los plazos de prescripción difieren entre los Estados, podría darse el caso de que si el procedimiento se inicia en un Estado signatario distinto de España, por un acto de ese Estado, cuando el Estado español se deba pronunciar sobre la solicitud de inicio, haya prescrito el derecho del contribuyente a obtener una posible devolución porque hayan pasado los cuatro años a que se refiere el artículo 66 de la Ley General Tributaria. En este supuesto, y en aquellos convenios en los que sea aplicable la reserva española el contribuyente no tendría derecho a la devolución.

También la prescripción puede afectar en el momento de la ejecución del acuerdo, si en el momento en que se llegue al acuerdo entre las autoridades competentes han transcurrido más de cuatro años desde que se presentó la autoliquidación o que se practicó una liquidación por la Administración.

Una cuestión vinculada con esta reserva es la de la interrupción de la prescripción. ¿Interrumpe la solicitud del procedimiento amistoso la prescripción?

La solicitud del procedimiento amistoso no se encuentra entre los supuestos que recoge el artículo 68 de la Ley General Tributaria como susceptible de interrumpir la prescripción. Se trataría de averiguar si la solicitud, y admisión del procedimiento, se puede subsumir en alguno de los otros supuestos recogidos, en especial en el concepto de «interposición, tramitación o resolución de recursos o reclamaciones de cualquier clase».

Una interpretación estricta del concepto reclamación o recursos, en el sentido de que está vinculado a la impugnación de un acto administrativo, nos llevaría a considerar que no se interrumpe la prescripción ya que la solicitud de inicio de un procedimiento amistoso no goza de esa naturaleza.

No obstante, si se hace una interpretación amplia de los términos recursos o reclamaciones, en el sentido de abarcar cualquier acto del contribuyente por el que se actúa contra un acto administrativo para que la Administración pueda proceder a revisar su actuación, o el contribuyente manifiesta ante la Administración el cumplimiento de la obligación tributaria en virtud de la presentación de la declaración y solicitando una devolución, deberíamos concluir que la solicitud interrumpe la prescripción.

El artículo 68 considera como causa de interrupción de la prescripción «cualquier actuación fehaciente del obligado tributario por la que pretenda la devolución, el reembolso o la rectificación de su autoliquidación». Al igual que en el supuesto anterior, la solicitud de la devolución debería entenderse en sentido amplio considerando que la solicitud interrumpe la prescripción.

El procedimiento amistoso puede haberse iniciado en un Estado distinto de España, ¿la solicitud presentada en el otro Estado interrumpe la prescripción? La respuesta debería ser similar a la anterior, si consideramos los mismos fundamentos de hacer una interpretación amplia de «la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase» y de cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución.

Si tenemos en cuenta que el procedimiento amistoso es uno, debe ser indiferente dónde se plantee la solicitud a la hora de considerar sus efectos interruptivos, máxime cuando el contribuyente, en principio, solo está facultado para presentar la solicitud ante su Estado de residencia.

Respecto a si la solicitud del inicio del procedimiento amistoso interrumpe la prescripción, no ha habido pronunciamientos jurisprudenciales, y tampoco han sido muchas las opiniones doctrinales que se hayan pronunciado sobre esta cuestión [6].

Todos los razonamientos anteriores carecen de importancia cuando el procedimiento amistoso se dilucida en el marco del Convenio de Arbitraje ya que no hay nada parecido a la reserva española y, por tanto, en ningún caso se tendrán en cuenta los plazos internos.

c) Compatibilidad con los recursos internos.

Además de poder ignorar, aunque sea de forma matizada en el caso español, los plazos internos de prescripción, el procedimiento amistoso convive con los recursos internos, el contribuyente puede simultanear las reclamaciones económico-administrativas y los recursos jurisdiccionales con el procedimiento amistoso.

Tanto el artículo 25.1 del Modelo de Convenio como el artículo 6.1 del Convenio de Arbitraje declaran la compatibilidad del procedimiento amistoso con el sistema interno de recursos. Esta compatibilidad aporta ciertamente grandes ventajas al contribuyente ya que puede esperar a ver cuál de las dos soluciones le es más favorable para retirar la otra. Si, por ejemplo, obtiene una resolución favorable a sus pretensiones en el ámbito económico-administrativo, inmediatamente desistirá del procedimiento amistoso, y en el caso de que la resolución del procedimiento amistoso sea previo y satisfaga sus pretensiones, lógicamente procederá a retirar el recurso interno.

Estando clara la prevalencia del resultado del procedimiento amistoso sobre las resoluciones administrativas, la cuestión clave es la relación entre el acuerdo alcanzado en el procedimiento amistoso y una sentencia judicial sobre el mismo supuesto y con soluciones diferentes.

¿Qué ocurre si la cuestión litigiosa ha sido resuelta previamente por un tribunal jurisdiccional del Estado de residencia del contribuyente? La solución a este supuesto va a depender de la legislación de los distintos Estados. Hay Estados en los que la autoridad competente puede llegar a una solución satisfactoria distinta de la judicial (Finlandia, Suecia, Reino Unido). No obstante, en la mayoría de los Estados la autoridad competente está vinculada por la decisión judicial, en estos casos la OCDE recomienda presentar el caso a la autoridad del otro Estado contratante solicitando que este adopte las medidas necesarias para evitar la doble imposición [7].

En España, si bien ha habido algún autor que se ha manifestado a favor de que el acuerdo alcanzado en un acuerdo amistoso pueda dejar sin efecto una resolución judicial interna en contrario [8], teniendo en cuenta la configuración que hace la Constitución Española de la potestad jurisdiccional, y del sistema de revisión de las sentencias dictadas por los órganos jurisdiccionales, se hace difícil

6 SERRANO ANTÓN, F. *op. cit.* nota 3; BUSTOS BUIZA, J.A. y DEL CAMPO ASPIAZU, C. «Análisis de los sistemas de eliminación de la doble imposición mediante acuerdos entre administraciones», *Tribuna Fiscal*.

7 Párrafo 35 comentarios artículo 25 del Modelo de Convenio.

8 PALAO TABOADA C. *op. cit.* nota 2.

concebir que la autoridad competente española pudiera mediante el procedimiento amistoso adoptar una solución diferente a la de una sentencia firme y además intentar imponer dicho acuerdo.

Caso distinto es el de la relación entre el procedimiento amistoso y las resoluciones de los tribunales económico-administrativos; el carácter administrativo de estos órganos nos permite afirmar que nada se opone a que mediante un acuerdo amistoso la autoridad competente pueda acordar una solución diferente a la de la resolución y dejar sin efecto la misma.

Son, por tanto, varias las alternativas que pueden producirse. Si la resolución del recurso interno es anterior a la del procedimiento amistoso debemos tener en cuenta cuál es el órgano que dictó la resolución:

1. Si la reclamación se interpuso ante el tribunal económico-administrativo como primera instancia, si esta ha sido favorable al contribuyente lo normal es que este renuncie al procedimiento amistoso.

   Si no le ha sido favorable y ha recurrido ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), para que pudiera aplicarse el acuerdo del procedimiento amistoso debería renunciar a continuar con el recurso interno.

   Por último, si no ha recurrido ante el TEAC el procedimiento amistoso debería considerarse plenamente aplicable desvirtuando la resolución económico-administrativa por aplicación directa del artículo 25 de los convenios.

2. Si se ha reclamado ante el TEAC como segunda instancia o única instancia, y no ha recaído resolución, se le solicitaría al contribuyente como paso previo a la aplicación del acuerdo su renuncia a continuar con la reclamación, y el acuerdo se aplicaría por encima de la resolución del tribunal económico-administrativo.

   Si ha resuelto el TEAC y el acuerdo es favorable al contribuyente se aplicaría directamente el acuerdo, aun en contra de la resolución del TEAC por aplicación directa del convenio.

3. La última situación es que se haya recurrido en la vía judicial.

   Si no hay sentencia, y se alcanza un acuerdo en el procedimiento amistoso, se debe solicitar al contribuyente su renuncia a continuar con el proceso judicial para aplicar el acuerdo.

Más problemático resulta considerar que el acuerdo podría ir en contra de una sentencia judicial.

Algunos autores [9], manteniendo la superioridad de las sentencias sobre el acuerdo, han planteado que, aun en el supuesto de que existiera una sentencia, el procedimiento amistoso debería continuar y en el caso de que se llegara a un acuerdo contrario al contenido de una sentencia el contribuyente podría solicitar la revisión de la sentencia amparándose en el artículo 102 de la Ley 29/1989 de la jurisdicción contencioso - administrativa para la revisión de las sentencias firmes.

[9] Bustos Buiza, J.A y Del Campo Aspiazu, C., *op cit.*, nota 6.

Quizá lo más adecuado cuando se esté en un procedimiento amistoso y se haya dictado una sentencia, sea finalizar el procedimiento sin llegar a un acuerdo con el otro Estado salvo que este otro Estado se comprometa a ser él quien adopte las medidas para eliminar la doble imposición.

d) No obligación de eliminar la doble imposición, salvo Convenio de Arbitraje.

Como última característica definitoria de los procedimientos amistosos, es que los Estados no están obligados a eliminar la doble imposición o imposición contraria al convenio, característica esta que se predica también del procedimiento amistoso del Convenio de Arbitraje si bien con consecuencias distintas en caso de no alcanzarse el acuerdo.

El apartado 2 del artículo 25 del Modelo de Convenio solo compele a las autoridades competentes a que hagan todo lo posible para alcanzar una solución satisfactoria, pero no a alcanzar un acuerdo, no articulando, hasta el nuevo Modelo de Convenio de 2008, otro procedimiento alternativo para satisfacer la pretensión de los interesados; si bien, el nuevo procedimiento de arbitraje internacional está sujeto a la voluntad de los Estados de incluirlo en sus convenios.

Aunque el procedimiento amistoso ha proporcionado un medio razonablemente efectivo para resolver los conflictos surgidos en el marco de aplicación de los convenios, lo que ha supuesto un importante incremento de los casos sometidos a la consideración de las autoridades competentes, algunas de las características anteriormente señaladas han mostrado algunas de las deficiencias del sistema, recogiendo en opinión de Fernando Serrano Antón [10] las principales debilidades del procedimiento amistoso:

- No existe para los Estados obligación de alcanzar un acuerdo que resuelva la doble imposición o la imposición contraria al convenio.
- No se garantiza la eliminación de la doble imposición.
- Excesiva duración de los procedimientos al no haber límite temporal fijado para alcanzar el acuerdo, este condicionante no existe en el procedimiento del Convenio de Arbitraje al establecerse un plazo de dos años para acceder a la Comisión Consultiva.
- Limitada participación del contribuyente en el procedimiento.

I.2. Iniciativas internacionales para mejorar el funcionamiento del procedimiento.

En el seno de la OCDE y en el Foro Conjunto de la Unión Europea sobre precios de transferencia se ha sido consciente de las limitaciones que afectaban al procedimiento amistoso, y, en los últimos años, se han desarrollado una serie de trabajos que han culminado en el Código de Conducta sobre la aplicación del Convenio de Arbitraje del año 2005 en el ámbito de la Unión Europea y en la elaboración del Manual de los procedimientos amistosos, la inclusión de un nuevo apartado quinto en el artículo 25 del Modelo de Convenio y unos nuevos comentarios.

[10] Serrano Antón, F., *op. cit.* en nota 3.

Sin ánimo de extendernos vamos a exponer algunas de las recomendaciones adoptadas por la OCDE.

El Manual tiene como objetivo facilitar la gestión de los procedimientos amistosos y mejorar la rapidez y efectividad de los mismos, se configura como una suerte de directrices sobre buenas prácticas para los países miembros de la OCDE. En ningún momento se pretende con él modificar, restringir o ampliar los derechos y obligaciones contenidos en los tratados.

En el Manual se abordan temas tales como la información que se debe aportar en la solicitud del procedimiento, aconsejar los plazos en que deben tramitarse las diversas fases o la forma en que deben desarrollarse las relaciones entre las autoridades competentes.

La OCDE propone el siguiente esquema temporal de tramitación de los procedimientos amistosos:

1. Iniciación mediante la solicitud del contribuyente en el plazo de tres años (o el que marque el convenio) desde que se produjo la imposición contraria al convenio.

2. Plazo de un mes para que la Administración ante la que se ha presentado el procedimiento lo comunique a la otra autoridad, haga un examen preliminar de la propuesta y pida si es necesario información adicional.

   En el plazo de otro mes la autoridad competente debe decidir si acepta el procedimiento, notificarlo al contribuyente e iniciar las relaciones con la otra autoridad.

3. Recibida la solicitud por la otra autoridad competente, en el plazo de un mes debe confirmar la recepción y comunicar si va a acceder al inicio del procedimiento amistoso.

4. En un plazo de cuatro a seis meses debe emitirse por la autoridad que realizó el ajuste un documento reflejando cuál es su posición.

5. En el plazo de otros seis meses la otra autoridad competente debe elaborar su posición y remitírsela a la otra autoridad.

6. Plazo de seis meses para la negociación entre los Estados.

La OCDE recomienda un plazo de dos años para llegar al acuerdo. Alcanzado el acuerdo se debe comunicar al contribuyente para que en el plazo de un mes responda si acepta o no el acuerdo.

La ejecución del acuerdo debe hacerse en tres meses.

I.2.1. La inclusión del arbitraje en el artículo 25 del Modelo OCDE.

Sin duda el paso más importante que ha dado la OCDE en esta materia ha sido incluir un nuevo apartado 5 en el artículo 25 del Modelo de Convenio de 2008 que da entrada en los convenios negociados según el Modelo OCDE al arbitraje.

«5. Cuando,

a) en virtud del apartado 1 una persona haya sometido su caso a la autoridad competente de un Estado contratante alegando que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican para ella una imposición no conforme con las disposiciones del presente Convenio, y

b) las autoridades competentes no puedan ponerse de acuerdo para resolver la cuestión conforme a lo dispuesto en el apartado 2, en el plazo de dos años desde la presentación del caso a la autoridad competente del otro Estado contratante,

a instancia del contribuyente, se someterá a arbitraje toda cuestión irresoluta relacionada con ese caso. Sin embargo, este sometimiento no podrá realizarse cuando un tribunal u organismo administrativo de cualquiera de los Estados contratantes se haya pronunciado previamente sobre dichas cuestiones irresolutas. A menos que una persona a la que concierna directamente el caso rechace el acuerdo amistoso que dé vigencia al laudo arbitral, dicho laudo será vinculante para ambos Estados y aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo el modo de aplicación de este apartado».

En los comentarios se trata de delimitar el contenido de esta nueva forma de solventar las controversias internacionales [11].

La eficacia de esta modificación del artículo requerirá la revisión de los convenios a los que se quiera incorporar, y, por tanto, una nueva negociación entre los Estados contratantes.

Una vez incorporado el arbitraje al convenio la posibilidad de que el contribuyente acuda al mismo una vez transcurridos dos años desde la presentación del caso no va a depender de una autorización previa de las autoridades competentes, sino que podrá acudir directamente en cuanto se cumplan los requisitos necesarios.

En los comentarios se deja claro que el arbitraje no es un sistema alternativo o adicional a los procedimientos amistosos, sino que si existe un acuerdo entre los países contratantes el caso no se considerará como no resuelto a los efectos del convenio aunque el contribuyente no esté conforme con el acuerdo alcanzado. El arbitraje se entiende como una extensión del procedimiento amistoso, como un medio para forzar a los Estados a encontrar una solución correcta, incluso es posible que algunas cuestiones del supuesto se resuelvan en el seno del procedimiento amistoso, y otras mediante el arbitraje.

Con ánimo didáctico en el artículo 25 se ha incluido un Anexo con un ejemplo de acuerdo amistoso sobre el procedimiento arbitral.

• Inicio.

Las peticiones para el inicio del procedimiento arbitral deben hacerse por escrito y enviada a una de las autoridades competentes identificando el caso en cuestión.

[11] Párrafos 63 y ss comentarios artículo 25 del Modelo de Convenio.

La solicitud solo puede plantearse cuando haya transcurrido más de dos años desde que el caso presentado ante una autoridad competente se ha comunicado a la otra autoridad competente.

En el plazo de tres meses desde que la solicitud ha sido recibida por ambas autoridades, estas deben llegar a un acuerdo sobre las cuestiones que deben resolverse mediante arbitraje, los denominados «términos de referencia». Una de las características del arbitraje del Modelo de Convenio es que versa únicamente sobre aquellos elementos del caso controvertido sobre el que no hayan alcanzado un acuerdo previo las autoridades competentes en el seno del procedimiento amistoso.

• Selección de árbitros.

La selección de árbitros se hace por las autoridades competentes, eligiendo un árbitro cada una de ellas, y los árbitros elegirán a un tercero que hará de presidente. En principio es elegible como árbitro cualquier persona, incluido representantes de la Administración de cualquiera de los Estados contratantes, siempre que esa persona no haya participado previamente en ninguno de los Estados del caso anteriores al proceso de arbitraje.

Con el objeto de tener cobertura en los que respecta a la posibilidad de intercambiar información y a los requerimientos de confidencialidad, cada árbitro debe ser designado como representante de la autoridad competente por el Estado que le ha elegido.

• Procedimiento.

Los árbitros deben adoptar las normas procedimentales que entiendan convenientes para solucionar las cuestiones planteadas, y deberán tener acceso a la información necesaria para resolver, incluida aquella de carácter confidencial.

La persona que ha solicitado el arbitraje puede bien directamente o a través de representante presentar su posición por escrito. Así mismo, y con autorización de los árbitros, el interesado podrá presentar de forma oral su posición durante el proceso arbitral.

• Decisión arbitral.

El arbitraje regulado por la OCDE es un arbitraje de derecho, los árbitros para resolver deberán tener en cuenta el tratado firmado por los Estados contratantes y la legislación interna de ambos Estados. Las cuestiones relativas a la interpretación de los tratados se harán a la luz de los principios de los artículos 31 a 34 del Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados. También se deberán tener en cuenta los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE y cuando se trate de un supuesto de aplicación del principio de libre concurrencia (*arm`s lenght principle*) las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia. La decisión arbitral se adoptará por mayoría simple, se presentará por escrito y en la misma se identificarán las normas que han servido de base para la resolución.

La OCDE recomienda un plazo de seis meses para que los árbitros adopten su decisión, comenzando a contarse el plazo desde que los árbitros comuniquen a la autoridad competente y a la persona que ha promovido el arbitraje que disponen de toda la información necesaria. La decisión que adopten los árbitros pondrá fin al procedimiento amistoso salvo que dicha decisión no pueda ser ejecutada por la decisión de un tribunal de uno de los Estados Contratantes. En este caso el proceso arbitral no se considerará iniciado.

• Ejecución.

Una vez adoptada la decisión, la autoridad competente deberá proceder a ejecutarla en el plazo de seis meses desde que se le comunique.

No obstante lo anterior e incluso ya iniciado el procedimiento arbitral, y antes de que se haya resuelto el caso por los árbitros, las autoridades competentes pueden comunicar por escrito a los árbitros y a las personas que hayan promovido el arbitraje que han alcanzado un acuerdo que resuelve todas las cuestiones en conflicto. En este supuesto, el caso se considerará resuelto bajo el procedimiento amistoso y no habrá decisión arbitral.

I.3. Desarrollo reglamentario de la disposición adicional primera.

Hasta la aprobación del Real Decreto 1794/2008, en España la tramitación del procedimiento amistoso se había desarrollado mediante la aplicación exclusiva de las normas recogidas en los instrumentos internacionales, y aplicando algunas de las recomendaciones realizadas por la Unión Europea o por la OCDE.

En esta situación existía plena libertad para la autoridad competente española de configurar su relación con los obligados tributarios. El obligado tributario vivía en una suerte de limbo jurídico en el que no se sabía cuáles eran sus derechos u obligaciones en relación con el procedimiento, habida cuenta el carácter no administrativo del mismo, y al que no se podían aplicar principios esenciales que rigen el procedimiento administrativo español.

Si bien no existe una estadística pública sobre el número de procedimientos amistosos en que ha intervenido España, ni sobre las materias objeto de controversia, sí se puede afirmar que los casos han versado básicamente sobre los mismos supuestos que en otros Estados:

- Precios de transferencia.
- Doble residencia.
- Calificación en materia de cánones o asistencia técnica.
- Determinación de la existencia de un establecimiento permanente.

Quizá, frente al importante uso de este instrumento jurídico que han hecho los contribuyentes de otros países, el contribuyente español no ha sido muy proclive a esta vía para eliminar la doble imposición, viniendo esta situación justificada, quizá, por el hecho de no existir un procedimiento interno que regulara la materia, lo que podría provocar un desconocimiento del mismo, y, por otro lado, y teniendo en cuenta su importancia tanto por el número de casos, como por la importancia de las deudas en juego, el que la regulación española de los precios de transferencia hasta la reforma de 2006 no favoreciera la realización de ajustes por la Administración española.

Es de suponer que ambos hechos, la regulación del procedimiento y la nueva normativa sobre operaciones vinculadas, supongan un incremento significativo en el número de solicitudes a las que va a tener que hacer frente la Dirección General de Tributos (DGT).

El desarrollo reglamentario de la escueta disposición adicional primera de la Ley del IRNR se ha realizado mediante el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa.

Con esta norma se ha dado cumplimiento tanto a las recomendaciones de la OCDE como a las críticas de la mayoría de los autores que echaban de menos un desarrollo normativo interno del procedimiento amistoso.

Como no podía ser de otro modo, ya que gran parte del procedimiento amistoso tiene carácter de relación internacional, en la que ninguna de las partes puede imponer a la otra obligaciones, y que en los convenios se fijan las características principales del procedimiento, la mayoría de los artículos del reglamento tienen un carácter informativo o didáctico, limitándose a reproducir preceptos que ya estaban en las normas internacionales o a incluir algunas recomendaciones de la OCDE o del Código de Conducta.

Si hubiera que destacar los dos elementos más importantes en la regulación interna, sin duda serían, por un lado, el fijar cómo deben ejecutarse los procedimientos, e, indudablemente, la suspensión del ingreso de la deuda.

El desarrollo reglamentario no se ha extendido a todos los posibles procedimientos amistosos, sino que se ha limitado a aquellos que tienen más incidencia para los contribuyentes, esto es, los que resuelven casos particulares:

a) El procedimiento amistoso previsto en los CDI firmados por España cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados implican o pueden implicar una imposición que no esté de acuerdo con el convenio. Es el procedimiento amistoso regulado en el apartado primero del Modelo de Convenio de la OCDE.

b) El procedimiento previsto en el Convenio 90/436/CEE, de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas.

I.3.1. Elementos comunes.

El reglamento dedica sus primeros artículos a algunos elementos comunes a los dos procedimientos amistosos que regula.

a) Autoridad competente.

El reglamento mantiene como autoridad competente a la DGT.

Tanto los CDI como el Convenio de Arbitraje designan como autoridad competente al Ministro de Economía y Hacienda o su representante autorizado. La designación de la DGT como representante autorizado se hizo por la Orden de 9 de febrero de 1988 en cuyo apartado 3 del artículo 2 se establece que «asimismo, el Director General de Tributos tendrá la condición de representante autorizado del Ministro de Economía y Hacienda como autoridad competente para la interpretación y aplicación, unilateral o de común acuerdo con las autoridades competentes de otros Estados, de las normas contenidas en los Convenios para evitar la doble imposición o de otros Convenios relativos a materias fiscales para la interpretación de la normativa tributaria interna en el ámbito de los mismos, así como para la resolución de las controversias que la aplicación de dichos Convenios pueda originar.»

Tomando como base este artículo, la DGT ha sido la encargada de la tramitación y negociación de los procedimientos amistosos como representante de la autoridad competente española.

Conforme al Real Decreto 1552/2004 por el que se desarrolla la estructura del Ministerio de Economía y Hacienda, corresponderá a la DGT, en concreto a la Subdirección General de Tributación de No Residentes, la tramitación e impulso del procedimiento administrativo regulado en el real decreto y la relación y, en su caso, suscripción del acuerdo con las autoridades competentes del otro Estado.

Siguiendo el razonamiento mantenido por algunos autores [12] el título por el que intervienen las autoridades competentes en las relaciones internacionales al margen de los canales diplomáticos, lo determinan los propios CDI al permitir la comunicación directa entre las Administraciones tributarias de los dos países. Las autoridades competentes no representan a la Administración tributaria sino que representan al Estado en sus relaciones internacionales.

b) Posición del obligado tributario.

El reglamento continúa en su parte general con la fijación de la posición del obligado tributario. Frente a la importante presencia del obligado tributario en los procedimientos tributarios ordinarios, la limitada intervención del obligado en el procedimiento amistoso deriva de la naturaleza

12 Palao Taboada, C., *op. cit.* nota 2; Ribes Ribes A., *op cit.* nota 4.

jurídica del mismo, que no olvidemos es un procedimiento que se desarrolla entre Estados y en el que el contribuyente no es parte.

El reglamento ha traído al ordenamiento español las recomendaciones del Código de Conducta y del MEMAP de la OCDE, como el derecho del obligado a ser informado, el derecho a que se le comunique el inicio del procedimiento o la obligación de suministrar toda la información necesaria.

El artículo 3 establece a cargo del obligado tributario el facilitar a las Administraciones tributarias cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes sean necesarios para solucionar el caso. Además, la información debe ser completa y exacta. Teniendo en cuenta que el procedimiento va dirigido a eliminar la doble imposición, el contribuyente es el primer interesado en que la tramitación se haga con la mayor agilidad posible y el desarrollo del procedimiento y la fijación de la posición de los Estados depende en gran medida de la información que aporte el contribuyente. Es más, en muchas ocasiones el contribuyente estará interesado en aportar información o documentación que no haya sido aportada en un procedimiento inspector.

Si como hemos dicho en el procedimiento amistoso el contribuyente no es parte del mismo, el reglamento limita sus derechos a la posibilidad de solicitar su inicio, a ser informados del estado de tramitación y a ser oídos para exponer su caso.

No se configura como derecho del contribuyente ni la participación junto a su Estado de residencia en la negociación del otro Estado, ni el derecho a que sea eliminada la doble imposición.

I.3.2. Desarrollo del procedimiento amistoso regulado en los CDI.

El primer tipo de procedimiento amistoso que desarrolla el reglamento es el de los CDI.

El reglamento distingue cuatro posibles situaciones en que se puede iniciar el procedimiento:

- Procedimiento iniciado ante las autoridades competentes españolas por actos de la Administración española.
- Procedimiento iniciado ante las autoridades competentes de otro Estado por actos de la Administración española.
- Procedimiento iniciado ante las autoridades competentes de otro Estado por actos de la Administración de otro Estado.
- Procedimiento iniciado ante las autoridades competentes españolas por actos de la Administración de otro Estado.

A lo largo de la regulación que se hace de estos procedimientos se puede ver claramente que el Estado español ha adoptado las recomendación del apartado 3.4 del Código de Conducta en el

sentido de que se aplique lo dispuesto en el mismo también a los procedimientos amistosos que los Estados miembros inicien en el ámbito de los CDI, si bien y con toda lógica el reglamento hace extensiva su aplicación a todos los procedimientos amistosos, y no solamente a los relativos a precios de transferencia.

El reglamento hace una regulación separada de cada una de las variantes mediante una remisión a las normas comunes aplicables. Con el ánimo de no ser excesivamente reiterativos, haremos una exposición común a todas las fases del procedimiento con referencia a las especialidades de cada una de las variantes.

El procedimiento se divide en tres fases, inicio, tramitación y ejecución.

a) Inicio del procedimiento.

Igual que en otros preceptos se han traído al ámbito de la norma interna algunas recomendaciones de los organismos internacionales.

Legitimación.

El inicio del procedimiento se solicitará por los residentes de cada uno de los Estados ante sus propias autoridades competentes.

La legitimación regulada en este apartado no puede considerarse como legitimación para iniciar el procedimiento amistoso, ya que teniendo presente su naturaleza solo puede solicitar el inicio alguno de los Estados signatarios del convenio.

Plazo.

El plazo para solicitar el inicio es el marcado en cada convenio. El plazo general establecido en el Modelo de Convenio es de tres años, y es el que, con carácter general, recogen los firmados por España. No obstante, hay convenios que fijan un plazo de dos años como los firmados con Canadá, Italia, Filipinas o Indonesia, otros que no establecen plazo como los firmados con Alemania o Brasil, o el firmado con los Estados Unidos que establece un plazo de cinco años.

En el reglamento se fija como momento de inicio del cómputo del plazo el día siguiente al de la notificación del acto de liquidación o equivalente que ocasione o pueda ocasionar una imposición no conforme con las disposiciones del convenio.

El reglamento ha optado por la interpretación más estricta recomendada en los comentarios [13] del Modelo de Convenio por ser la más favorable a los contribuyentes, al establecer como fecha para

[13] Párrafo 21 comentarios artículo 25 del Modelo de Convenio.

inicio del cómputo la de la notificación del acto de liquidación o equivalente que ocasione la doble imposición.

Inmediatamente surge la pregunta de qué es una medida equivalente.

Los nuevos comentarios [14] al artículo 25 pueden dar una pauta interpretativa. Así, en el caso de las autoliquidaciones, los comentarios se inclinan por comenzar en el momento en que hay una comunicación al contribuyente confirmando su autoliquidación, denegando una devolución o comunicando una deuda tributaria, mejor que tomar como período de inicio el momento en el que el contribuyente presentó la autoliquidación.

Si la imposición se produce mediante retención en la fuente, el tiempo comenzará a correr en el momento en que se paga el rendimiento, salvo que el contribuyente pueda probar que tuvo conocimiento de la retención en un momento posterior. Los comentarios a su vez establecen que si en un Estado se produce una imposición contraria al convenio, pero el otro Estado permite una deducción en el impuesto interno de esas cantidades, el contribuyente no tendrá que iniciar el procedimiento amistoso porque no habrá doble imposición, pero si este Estado deniega la deducción, entonces la doble imposición surge de nuevo y comenzará a contar el plazo de tres años desde la notificación que no permite la deducción.

Respecto de los plazos de los convenios para solicitar por el contribuyente el inicio del procedimiento, se deben distinguir dos supuestos:

- El momento en que empieza a contar el plazo que tiene el contribuyente para presentar la solicitud, plazo que debemos entender como de caducidad y que de acuerdo con los comentarios [15] no se interrumpiría por la interposición de los recursos internos. Este es el plazo al que acabamos de referirnos.
- El momento a partir del cual el contribuyente puede presentar la solicitud de inicio del procedimiento. Según los convenios, cuando considere que las medidas adoptadas por alguno de los Estados contratantes puede suponer una imposición no conforme al convenio.

¿Cuándo se produce una probabilidad de que una actuación de un Estado pueda provocar una imposición contraria al convenio?

Los comentarios [16] de 2008 han tratado de clarificar algunas situaciones en que se puede entender que hay una medida que puede suponer un riesgo de doble imposición:

- Un cambio legislativo en uno de los Estados contratantes puede determinar que una persona sea gravada de una forma contraria al convenio. Esta persona puede solicitar el procedi-

14 Párrafos 23 y 24 comentarios artículo 25 del Modelo de Convenio.

15 Párrafo 25 comentarios artículo 25 del Modelo de Convenio.

16 Párrafo 14 comentarios artículo 25 del Modelo de Convenio.

miento amistoso tan pronto como la norma entre en vigor y esa persona obtenga el ingreso imponible o sea probable que lo obtenga.

- También puede ocurrir en supuestos de autoliquidaciones o cuando se esté realizando una inspección, la posición conocida de ese Estado en una materia determinada pueda generar la posibilidad de una imposición no acorde con el convenio.

- Otro supuesto puede ser cuando la norma sobre precios de transferencia de un Estado implique que el contribuyente tiene que declarar una cantidad mayor que la que resulta de los precios que utiliza el contribuyente en sus operaciones con entidades vinculadas, para cumplir con el principio de libre concurrencia, y existen dudas razonables de que la entidad vinculada vaya a obtener el correspondiente ajuste en el otro Estado sin acudir al procedimiento amistoso.

El reglamento no se ha pronunciado sobre cuándo debe considerar la autoridad competente que se ha producido una actuación que puede provocar doble imposición.

Desde el punto de vista del sistema legal español, pueden ser trasladables algunas de las recomendaciones de la OCDE, así:

- Si estamos ante una autoliquidación, el plazo podría comenzar a contar desde que finaliza el plazo de la Administración para hacer la revisión o proceder a la devolución del impuesto en concreto, por ejemplo el plazo de seis meses para devolver el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

- En el supuesto de actuaciones inspectoras se puede presentar una doble posibilidad, esperar a la notificación de la liquidación para entender que existe una imposición contraria al convenio, o bien considerar que la posibilidad se produce en el momento del acta. Teniendo en cuenta el espíritu de los comentarios, quizá sea más adecuado fijar este momento para que el contribuyente pueda solicitar el inicio del procedimiento amistoso, aunque su plazo máximo de tres años empiece a contar desde la notificación de la liquidación.

En el ejercicio del derecho a solicitar el procedimiento hay que tener presente el juego de la prescripción sobre la que ya se han hecho algunas reflexiones en apartados anteriores.

Solicitud.

Cuando la solicitud se presente ante la autoridad competente española, debe tener un contenido mínimo que le permita adoptar la decisión sobre la procedencia o no del inicio del procedimiento, fundamentalmente si se trata de un supuesto de vulneración del convenio y si se ha producido la doble imposición. Una vez más, el reglamento es claramente tributario tanto del Código de Conducta como del MEMAP.

La información que debe aportarse es:

a) Nombre completo, domicilio y número de identificación fiscal, de la persona que presenta la solicitud y de las demás partes implicadas en las transacciones objeto de examen.

b) Identificación de la Administración tributaria extranjera competente.

c) El artículo del convenio que el obligado tributario considera que no se ha aplicado correctamente y la interpretación que el propio obligado tributario da a ese artículo.

d) Identificación de los períodos impositivos o de liquidación afectados.

e) Descripción detallada de los hechos y circunstancias relevantes relativos al caso. Se deberán incluir las cuantías en cuestión, así como los datos correspondientes a las relaciones, situaciones o estructura de las operaciones entre las personas afectadas.

f) Identificación de los recursos administrativos o judiciales interpuestos por el solicitante o por las demás partes implicadas, así como cualquier resolución que hubiera recaído sobre la misma cuestión.

g) Indicación de si el obligado tributario ha presentado una solicitud con anterioridad ante cualquiera de las autoridades competentes implicadas sobre la misma cuestión u otra similar.

h) Declaración en la que se haga constar si la solicitud incluye alguna cuestión que pueda considerarse que forma parte de un procedimiento de acuerdo previo de valoración o de algún procedimiento similar.

i) Compromiso por parte de la persona que solicita el inicio a responder lo más completa y rápidamente posible a todos los requerimientos hechos por la Administración tributaria y a tener a disposición de la Administración tributaria la documentación relativa al caso.

j) Fecha y firma de la persona que solicita el inicio o de su representante.

Junto a la solicitud se deberá acompañar determinada documentación:

a) En los casos relativos a ajustes por operaciones vinculadas, la documentación exigida en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.

b) En el caso de que existan copias del acto de liquidación, de su notificación y de los informes de los órganos de inspección o equivalentes en relación con el caso.

c) Copia de cualquier resolución o acuerdo emitido por la Administración del otro Estado que afecte a este procedimiento.

d) La acreditación de la representación, en caso de que se actúe por medio de representante.

La finalidad de acompañar esta documentación no es otra que agilizar el inicio del procedimiento.

Recibida la solicitud y la documentación, el órgano competente dispone de un plazo de dos meses para solicitar al contribuyente la subsanación de los errores o completar la documentación aportada. Recibida la solicitud, el contribuyente tiene un plazo de un mes para responder adecuadamente o, en caso contrario, se tendrá por no presentada la solicitud. En estos plazos se ha seguido una vez más las recomendaciones del Código de Conducta.

Admisión de inicio.

Son causas que pueden determinar la denegación del inicio del procedimiento amistoso:

a) Cuando no exista un convenio aplicable con artículo relativo al procedimiento amistoso.

b) Cuando la solicitud se haya presentado fuera del plazo regulado en el convenio o se presente por persona no legitimada.

c) Cuando no proceda iniciar un procedimiento amistoso por ser una cuestión de derecho interno y no una divergencia o discrepancia en la aplicación del convenio.

d) Cuando se adviertan indicios suficientes de que la actuación del obligado tributario trataba de evitar una imposición ajustada a derecho en uno de los Estados afectados.

e) Cuando la solicitud se refiera a la apertura de un nuevo procedimiento sobre una cuestión que ya hubiera sido objeto de otro procedimiento amistoso planteado con anterioridad por el mismo obligado tributario y sobre el cual se hubiese alcanzado un acuerdo entre ambas autoridades competentes o sobre el que hubiera desistido el obligado tributario.

f) Cuando el requerimiento de subsanación y de completar la información haya sido contestado en plazo pero no se entiendan subsanados los defectos o aportada la documentación requerida.

El reglamento se limita a afirmar, como no podía ser de otro modo, que la decisión deberá ser motivada, pero no dice nada sobre la posibilidad de recurso contra la inadmisión.

El hecho de que la resolución deba ser motivada puede llevarnos a la conclusión de que el acto de denegación puede ser objeto de control jurisdiccional, pero sobre esta cuestión no hay un posicionamiento claro ni de la doctrina ni de la jurisprudencia que no ha tenido ocasión de pronunciarse sobre el supuesto. Las sentencias del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2000 y de 15 de abril de 2003 parecen ser favorables a la posibilidad de recurso, siendo exigible para la autoridad competente española la apertura del procedimiento cuando se ha adoptado una medida contraria al convenio o que produce doble imposición y no puede encontrar por sí misma una solución satisfactoria [17].

Siguiendo el razonamiento del profesor PALAO TABOADA, aun admitiendo la posibilidad de que la denegación de la solicitud de inicio pudiera ser objeto de recurso, lo único que cabría esperarse

17 PALACÍN SOTILLOS R., *Manual de Fiscalidad Internacional* (IEF).

sería una sentencia con escaso sentido obligando al Estado a negociar cuando puede inmediatamente decidir no continuar negociando.

El reglamento traslada a la norma interna la regulación de los convenios sobre las dos posibilidades de solventar la doble imposición:

- Que la autoridad competente española considere fundada la pretensión del contribuyente y pueda encontrar por sí misma la solución. De la literalidad de este artículo se desprende que si la DGT analiza la petición del contribuyente puede decidir por si misma y de forma unilateral que se ha vulnerado el convenio. En este supuesto la DGT no tiene que entrar en relación con el otro Estado para solventar la doble imposición.

  La cuestión que surge inmediatamente es ¿puede la DGT al margen del sistema de recursos y unilateralmente revisar una liquidación dictada por la Agencia Tributaria o de los órganos competentes de otras Administraciones tributarias españolas incluso de ejercicios prescritos? La DGT tendría una capacidad de revisión mayor que los órganos jurisdiccionales que no pueden actuar cuando hay prescripción.

  ¿Se convierte la DGT en un nuevo órgano revisor distinto de los tribunales económico-administrativos?

  No hay que perder de vista que el acuerdo que pudiera adoptar la DGT no sería revisable en ninguna otra vía, además se adoptaría al margen de cualquier limitación procedimental y sin que tuvieran participación ni el contribuyente ni la Administración que haya dictado el acto.

- La segunda posibilidad, que la autoridad competente no pueda encontrar por sí misma la solución, es la que desencadena el procedimiento amistoso articulado como una relación entre dos Estados para aliviar al contribuyente de la doble imposición.

  Surge entonces la obligación de la autoridad competente española de comunicar a la autoridad del otro Estado que se ha admitido el inicio del procedimiento y que la petición se ha presentado en el plazo fijado por el convenio. Se dará traslado junto a la solicitud la documentación recibida.

b) Desarrollo de las actuaciones.

Remitida la aceptación de la solicitud de inicio a la autoridad del otro Estado, comienza el procedimiento amistoso propiamente dicho en su aspecto de relación entre Estados. Lógicamente, el reglamento no ha podido entrar a regular esta parte que constituye realmente el procedimiento amistoso porque el Estado español no puede imponer unilateralmente obligaciones, plazos o forma de actuar al otro Estado parte del procedimiento.

El reglamento se limita a regular la parte del procedimiento en lo que afecta a la relación entre la autoridad competente española y sus contribuyentes, básicamente cómo debe actuar en la tramitación del procedimiento y cómo debe impulsar sus actuaciones.

Se puede afirmar que en este aspecto del procedimiento el Estado español ha realizado una autolimitación de sus propias facultades en cuanto que se ha establecido unos plazos y una forma de actuar a los que no estaba obligado.

La instrucción del procedimiento y la fijación de la posición española corresponden a la DGT y a la Agencia Estatal de Administración Tributaria de manera conjunta, para lo que esta última deberá designar a un representante.

Aunque la DGT es la autoridad competente para relacionarse con el otro Estado, no cabe duda de que la realización material de la instrucción corresponderá a la Agencia Tributaria que es la que dispone de los medios para analizar la documentación del contribuyente y relacionarse con el mismo, con el fin de que aporte la información necesaria y realice las aclaraciones que sean precisas.

La primera actuación que deberá realizar la autoridad española es elaborar la posición inicial española, lo que en el argot se denomina *position paper*, que no es otra cosa que el documento en que se refleja la primera conclusión de la autoridad española y que sirve de base para comenzar a negociar con la autoridad competente del otro Estado.

El reglamento ha establecido plazos distintos para emitir la posición inicial española; si el procedimiento es abierto en España, el plazo para emitir la respuesta inicial es de cuatro meses; si el procedimiento se inicia en el otro Estado, el plazo que tiene la autoridad competente para remitir su *position paper* es de seis meses. Este mayor plazo tiene su lógica en que en este supuesto normalmente las actuaciones inspectoras se habrán llevado en el otro país, y la Administración española deberá dirigirse a su contribuyente para comenzar desde el principio a obtener del mismo toda la información para poder evaluar el caso y formar su primera opinión. Los plazos de cuatro y seis meses son recomendados tanto por el Código de Conducta como por el MEMAP.

Sobre cuál debe ser el contenido del *position paper* podemos encontrar algunos indicios en el apartado 3.3 del Código de Conducta:

- Identificación del caso presentado por la persona que efectúa la solicitud.
- Su punto de vista sobre la justificación del caso, es decir, si piensa que se ha producido una doble imposición.
- El modo en que puede resolverse el caso con el fin de eliminar la doble imposición, junto con una exposición completa de su proposición.
- Los fundamentos del acto de liquidación o del ajuste e irá acompañado de la documentación esencial que avale la posición de la autoridad competente y de una lista de todos los demás documentos utilizados para efectuar el ajuste.

Como no podía ser de otra forma, y quizá suponga una mención superficial, se prevé que las autoridades competentes se intercambien tantas propuestas como sean necesarias para llegar a un

acuerdo. Esta mención no debería formar parte del desarrollo reglamentario del procedimiento español, sino que es parte de la relación entre los Estados el fijar cómo se comunicarán entre sí y cómo intercambiarán sus posiciones. El Código de Conducta recomienda valorar la celebración de una reunión anual para tratar varios casos al mismo tiempo.

Continúa el reglamento con otra mención superficial sobre la Comisión Consultiva. La posibilidad de que exista la Comisión Consultiva y el derecho del contribuyente a solicitarla deriva directamente del CDI sin que el reglamento pueda entrar a desarrollar nada sobre ella, ya que su creación y funcionamiento depende del acuerdo entre los Estados.

La naturaleza y funcionamiento de la Comisión Consultiva se ha comentado en apartados anteriores.

c) Terminación del procedimiento.

La última fase del procedimiento corresponde a su terminación. El procedimiento puede finalizar de alguna de las siguientes formas:

- Por desistimiento del interesado.
- Por acuerdo de la autoridad española cuando por sí misma considere que puede alcanzar una solución.
- Por acuerdo de las autoridades competentes, bien decidiendo que no pueden eliminar la doble imposición o la imposición contraria al convenio, o eliminado la doble imposición o la imposición contraria al convenio.

El desistimiento del interesado debe realizarse mediante escrito dirigido a la autoridad competente dándose por finalizado el procedimiento y archivándose las actuaciones. El desistimiento deberá comunicarse al otro Estado.

La segunda posibilidad de terminación es que las autoridades de los dos Estados no alcancen un acuerdo, decisión que podrá fundamentarse en alguna de las siguientes causas:

- Que no se puedan modificar los actos objeto del procedimiento porque se haya producido la prescripción conforme a la normativa y al convenio aplicable.
- Que las autoridades competentes mantengan distintas interpretaciones del convenio por divergencias en la legislación interna de cada uno de los Estados.
- Cuando no haya colaboración del obligado tributario no facilitando la información y la documentación necesaria para solucionar el caso.
- Cuando el obligado tributario no acepte el acuerdo alcanzado por las autoridades competentes.

El carácter de esta enunciación de posibles causas de no acuerdo solo puede tener un carácter explicativo, ya que el reglamento no puede imponer al otro Estado cuáles son las causas por las que se puede finalizar el procedimiento sin eliminar la doble imposición; el otro Estado puede decidir simplemente en el ejercicio de sus potestades no continuar con el procedimiento ya que, como hemos comentado, los convenios únicamente imponen la obligación de iniciar el procedimiento, pero no de llegar a un acuerdo.

Termina el artículo 13 con otra norma de carácter didáctico o explicativo cuando afirma que en caso de acuerdo de no eliminar la doble imposición el acuerdo se formalizará mediante un intercambio de cartas entre las autoridades competentes con la descripción de las razones de la decisión adoptada. A pesar de su presunto carácter imperativo, como otras regulaciones del reglamento, al afectar a las relaciones con el otro Estado la forma en que se materialice el fin del procedimiento dependerá de la fórmula que pacten los Estados en el curso del procedimiento amistoso, si bien lo normal es que el final del procedimiento se formalice en la forma descrita por el reglamento.

No obstante estar regulado en tercer lugar, la forma normal de finalizar el procedimiento es mediante un acuerdo para eliminar la doble imposición o la imposición no acorde al convenio.

En este punto, el artículo 14 vuelve a repetir la fórmula de formalización del acuerdo mediante el intercambio de cartas.

Una vez alcanzado el acuerdo, se somete a la aceptación del obligado tributario, configurándose esta aceptación como elemento esencial para que el acuerdo pueda desplegar sus efectos. Junto a la aceptación, el contribuyente debe renunciar a los recursos pendientes que pudiera haber presentado sobre las cuestiones. De esta forma, se pone fin a la compatibilidad entre los recursos internos y el procedimiento amistoso, habiendo optado la regulación española por evitar los conflictos que podrían presentarse en el caso de que continuando los recursos hubiera una sentencia contraria a lo acordado en el procedimiento.

La aceptación del acuerdo por el interesado determina la firmeza del mismo y tendrá efectos sobre el momento en que se podrá proceder a ejecutar el acuerdo y sobre el devengo de los intereses de demora por la demora en la ejecución. Por tanto, la firmeza del acuerdo, cuando menos en lo que afecta a la Administración española, se produce no cuando concurren las firmas de las autoridades competentes, sino en el momento en que se acepta por el contribuyente español.

La única aceptación y renuncia a los recursos que puede ser requerida por la autoridad competente española para que el acuerdo adquiera firmeza para su posterior ejecución es la del contribuyente en España, la norma española no puede imponer este requisito a los contribuyentes cuyo nexo de unión sea con la autoridad competente de otros Estados si en la regulación interna de los mismos, por ejemplo, no está prevista la renuncia a los recursos.

En caso de que alcanzado el acuerdo entre las autoridades competentes el interesado no lo aceptara el acuerdo devendría nulo y el acuerdo se entendería como finalizado por desistimiento del obligado tributario.

¿Existe algún límite sobre el contenido del acuerdo para la autoridad competente? Parece lógico que el acuerdo tenga como límite el propio convenio. La decisión alcanzada debe ser coherente con el tratado ya que el poder otorgado a las autoridades competentes no puede extenderse a la posibilidad de modificar el contenido del convenio o a dejarlo sin efecto, el margen de discrecionalidad de la DGT está limitado por el propio convenio. No obstante esta afirmación, no podemos pasar por alto los propios comentarios [18] que dan entrada a la posibilidad de una resolución aplicando la equidad: «En el caso de que la aplicación estricta de estas reglas o disposiciones impida todo acuerdo, puede admitirse razonablemente que las autoridades competentes tienen, como en el ámbito del arbitraje internacional, la posibilidad a título subsidiario de acudir a la equidad a fin de satisfacer al contribuyente».

d) Ejecución del acuerdo.

El procedimiento amistoso, como tal, finaliza una vez que ha sido suscrito por las autoridades competentes, dependiendo su firmeza, y por tanto el momento en que desplegará sus efectos, de la aceptación por el obligado tributario.

En el plazo de un mes desde su firmeza la DGT deberá comunicar el acuerdo alcanzado a la Administración encargada de ejecutarlo, normalmente la Agencia Tributaria.

La disposición adicional primera del TRLIRNR estableció que la ejecución del acuerdo amistoso se realizará mediante la práctica de una liquidación nueva, no afectando a la posible liquidación originaria que fue causa del procedimiento amistoso. Con la redacción dada por la ley no se altera la deuda original.

El reglamento también ha establecido la forma en que debe ejecutarse el acuerdo, la Administración, de oficio o a instancia del interesado, deberá practicar una liquidación correspondiente al último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido en el momento en que se produzca tal firmeza. Si se trata de impuestos en que no exista período impositivo se realizará una liquidación correspondiente al momento en que se produzca la firmeza de la liquidación practicada al obligado tributario.

Llama la atención que la ley y el reglamento no contemplen el mismo período para proceder a la ejecución del acuerdo. En la disposición adicional primera del TRLIRNR se establece que el acuerdo se ejecutará mediante una liquidación correspondiente al período impositivo en que adquiera firmeza.

Esta posible contradicción, desde el momento en que parece favorable al contribuyente, probablemente no vaya a ser cuestionada en cuanto a su legalidad. El carácter favorable deriva de que con la redacción reglamentaria se adelante el momento de la ejecución, que se hará de forma inmediata, mientras que con la redacción de la disposición adicional, el contribuyente, si por ejemplo el acuerdo adquiría firmeza en el mes de enero del año X, tendría que esperar al mes de junio o julio de X+1, más de un año, para poder beneficiarse del resultado del acuerdo alcanzado. Con la redac-

[18] Párrafo 38 artículo 25 del Modelo de Convenio.

ción reglamentaria se practicaría una liquidación en el año X correspondiente al período X-1 o X-2, según el momento en que adquiriera firmeza el acuerdo.

El reglamento no ha establecido un plazo para la ejecución, debe entenderse que alcanzado el acuerdo el mismo es inmediatamente ejecutivo y que comunicado el acuerdo a la Administración ejecutante, a partir de ese momento se devengarían los intereses de demora correspondientes.

Conforme a la redacción dada por la ley y el reglamento van a existir dos liquidaciones; una, la originaria derivada del acto administrativo realizado por la Administración española, por ejemplo, una liquidación derivada de unas actuaciones inspectoras, que podrá haber sido ingresada o suspendida, y otra, la practicada en la ejecución del acuerdo.

Inmediatamente surge la cuestión de cómo se relacionan las dos liquidaciones.

El acuerdo derivado de un procedimiento amistoso no está entre los motivos que pueden justificar la revisión de un acto administrativo, que no olvidemos puede ser firme. Entre los procedimientos especiales de revisión regulados en la Ley General Tributaria no se encuentra el procedimiento amistoso.

Son varias las posibilidades que se ofrecen:

- Abrir el procedimiento de revocación del artículo 219 de la Ley General Tributaria. A estos efectos, debería considerarse que del acuerdo del procedimiento amistoso se desprende o bien la existencia de una vulneración manifiesta del ordenamiento jurídico o que se haya producido una circunstancia sobrevenida que ponga de manifiesto la improcedencia del acto. A esta posibilidad se puede oponer el que el acuerdo entre los Estados en ningún momento prejuzga la legalidad del acto origen de la controversia. El acto originario no tiene por qué haberse dictado en contra del ordenamiento jurídico, por ejemplo, la controversia puede haber sido producida por discrepancias en las normas sobre residencia de cada uno de los Estados siendo el acto administrativo plenamente coherente con la legislación del Estado que ha realizado la liquidación; o un ajuste por precios de transferencia en que las legislaciones de los dos Estados tengan sus propias normas de jerarquía o de métodos aceptados, no olvidemos, por otra parte, la posibilidad de que el acuerdo se base en la equidad. El acuerdo al que lleguen tiene como fin eliminar la doble imposición o la imposición contraria al convenio pero sin que se juzgue, porque no es su función, la legalidad de las actuaciones de los Estados, máxime cuando se puede ir contra actos administrativos que ya han pasado controles de legalidad, en España se podría llegar a un acuerdo contrario a una resolución del tribunal económico-administrativo.

- En aplicación de lo previsto en los artículos 72 y 73 de la Ley General Tributaria, se podrían compensar las deudas derivadas de las dos liquidaciones.

- Una última posibilidad sería entender que el acuerdo derivado del procedimiento amistoso pueda considerarse incluido entre los documentos a que se refiere el artículo 244 a) de la Ley General Tributaria y que podrían abrir la vía al recurso extraordinario de revisión.

En el momento de la ejecución habrá que tener en cuenta los plazos de prescripción cuando opere la reserva española. Especial relevancia tendrá el hecho de considerar si la solicitud de inicio interrumpe la prescripción para proceder a la devolución de las cantidades que pudieran resultar del procedimiento amistoso. Si no se considera que se interrumpe la prescripción, en la mayoría de los casos, teniendo en cuenta lo que se prolongan los procedimientos amistosos, podría prescribir el derecho a obtener la devolución ya que si hay tres años para solicitar el procedimiento, y lo normal es que los procedimientos amistosos se prolonguen durante al menos dos años cuando se llegue al acuerdo se habrán agotado los plazos de prescripción.

I.3.3. Desarrollo del procedimiento amistoso del Convenio CEE/90/436.

El segundo procedimiento amistoso que regula el reglamento es el del Convenio de Arbitraje.

Las principales diferencias que presenta este procedimiento con el del artículo 25 de los convenios es:

- Objeto más limitado. Solo se puede solicitar para la doble imposición generada en un ajuste en los beneficios en las operaciones entre entidades vinculadas conforme a los principios del artículo 4 del convenio que hay que ponerlo en relación con el artículo 9 del Modelo de Convenio de la OCDE. La interpretación comúnmente aceptada es que solo están amparados por este convenio los ajustes por precios de transferencia.
- Plazo de dos años para que las autoridades competentes alcancen un acuerdo.
- Establecimiento de una Comisión Consultiva en el caso de que no se alcance el acuerdo cuya decisión es vinculante para los Estados.
- Imposibilidad de acceder al Convenio de Arbitraje si los actos que han dado lugar a la corrección de los beneficios han sido sancionados por la comisión de una infracción que haya dado lugar a una sanción grave con carácter firme. Conforme a las declaraciones individuales contenidas en el propio convenio, en el caso de España tendrán consideración de sanción grave a los efectos del convenio las sanciones administrativas por infracciones graves y muy graves y las penas por delitos contra la Hacienda Pública.

Al igual que en el procedimiento amistoso de los CDI, el reglamento hace una regulación separada de las variantes de este procedimiento:

- Procedimiento iniciado ante las autoridades competentes españolas por actos de la Administración española.
- Procedimiento iniciado ante las autoridades competentes de otro Estado por actos de la Administración española.
- Procedimiento iniciado ante las autoridades competentes de otro Estado por actos de la Administración de otro Estado.

- Procedimiento iniciado ante las autoridades competentes españolas por actos de la Administración de otro Estado.

La norma reglamentaria ha previsto la suspensión del procedimiento en el caso de que iniciado el mismo esté pendiente un recurso o reclamación contra las sanciones graves, prolongándose la suspensión desde la interposición del primer recurso hasta que se dicte la resolución o sentencia que resuelva definitivamente sobre la sanción. Se impone al obligado tributario el comunicar en el plazo de un mes a la autoridad competente tanto la interposición de cualquier recurso como la sentencia o resolución definitiva.

La normas internas que rigen este procedimiento son básicamente las mismas que las del procedimiento de los CDI con las especialidades que se comentarán, así, son aplicables los artículos 6 al 15 salvo el 10 referido a la Comisión Consultiva y el 13 sobre la terminación sin acuerdo de eliminar la imposición contraria al convenio.

El procedimiento está dividido en dos fases:

- Fase del procedimiento amistoso entre los Estados.
- Fase de la Comisión Consultiva.

a) Primera fase. Procedimiento amistoso.

Están legitimados para solicitar el inicio del procedimiento las empresas residentes en España o los establecimientos permanentes de otro Estado de la Unión Europea en España cuyo Estado haya suscrito el Convenio de Arbitraje.

El plazo para solicitar el inicio del procedimiento es de tres años desde el día siguiente a la notificación del acto de liquidación o medida equivalente que ocasione la doble imposición. Este plazo se establece directamente en el artículo 6.1 del convenio, y respecto del momento en que se debe empezar a computar se ha recogido la recomendación del Código de Conducta.

Una característica del Convenio de Arbitraje frente a los procedimientos de los CDI es la incidencia de la prescripción. Si como hemos comentado anteriormente en los CDI hay que ver cómo juega la reserva española realizada al artículo 25 del Modelo de Convenio, en el Convenio de Arbitraje no se tienen en cuenta los plazos internos de prescripción, de forma que se puede acceder al Convenio [19] de Arbitraje aunque haya prescrito internamente el derecho del contribuyente para impugnar su autoliquidación o para reclamar contra el acto de la Administración.

El escrito de solicitud deberá cumplir los requisitos ya vistos del artículo 6, incluyendo una descripción de los motivos por los que se entiende que se ha vulnerado el artículo 4 del convenio y la comunicación sobre si se ha impuesto una sanción grave.

[19] Artículo 6.2 del Convenio de Arbitraje.

La solicitud podrá ser rechazada por alguno de los siguientes motivos:

- Que la doble imposición no venga motivada por una vulneración de lo previsto en el artículo 4 del convenio, es decir, que no esté relacionada con un ajuste por precios de transferencia.
- Que la solicitud no se presente en el plazo de tres años, o se presente por persona no legitimada.
- Que se haya impuesto una sanción grave con carácter firme.

Si la solicitud cumple los requisitos necesarios, se procederá al inicio del procedimiento por la autoridad competente española de forma similar al procedimiento amistoso de los CDI pudiendo darse los siguientes casos:

a) Si la autoridad competente española considera que la solicitud es fundada y puede encontrar por sí misma la solución.

b) Si la autoridad competente española considera que la solicitud es fundada y no puede encontrar por sí misma la solución. En este caso, debe comunicar el inicio a la otra autoridad competente del otro Estado con mención expresa de que se ha producido dentro del plazo de tres años fijado en el Convenio de Arbitraje y con la fecha de inicio del cómputo de los dos años para alcanzar el acuerdo por las autoridades competentes, fecha que tiene trascendencia para, en su caso, constituir la Comisión Consultiva.

En relación con el cómputo de los dos años del artículo 27, y recogiendo lo previsto en el apartado 2 (ii) del Código de Conducta, se comenzará a contar desde la última de las dos siguientes fechas:

- Fecha de la notificación del acto de liquidación o medida equivalente.
- Fecha en que la autoridad competente reciba la solicitud de inicio.

El artículo 27 también recoge la previsión del artículo 7 del Convenio de Arbitraje relativo a la suspensión del cómputo del plazo ante la interposición de un recurso o reclamación.

La fijación de la posición española deberá hacerse en el plazo de cuatro o seis meses según el Estado que haya realizado el ajuste objeto del procedimiento, plazos recomendados también por el Código de Conducta.

b) Segunda fase del procedimiento. Arbitraje.

Como se ha venido comentando, el elemento diferenciador entre el procedimiento amistoso de los CDI y del Convenio de Arbitraje es la obligación de eliminar la doble imposición, si no lo hacen las autoridades competentes en el plazo de dos años, se hará mediante un procedimiento de arbitraje.

El plazo de dos años puede ampliarse mediante acuerdo de las autoridades competentes y la aquiescencia de los interesados.

El Código de Conducta ha establecido la obligación del Estado miembro que realizó la liquidación administrativa para que tome la iniciativa de crear la Comisión Consultiva y organice las reuniones de la misma, salvo que se acuerde otra cosa por los Estados participantes.

La composición y el funcionamiento de la Comisión Consultiva se regula en los artículos 9 y 10 del Convenio de Arbitraje.

La Comisión estará compuesta por:

- El presidente que debe reunir las condiciones que en su país se exijan para el ejercicio de las más altas funciones jurisdiccionales o ser un jurisconsulto de notoria competencia.
- Dos representantes de cada autoridad competente.
- Un número par elegido entre una lista de personalidades independientes [20], habiéndose fijado en el propio convenio las posibles causas de recusación.

La Comisión Consultiva podrá solicitar a los contribuyentes toda la información y medios de prueba que considere útiles para la adopción de la decisión. El contribuyente tiene derecho a hacerse oír o representar ante esta Comisión.

El artículo 11 del convenio fija en seis meses el plazo para emitir su dictamen, dictamen que tiene que serlo de derecho pues se tiene que basar en lo establecido en el artículo 4 del propio convenio, esto es, en el principio de libre competencia (*arm's lenght*).

Emitido el dictamen, las autoridades competentes deberán adoptar de común acuerdo en el plazo de seis meses una decisión que garantice la eliminación de la doble imposición. La decisión que adopten las partes puede basarse en el dictamen o apartarse del mismo; en caso de que no se adopte se deberá atener al dictamen emitido.

El artículo 31 acaba estableciendo, como no podía ser de otro modo, la no recurribilidad del acuerdo adoptado por las autoridades competentes, ni el contenido del dictamen.

I.3.4. Suspensión del ingreso de la deuda.

La disposición adicional primera del TRLIRNR ha traído al ordenamiento español la recomendación del Código de Conducta sobre la suspensión del ingreso de la deuda tributaria vinculada a un

[20] Por España han sido seleccionadas: José Manuel Calderón Carrero, Miguel Cruz Amorós, Abelardo Delgado Pacheco, Luis López-Tello y Díaz Aguado y Fernando Velayos Jiménez. *http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/JTPF_010_2005_rev10_en.pdf*)

procedimiento amistoso, fijando los elementos esenciales que posteriormente se deberían desarrollar reglamentariamente:

- Garantía del importe de la deuda y de los posibles recargos.
- Imposibilidad de suspensión de la deuda en la vía administrativa o judicial.
- Tipos de garantías limitadas a:
  - Depósito de dinero o valores públicos
  - Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.

El reglamento ha desarrollado el mandato legal en los artículos 35 a 40.

a) Solicitud de la suspensión.

La solicitud de la suspensión del ingreso de la deuda podrá hacerse desde la presentación de la solicitud de inicio del procedimiento amistoso.

Condición para presentar la solicitud es que no se haya podido obtener la suspensión en la vía administrativa o en la económico-administrativa. En caso de presentar la solicitud teniendo abierta alguna de las posibilidades anteriores, la solicitud se tendrá por no presentada y se procederá a su archivo y notificación al interesado. Un caso frecuente en el que no se podrá solicitar la suspensión en vía administrativa puede ser el de las actas firmadas en conformidad por el contribuyente y respecto de las cuales decida acudir al procedimiento amistoso para eliminar la doble imposición.

La solicitud deberá presentarse por escrito y deberá contener la siguiente información:

a) Identificación, número de identificación fiscal y domicilio del obligado tributario. En el caso de que se actúe por medio de representante, se deberá incluir su identificación completa y la acreditación de la representación.

b) Órgano ante el que se solicita la suspensión.

c) Documento en que se formalice la garantía aportada.

d) Acto administrativo, actuación administrativa o autoliquidación generadora de la deuda cuya suspensión se solicita, indicando los datos identificativos y las fechas de los actos o actuaciones anteriores.

e) Copia de la presentación del escrito de solicitud de inicio del procedimiento amistoso y en su caso copia de la admisión de inicio del mismo.

f) Declaración en la que se haga constar que no puede solicitar la suspensión en vía administrativa o en vía contencioso-administrativa.

g) Domicilio a los efectos de las notificaciones.

h) Lugar, fecha y firma del escrito o la solicitud.

En el caso de que la solicitud adolezca de la falta de alguno de los elementos esenciales, de la documentación sobre la garantía, o la copia del escrito de solicitud de inicio del procedimiento amistoso y, en su caso, de la admisión, se dará un plazo de 10 días para subsanar las deficiencias de la solicitud. Transcurrido el plazo sin que se hayan presentado la documentación adecuada, se procederá al archivo de la solicitud sin que tenga efectos suspensivos.

b) Garantías de la suspensión.

La ley ha limitado el tipo de garantías que pueden utilizarse para la suspensión de las deudas vinculadas a un procedimiento amistoso, garantías que debe cubrir el importe de la deuda y los posibles recargos que pudieran proceder en el momento de la solicitud de la suspensión.

Como es posible que el contribuyente solicite la suspensión habiendo obtenido previamente la suspensión de la deuda en la vía administrativa o contenciosa, pero no pueda mantener dicha suspensión, el artículo 39 ha previsto el traspaso de las garantías aportadas en su momento, si son las previstas en la disposición adicional primera, para poder suspender el ingreso de la deuda mientras se sustancia el procedimiento amistoso.

c) Efectos de la concesión o denegación de la suspensión.

Lógicamente, el primer efecto de la solicitud presentada conforme a las previsiones legales es la suspensión de la recaudación de la deuda, desplegando sus efectos desde la fecha de la solicitud. Esta misma fecha será tomada como referencia en el caso de que haya sido necesario proceder a la subsanación de defectos de la solicitud presentada.

Si la subsanación no es suficiente para que la solicitud se pueda considerar como válida, se procederá a la denegación de la suspensión, acuerdo que podrá ser objeto de recurso o reclamación.

También tendrá efectos la suspensión desde la solicitud en el supuesto de que en el momento de presentarse la solicitud el órgano competente no se hubiera pronunciado todavía sobre la admisión o no del procedimiento amistoso. Si la solicitud de suspensión de la deuda se ha presentado antes de que se hubiera admitido el inicio del procedimiento amistoso por la DGT, y si la solicitud de suspensión cumple con los requisitos para ser admitida, caben dos situaciones:

- Si la solicitud de suspensión se presentó estando la deuda en período voluntario, se suspenderá cautelarmente la recaudación de la deuda.

- Si la solicitud de suspensión se presentó estando la deuda en período ejecutivo, se iniciará el procedimiento de apremio, sin perjuicio de que posteriormente se anulen las actuaciones posteriores cuando se admita el inicio del procedimiento amistoso. En esta situación podría darse el caso de que al continuar el procedimiento de recaudación, en el momento en que se pronunciara la DGT, se hubiera procedido al embargo de los bienes del deudor, e incluso a su ejecución.

Finaliza el reglamento con la regulación de los efectos en caso de no admisión del procedimiento amistoso solicitado, se producirá la denegación de la suspensión no siendo el acuerdo en que se materialice objeto de recurso.

d) Intereses de demora.

La Ley 4/2008, de 23 de diciembre, ha introducido una modificación en la disposición adicional primera del TRLIRNR para suspender la exigencia de intereses de demora durante el período de tramitación del procedimiento amistoso. De acuerdo con el artículo 8.3, el acuerdo se entenderá iniciado en el momento en que la autoridad competente española comunique a la otra autoridad competente que ha admitido el inicio del procedimiento, ya que es esta la fecha que tiene que comunicarse al obligado tributario.

Esta medida responde a la inquietud mostrada tanto en la OCDE como en el Foro de precios de transferencia por los perjuicios que le puede causar al contribuyente la dilación excesiva de los procedimientos amistosos, máxime cuando el obligado no tiene capacidad para incidir sobre los Estados para que estos finalicen en el menor plazo posible. Con la suspensión se consigue que, por lo menos, desde que se inicie el procedimiento no se carguen intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta su finalización.

II. NOVEDADES EN EL IRNR Y OTROS IMPUESTOS DE LOS NO RESIDENTES

II.1. Exención de la deuda pública a los paraísos fiscales.

El Real Decreto-Ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica, en su artículo 4, modifica el apartado 2 del artículo 14 del TRLIRNR, con el objeto de ampliar la exención de la que goza la deuda pública.

De acuerdo con el citado artículo 14, hasta la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 2/2008, los rendimientos derivados de la deuda pública percibidos por personas o entidades no residentes sin establecimiento permanente estaban exentos, salvo que los mismos se obtuvieran a través de los países o territorios considerados como paraísos fiscales.

Pues bien, desde el 23 de abril de 2008, fecha de entrada en vigor del Real Decreto-Ley, los rendimientos derivados de la deuda pública percibidos por un no residente sin establecimiento permanente, están exentos en todo caso, incluso cuando se perciban a través de personas o entidades domiciliadas en un paraíso fiscal.

Al margen de la oportunidad de la misma, o de su posible crítica (ya que sorprende que se regulen tantas medidas antiparaíso fiscal y ahora desaparezca esta que comentamos), desde el punto de vista de técnica fiscal, esta norma tenía que haber estado acompañada de una modificación adicional, en el sentido de que hubiese sido necesario derogar en ese mismo momento el artículo 33 del TRLIRNR, artículo que dispone que las entidades gestoras del mercado de deuda pública en anotaciones en cuenta estarán obligadas a retener e ingresar en el tesoro, como sustitutos del contribuyente, el impuesto correspondiente. Obviamente, al estar exenta en su totalidad la deuda pública, era innecesaria esta previsión legal.

Pues bien, para subsanar este defecto legislativo, el cual, por supuesto, carece o ha carecido de trascendencia práctica, el apartado dos del artículo segundo de la *Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria,* procede a efectuar su derogación expresa.

Con la derogación de este artículo desaparece quizás el último vestigio fiscal de la figura del sustituto, extraña ya en nuestro derecho, pero todavía conservada en el IRNR en el referido precepto que, como decimos, ahora se deroga.

Finalmente, el apartado tres del artículo segundo de la ya citada Ley 4/2008, establece de forma un tanto imprecisa, que en relación con los rendimientos derivados de la deuda pública satisfechos a no residentes sin establecimiento permanente, no existe obligación de presentar declaración. Dicha precisión ya se contenía y contiene en la *Orden EHA/3290/2008, de 6 de noviembre, por la que se aprueban el modelo 216* «Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Retenciones e ingresos a cuenta. Declaración-documento de ingreso» *y el modelo 296* «Impuesto sobre la Renta de no Residentes. No residentes sin establecimiento permanente. Declaración anual de retenciones e ingresos a cuenta», entendiéndose en estos casos, que dicha exoneración se refería a la obligación de presentar la declaración que se aprueba en dicha Orden, es decir, el resumen anual de retenciones.

Sin embargo, es ahora la norma legal la que dice que no existe obligación de presentar declaración, sin más, por lo que surge la duda de si esta exoneración es total o se mantiene vigente lo dispuesto en el Real Decreto 1285/1991, de 2 de agosto, por el que se establece el procedimiento de pago de intereses de Deuda del Estado en anotaciones a no residentes que inviertan en España sin mediación de establecimiento permanente (y su normativa de desarrollo), que dispone que trimestralmente debe suministrarse la oportuna información a la Administración tributaria (sin sujeción a un modelo específico).

Ante estas dudas, de forma más que reciente, la DGT, en su consulta V0077-09 (NFC031356), de 19 de enero, ha respondido afirmativamente, en el sentido de que debe seguir suministrándose la misma información. Concretamente, señala:

«Dado que es inminente la fecha de pago del primer cupón de deuda pública en el final del mes de enero de 2009, resulta pertinente evacuar este pronunciamiento administrativo para dar seguridad y certeza a todos los operadores económicos, para que quede claro la manera en que deben conducirse tales operadores que intervienen en el abono de los rendimientos correspondientes a los inversores no residentes, en tanto en cuanto no se hayan aprobado las necesarias modificaciones reglamentarias».

En definitiva, habrá que esperar a que se modifique, en su caso, el Real Decreto 1285/1991, y, en consecuencia, como decíamos, su normativa de desarrollo, es decir, la Orden de 16 de septiembre de 1991 y la Resolución de 24 de septiembre de 1991, de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera.

II.2. Supresión del Impuesto sobre el Patrimonio.

Con efectos de 1 de enero de 2008 se ha suprimido el Impuesto sobre el Patrimonio. Dicha supresión, como parecería lógico a primera vista, no se ha realizado mediante la derogación de la normativa reguladora del tributo, Ley 19/1991, de 6 de junio, sino que el legislador ha optado por establecer en el artículo 33 de la ley una bonificación general de la cuota íntegra del 100 por 100, la cual afecta tanto a los sujetos por obligación personal de contribuir como a los sujetos pasivos por obligación real. Asimismo, para despejar cualquier tipo de duda o de tentación controladora o de obtención de información, la norma también deroga expresamente, para ambos tipos de sujetos pasivos, la obligación de declarar.

La razón de suprimir el Impuesto sobre el Patrimonio por la vía reseñada, se recoge oportunamente en la exposición de motivos de la Ley 4/2008, cuando nos dice que «la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio se ha realizado mediante la modificación de su normativa, ya que de haberse optado por la derogación expresa hubiese sido necesario modificar al mismo tiempo la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, la cual debe ser objeto de un examen conjunto en el marco del proceso de reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas».

Por lo que se refiere de forma específica a los sujetos pasivos por obligación real (los no residentes), también se derogan los siguientes artículos, ya que a partir de ahora carecen de sentido:

- Artículo 6, relativo a los representantes de los sujetos pasivos no residentes en España.
- Artículo 37 b), relativo a las personas no residentes obligadas a presentar declaración (que recordemos se efectuaba en el mismo modelo que los sujetos pasivos por obligación personal, es decir, el modelo 714).
- Disposición transitoria (aplicable exclusivamente en 1991), que regulaba el plazo para comunicar el nombramiento de representante para los sujetos pasivos no residentes.

En este punto quizás sea al menos curioso llamar la atención sobre lo múltiples CDI que tiene suscritos España en los que se regula expresamente la forma en que debe evitarse la doble imposición a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, cuestión que, lógicamente, ya no debería ser prioritaria a la hora de negociar futuros convenios.

La relación de países con los que tenemos convenida la eliminación de la doble imposición a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio es, básicamente, la siguiente (como puede observarse, la mayoría):

Alemania, Austria, Bélgica, Bulgaria, República Checa, República Eslovaca, Eslovenia, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Italia, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, Rumania, Suecia, Croacia, Macedonia, Noruega, Federación Rusa, Turquía, antigua URSS, Argentina, Bolivia, Brasil, Canadá, Chile, Cuba, México, Venezuela, China, Emiratos Árabes, India, Indonesia, Irán, Israel, Japón, Tailandia, Argelia, Egipto, Marruecos, Túnez, Sudáfrica y Nueva Zelanda.

II.3. CDI suscritos por España: novedades.

A) Nuevos convenios.

La red de CDI suscritos por España, año a año, se va acrecentando, y prueba de ello son los cuatro nuevos convenios que a lo largo de 2008 se han publicado en el Boletín Oficial del Estado. A saber:

- Convenio entre el Reino de España y Malasia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 24 de mayo de 2006. (BOE del 13 de febrero de 2008).
- Convenio entre el Reino de España y la República de Sudáfrica para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y protocolo, hecho en Madrid el 23 de junio de 2006. (BOE del 15 de febrero de 2008).
- Convenio entre el Reino de España y el Reino de Arabia Saudí para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Madrid el 19 de junio de 2007. (BOE del 14 de julio de 2008).
- Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, hecho en Bogotá el 31 de marzo de 2005. (BOE de 28 de octubre de 2008).

B) Denuncia convenio Dinamarca.

Por el contrario, frente a la aprobación de estos convenios, llama tremendamente la atención que un Estado de la Unión Europea, como es Dinamarca, haya denunciado el CDI, denuncia

que se plasmó en el Boletín Oficial del Estado de 19 de noviembre de 2008, en los siguientes términos:

«Por Nota de fecha 10 de junio de 2008 la Embajada de Dinamarca comunica la denuncia del Convenio entre España y Dinamarca para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Copenhague el 3 de julio de 1972 (BOE 28-01-1974), y Protocolo modificativo de 17 de marzo de 1999 (BOE 17-05-2000), que dejarán de estar en vigor el 1 de enero de 2009.»

Efectivamente, a efectos de ver el momento en que ha dejado de estar en vigor, debe acudirse al artículo 31 «Terminación» del CDI, el cual dispone:

«El presente Convenio permanecerá en vigor mientras no sea denunciado por cualquiera de los Estados contratantes. Cualquiera de los Estados contratantes puede denunciar el Convenio, por vía diplomática, comunicándolo, al menos, con seis meses de antelación a la terminación de cualquier año natural posterior a 1975. En tal caso, el Convenio dejará de tener efecto:

a) En lo que se refiere a los impuestos retenidos en la fuente, cuando el devengo se produzca el o después del 1 de enero del año natural siguiente a aquel en que se comunique la denuncia;

b) En lo que se refiere a los otros impuestos sobre la renta, respecto de la renta obtenida el o después del 1 de enero del año natural siguiente a aquel en que se comunique la denuncia;

c) En lo que se refiere a los impuestos sobre el patrimonio, al impuesto devengado en el año natural siguiente a aquel en que se comunique la denuncia.»

En consecuencia, y teniendo en cuenta que la «denuncia» se produjo el 10 de junio de 2008, con carácter general podemos decir que el CDI ha dejado de tener efectos desde el 1 de enero de 2009.

En cuanto al motivo de la denuncia, según la información suministrada por los servicios de información del Ministerio de Economía y Hacienda, Dinamarca se había dirigido a España para proponer la modificación del artículo 18 «pensiones» del CDI, en el sentido de establecer la tributación compartida sobre las pensiones. Como contrapartida, Dinamarca se comprometía a transferir a España el 15 por 100 de la base imponible de las pensiones. De no aceptarse la modificación, Dinamarca manifestó que denunciaría el convenio, como finalmente ha ocurrido.

La redacción del artículo 18 del CDI hispano-danés que se pretendía modificar era la siguiente:

«Sin perjuicio de las disposiciones del número 1 del artículo 19, las pensiones y otras remuneraciones similares pagadas, en consideración a un empleo anterior, a un residente de un Estado contratante, solo pueden someterse a imposición en este Estado».

Esta redacción se corresponde exactamente con la del Modelo de Convenio de la OCDE, que sirve de base en la negociación de los CDI. En ella se atribuye la potestad exclusiva de gravamen sobre las pensiones al país de residencia del pensionista.

En el fondo de esta denuncia, está la manifestación más extrema de un debate que se está produciendo en el seno de Europa, debate iniciado por los países del norte de Europa (los denominados del frío) que reclaman la posibilidad de someter a tributación las pensiones de aquellas personas que han cambiado o cambian de residencia hacia los países del sur de Europa (los denominados cálidos).

El planteamiento de los países del norte es claro: sus «trabajadores», cuando están en activo, no tributan en su país de origen por las cantidades pagadas a la Seguridad Social o aportadas a los planes de pensiones. Por el contrario, llegado el momento de la jubilación y percepción de las correspondientes pensiones, al trasladar su residencia a otros Estados, tampoco tributan en su país de origen por las pensiones que perciben procedentes de su estado de origen, teniendo el derecho exclusivo a gravarlas su nuevo Estado de residencia. Frente a este argumento, los países receptores de pensionistas, normalmente los cálidos, defienden el mantenimiento de esta situación y el derecho a gravar las pensiones procedentes de los otros Estados, ya que estamos en presencia de un colectivo necesitado en mayor medida de servicios públicos (especialmente, sanidad).

Así las cosas y centrándonos de nuevo en el caso danés, hasta ahora, conforme al CDI, los pensionistas daneses residentes en España, como contribuyentes del IRPF, deben tributar en España por la pensión procedente de Dinamarca y no tributan en dicho país por esa pensión.

Con la modificación propuesta por Dinamarca, pasarían a tributar en Dinamarca y España se vería «recompensada» con ese «extraño» 15 por 100 de base imponible. Indudablemente, esta pérdida de recaudación que supondría la aceptación de las pretensiones danesas, suponemos que ha llevado a que España no las acepte, máxime, por lo que podría tener también de efecto dominó con el resto de países de Europa que igualmente pretenden gravar las rentas de los pensionistas que cambian de residencia.

En cualquier caso, los efectos de la denuncia no se circunscriben, obviamente, a las rentas percibidas por los pensionistas, sino que habrá que estar a los diferentes tipos de rentas, en especial, las derivadas de los beneficios empresariales, cánones, dividendos, etc., todo ello, sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley del IRNR en materia de exenciones en favor de las personas o entidades residentes en otros Estados de la Unión Europea [letras c), h) y j) del art. 14 del TRLIRNR].

C) Convenios en tramitación (Boletín Oficial de las Cortes Generales).

Finalmente, en el Boletín Oficial de las Cortes Generales se han publicado los siguientes convenios a efectos de encomendar Dictamen a la Comisión de Asuntos Exteriores y para presentar enmiendas a la totalidad o enmiendas al articulado. Dichos convenios, en consecuencia, no se han publicado todavía en el Boletín Oficial del Estado ni, por supuesto, han entrado en vigor:

- Convenio entre el Reino de España y la República de El Salvador para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Madrid el 7 de julio de 2008.
- Convenio entre el Reino de España y Jamaica para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Kingston el 8 de julio de 2008.
- Convenio entre el Reino de España y el Estado de Kuwait para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Kuwait el 26 de mayo de 2008.
- Convenio entre el Reino de España y la República de Moldavia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Chisinau el 8 de octubre de 2007.
- Convenio entre el Reino de España y Bosnia y Herzegovina para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Sarajevo el 5 de febrero de 2008.

II.4. Nula tributación y efectivo intercambio de información tributaria: regulación reglamentaria.

La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, en su disposición adicional primera, junto a los ya tradicionales países o territorios considerados como paraísos fiscales, introdujo dos nuevos conceptos, los países o territorios con nula tributación y aquellos con los que tenemos un efectivo intercambio de información. Con esta modificación, se pretendía (y pretende) tal como señala la exposición de motivos, proporcionar al legislador la flexibilidad que requiere una realidad tan cambiante, como es la fiscalidad internacional. De esta forma, se prevé que las normas de los distintos tributos se refieran a estos nuevos conceptos para combatir las operaciones que se realizan a través de los mismos, bien por su nula tributación, bien por su opacidad informativa.

La norma aclara lo que se debe entender por nula tributación y por efectivo intercambio de información, si bien deja dos cuestiones para que posteriormente sean desarrolladas mediante una norma reglamentaria, norma que se ha concretado en las disposiciones adicionales primera y segunda del Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre, por el que se desarrolla la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, se modifica el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, aprobado por el Real Decreto 1270/2003, y se modifican y aprueban otras normas tributarias (BOE del 18 de noviembre).

A) Nula tributación: cotizaciones a la Seguridad Social consideradas como un impuesto análogo o idéntico al IRPF.

La disposición adicional primera de la Ley 36/2006 define básicamente a los países de nula tributación como aquellos en los que no se aplique un impuesto idéntico o análogo al IRPF, al

Impuesto sobre Sociedades o al IRNR. Asimismo, la norma aclara, en particular, que tienen la consideración de impuesto análogo las cotizaciones a la Seguridad Social en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, y, precisamente, esas son las condiciones que ahora se regulan en la disposición adicional primera del Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre, estableciendo que tienen esta consideración las satisfechas por las personas físicas a un sistema público de previsión social que tengan por objeto la cobertura de contingencias análogas a las atendidas por la Seguridad Social, siempre que en el país o territorio en cuestión no se aplique un impuesto idéntico o análogo al IRPF.

Por tanto, de la citada norma reglamentaria podemos deducir tres condiciones básicas:

1.ª Solo es posible hablar de cotizaciones como impuesto análogo cuando en el país o territorio que se esté analizando no exista un impuesto análogo al IRPF (a nuestro entender, poco aporta esta precisión reglamentaria, ya que si en el país en cuestión ya tenemos un impuesto análogo o idéntico al IRPF, ¿para qué se va a acudir a las cotizaciones a la Seguridad Social, que parece que están configuradas de forma secundaria?).

2.ª La norma reglamentaria exige, como no podía ser de otra forma, que las cotizaciones se satisfagan a un sistema público de previsión social.

3.ª Finalmente, prevé la norma que las contingencias que deben cubrirse por el referido sistema deben ser análogas a las que cubre nuestro sistema de Seguridad Social.

B) Efectivo intercambio de información tributaria: limitaciones.

La disposición adicional primera de la Ley 36/2006, como se ha indicado, también regula lo que debe entenderse por países o territorios con los que tenemos un efectivo intercambio de información tributaria, señalándose expresamente que tendrán esta condición, básicamente, aquellos con los que se tenga:

a) Un CDI con cláusula de intercambio de información; o

b) Un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria, siempre que en dicho acuerdo se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es suficiente.

Asimismo, esta disposición de la Ley 36/2006 establece que reglamentariamente se podrán fijar los supuestos en los que, por razón de las limitaciones del intercambio de información, no exista efectivo intercambio de información tributaria. A estos efectos, la disposición adicional segunda del Real Decreto 1804/2008, fija pormenorizadamente los supuestos en los que se entiende que existen limitaciones al intercambio de información en los siguientes supuestos:

a) Cuando transcurridos seis meses sin haberse aportado la información requerida y previo un segundo requerimiento de información respecto al mismo contribuyente, no se aporte la información en el plazo de tres meses. A estos efectos, los plazos expresados se computarán a partir del día siguiente a aquel en que se tenga constancia de la recepción de los requerimientos de información por el país o territorio en cuestión.

b) Cuando transcurridos más de nueve meses desde que se formuló el requerimiento de información, el país o territorio en cuestión no preste colaboración alguna en relación a dicho requerimiento o ni siquiera acuse su recibo.

c) Cuando un país o territorio se niegue a aportar la información requerida, no estando fundamentada la negativa en alguno de los supuestos establecidos en la disposición del CDI con cláusula de intercambio de información o en el acuerdo de intercambio de información en materia tributaria que regula la posibilidad de denegar un requerimiento de información tributaria.

d) Cuando la información que se proporcione a la Administración tributaria española no permita conocer los datos que constituyen el objeto del requerimiento de información tributaria, bien porque sea distinta a la requerida bien porque resulte ser incompleta.

De la lectura de los supuestos anteriores, puede inferirse fácilmente la generosa capacidad de maniobrar con la que puede contar la Administración tributaria a la hora de considerar si existen limitaciones para un efectivo intercambio de información, capacidad que se concreta en la Agencia Tributaria y, más exactamente, en el Director de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el cual podrá determinar aquellos países o territorios con los que, de acuerdo con lo indicado en las cuatro letras anteriores, se considere que no existe efectivo intercambio de información tributaria debido a las limitaciones del mismo.

Asimismo, el Director de la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá determinar que con un país o territorio vuelve a existir efectivo intercambio de información tributaria debido a que las limitaciones del mismo han desaparecido.

En ambos casos, es decir, entrada y salida de países de lo que debe entenderse por efectivo intercambio de información, requerirá de la publicación en el «Boletín Oficial del Estado» de la resolución correspondiente.

II.5. Régimen fiscal Copa del América.

El Real Decreto 1893/2008, de 14 de noviembre, por el que se desarrollan medidas fiscales y de seguridad social en el ejercicio 2008 para atender los compromisos derivados de la organización y celebración de la 33.ª edición de la Copa del América en la ciudad de Valencia (BOE de 24 de noviembre de 2008), contiene dos preceptos, los artículos 12 y 13, que de alguna manera afectan al IRNR.

El primero de ellos, el artículo 12, regula el Régimen fiscal de las entidades y los establecimientos permanentes constituidos por la entidad organizadora o los equipos participantes.

Pues bien, las rentas imputables a los establecimientos permanentes en España que la entidad organizadora o los equipos participantes constituyan con motivo del acontecimiento, estarán exentas en el IRNR. Dicha exención es igualmente aplicable a las entidades y establecimientos permanentes que fueron constituidos por la entidad organizadora o los equipos participantes de la anterior Copa.

Por su parte, el artículo 13 regula el Régimen fiscal de las personas físicas que presten sus servicios a la entidad organizadora o a los equipos participantes, señalando expresamente que los rendimientos del trabajo o de actividades económicas que obtengan las personas físicas durante 2008, como retribución a los servicios que presten a la entidad organizadora, a los equipos participantes o a los establecimientos, y que estén directamente relacionados con el acontecimiento, tendrán el siguiente tratamiento fiscal:

a) Si se trata de contribuyentes por el IRNR sin establecimiento permanente, no tendrán la consideración de rentas obtenidas ni de trabajos efectivamente realizados en España.

b) Si se trata de contribuyentes por el IRNR con establecimiento permanente, estarán exentos los rendimientos de actividades económicas imputables a los establecimientos permanentes que constituyan durante el acontecimiento.

c) Si se trata de personas físicas que adquieran la condición de contribuyentes por el IRPF como consecuencia de su desplazamiento al territorio español con motivo del acontecimiento, aplicarán una reducción del 65 por 100 sobre la cuantía del rendimiento neto (esta reducción es incompatible con el régimen de impatriados a que se refiere el art. 93 de la Ley del IRPF).

Lo anterior es igualmente aplicable a las personas físicas que hubieran tenido derecho a la aplicación del régimen fiscal previsto en el artículo 13 del Real Decreto 2146/2004, de 5 de noviembre, por el que se desarrollan las medidas para atender los compromisos derivados de la celebración de la XXXII edición de la Copa del América.

Finalmente, tan solo cabe insistir en que, a pesar de la fecha de aprobación del Real Decreto, el mismo, como ya se ha indicado, se refiere exclusivamente a la situación fiscal del ejercicio 2008.

II.6. Base de la retención en el ajuste secundario.

El artículo 2 del Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre (BOE del 18 de noviembre), añade un nuevo apartado 5 al artículo 13 del Reglamento del IRNR con la finalidad de aclarar que la base de la retención o ingreso a cuenta, cuando la obligación de retener tenga su origen en el ajuste secundario a que se refiere el artículo 16.8 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, estará constituida por la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado que, recordemos, en muchos casos no será otra cosa que la retribución de fondos propios.

Este artículo es un fiel reflejo de lo dispuesto tanto en el artículo 62.7 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, como en los artículos 93.6 y 103 del Reglamento del IRPF, los cuales disponen igualmente que cuando la obligación de retener o ingresar a cuenta tenga su origen en el referido ajuste secundario, la base de la misma será la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado.

II.7. Normas de declaración.

En este apartado relativo a las normas de declaración se efectúa un breve repaso de las principales órdenes que se han aprobado durante este ejercicio y que afectan a las retenciones que se practican a los no residentes sin establecimiento permanente, a los rendimientos derivados de las cuentas de no residentes y a las normas de declaración del Impuesto sobre el Patrimonio.

A) Declaración de retenciones a no residentes sin establecimiento permanente.

Como es sabido, la tributación de los no residentes sin establecimiento permanente descansa, básicamente, en la figura de la retención, cuya regulación fundamental se contiene en el artículo 31 del TRLIRNR. Dicha retención, obviamente, debe ser objeto de ingreso y de información a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, habiéndose optado desde el principio por el establecimiento de unos modelos de declaración específicos para los no residentes sin establecimiento permanente. Con este objetivo, se publicó en su día la Orden de 9 de diciembre de 1999, mediante la cual se aprobaron el modelo 216 de declaración-documento de ingreso de retenciones e ingresos a cuenta efectuados respecto de determinadas rentas sujetas al IRNR obtenidas por contribuyentes de dicho impuesto sin establecimiento permanente y el resumen anual, modelo 296, de retenciones e ingresos a cuenta efectuados en relación con dichas rentas.

Desde esa fecha hasta nuestros días se ha ido produciendo un constante goteo de normas [21] que han ido modificando, en ocasiones de forma sustancial, la redacción original, afectando las mismas a los siguientes aspectos:

[21] Las normas a las que hacemos referencia son las siguientes:

a) La Orden de 21 de diciembre de 2000, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por internet de las declaraciones correspondientes a los modelos 117, 123, 124, 126, 128, 216, 131, 310, 311, 193, 198, 296 y 345.

b) La Orden de 21 de diciembre de 2000, por la que se establece el procedimiento para la presentación telemática por teleproceso de las declaraciones correspondientes a los modelos 187, 188, 190, 193, 194, 196, 198, 296, 345 y 347.

c) La Orden EHA/3895/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 198, de declaración anual de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de sus hojas interiores por soporte directamente legible por ordenador y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática a través de Internet y por teleproceso y se modifican las Órdenes de aprobación de los modelos de declaración 193, 296 y 347.

d) La Orden EHA/63/2005, de 19 de enero, por la que se modifica el apartado decimotercero de la Orden de 9 de diciembre de 1999, en relación con la documentación justificativa a los efectos de la práctica de retenciones, para los supuestos de pagos efectuados por entidades de gestión colectiva de derechos de la propiedad intelectual residentes en España a otras entidades de gestión colectiva de derechos extranjeras, en virtud de contratos de representación con las mismas.

- Presentación de las declaraciones por internet.
- Presentación de las declaraciones por teleproceso.
- Documentación que debe acompañar a la declaración en determinados supuestos (pagos efectuados por entidades de gestión colectiva de derechos).
- Inclusión de información adicional respecto de las operaciones de préstamo de valores.
- Añadir información específica sobre los contribuyentes acogidos al régimen especial de tributación por el IRNR (o coloquialmente denominados «impatriados», cuyo régimen se regula en el art. 93 de la Ley del IRPF).
- Nuevo desglose de los tipos de claves de rentas que se adaptaban en mayor medida a la enumeración de rentas recogida en el artículo 13 del TRLIRNR y posibilitaban un mejor control de las mismas.
- Establecimiento de un procedimiento especial de acreditación de la residencia de ciertos accionistas o partícipes no residentes, en el supuesto de contratos de comercialización transfronteriza de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva españolas mediante cuentas globales suscritos con entidades intermediarias residentes en el extranjero.
- Modificación de las formas de presentación en función del número de registros.

Pues bien, con el objeto fundamental de refundir toda la normativa relativa al modelo 216 de declaración-documento de ingreso y al resumen anual modelo 296, en el Boletín Oficial del Estado de 17 de noviembre de 2008 se publicó la siguiente Orden Ministerial:

Orden EHA/3290/2008, de 6 de noviembre, por la que se aprueban el modelo 216 «Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Retenciones e ingresos a cuenta. Declaración-documento de ingreso» *y el modelo 296 «*Impuesto sobre la Renta de no Residentes. No residentes sin establecimiento permanente. Declaración anual de retenciones e ingresos a cuenta».

e) La Orden EHA/1731/2005, de 10 de junio, por la que se aprueba el modelo de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para contribuyentes del régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, así como el modelo de comunicación para el ejercicio de la opción por tributar por dicho régimen y se modifican disposiciones sobre otros modelos de declaración relacionados con la aplicación del régimen.

f) La Orden EHA/1674/2006, de 24 de mayo, por la que, en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, se establece un procedimiento especial de acreditación de la residencia de ciertos accionistas o partícipes no residentes, en el supuesto de contratos de comercialización transfronteriza de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva españolas mediante cuentas globales suscritos con entidades intermediarias residentes en el extranjero, y se regulan las obligaciones de suministro de información de estas entidades a la Administración tributaria española.

g) La Orden EHA/3398/2006, de 26 de octubre, por la que se dictan medidas para el impulso y homogeneización de determinados aspectos en relación a la presentación de declaraciones tributarias por vía telemática, se modifican determinadas normas de presentación de los modelos de declaración 182, 184, 188 y 296, y se modifica el modelo de declaración 187, «Declaración informativa de acciones y participaciones representativas del capital o del patrimonio de las instituciones de inversión colectiva y resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta en relación con las rentas o ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de esas acciones y participaciones».

Al margen de la labor refundidora realizada (la cual hay que agradecer), la nueva norma contiene alguna que otra modificación, a saber:

El modelo 216 se adapta para posibilitar expresamente la presentación de declaraciones complementarias. A estos efectos, se incluye una casilla que recoge expresamente esta circunstancia y permite consignar la deducción de lo ingresado en declaraciones anteriores del mismo tributo, ejercicio y período.

Por su parte, el modelo 296, resumen anual de retenciones, también se adapta en idéntico sentido, de tal forma que permite hacer constar expresamente si se trata de una declaración complementaria de inclusión o de modificación o anulación de datos.

Otra novedad de la norma, de cara a favorecer el intercambio de información con otros países y el control recíproco, es la de ampliar los campos referentes a los datos identificativos de los contribuyentes no residentes (NIF en el país de residencia, fecha de nacimiento, lugar de nacimiento...), así como su domicilio en el país de residencia.

Finalmente, desde un punto de vista meramente formal, se suprime la posibilidad de presentación del modelo 296 mediante soporte colectivo directamente legible por ordenador.

Por lo demás, la Orden mantiene, en términos generales, la regulación anteriormente vigente.

B) Cuentas de no residentes.

Debe aclararse, antes de proseguir con los cambios en esta materia, que las cuentas de no residentes, reguladas en el Real Decreto 1816/1991, de 20 de diciembre, sobre Transacciones económicas con el exterior, siempre han gozado de un estatuto fiscal privilegiado, ya que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley del IRNR, los rendimientos de dichas cuentas percibidos por no residentes sin establecimiento permanente, están exentos de tributación (incluso los percibidos por personas o entidades residentes o domiciliadas en paraísos fiscales).

Adicionalmente, dichas cuentas, en base a lo establecido en el artículo 18 del Reglamento de aplicación de los tributos, pueden abrirse sin la necesidad de aportar el NIF (o NIE). Finalmente, dentro del capítulo de los privilegios, cabe señalar que para acreditar la residencia fiscal, es suficiente con la presentación de una declaración de residencia realizada por el propio contribuyente, sin que sea necesario, para gozar de la exención, aportar un certificado de residencia fiscal.

Pues bien, de cara al control masivo de estas cuentas, la primera vez que se regula el suministro automático de información sobre las mismas se efectuó mediante la *Orden HAC/921/2002, de 24 de abril, la cual aprobó el modelo 291 de declaración informativa en relación con los rendimientos de dichas cuentas cuyos titulares fueran contribuyentes, sin establecimiento permanente, por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, regulación que se realiza al margen del modelo 296, resumen anual de retenciones que se comenta en el apartado anterior, dadas las especialidades de dichos rendimientos.

Por otra parte, la información relativa a las personas autorizadas en cuentas de no residentes, se suministraba en el modelo 191, aprobado por la Orden EHA/3433/2004, de 19 de octubre, por la que se aprueba el modelo 191 de declaración informativa anual de personas autorizadas en cuentas bancarias.

Con esta situación y con los objetivos que ahora se comentan se ha aprobado una nueva regulación de esta materia mediante la **Orden EHA/3202/2008, de 31 de octubre**, por la que se aprueba el modelo 291 «Impuesto sobre la Renta de no Residentes. No residentes sin establecimiento permanente. Declaración informativa de cuentas de no residentes», así como los diseños físicos y lógicos para su presentación por soporte directamente legible por ordenador, y se establece el procedimiento para su presentación telemática por teleproceso. (BOE 10 de noviembre de 2008).

Como decimos, los cambios producidos responden a los siguientes motivos:

- Se refunde toda la información sobre cuentas de no residentes, antes desagregada en los modelos 291 (rendimientos) y 191 (autorizados) en un solo modelo, el cual, obviamente, simplificará esta materia.
- De cara a favorecer el intercambio de información con otros países y el control recíproco de los contribuyentes no residentes, se amplían los campos de datos referentes a los datos identificativos y domicilio de los registros relacionados en el modelo 291, en términos similares a los ya descritos al comentar los cambios del modelo 296.
- Adaptación a la regulación básica de esta materia, la cual se contiene en el artículo 37 del 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 especial, la necesidad de suministrar información sobre el saldo de las cuentas a 31 de diciembre y sobre el saldo medio del último trimestre del año.
- En la disposición adicional primera se aprueba el modelo de declaración de residencia fiscal a efectos de aplicar la excepción a la obligación de retener sobre los rendimientos de cuentas de no residentes, actualizando las referencias normativas.
- En la disposición adicional segunda se aprueba la relación de códigos de países y territorios, que introduce pequeños cambios.

C) Impuesto sobre el Patrimonio.

Como ya se ha indicado, la modificación de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, efectuada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, ha supuesto la supresión del gravamen derivado de este impuesto. Por tal motivo, mediante la disposición derogatoria única de la *Orden EHA/3788/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 039 de Comunicación de datos, relativa al Régimen especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifican la Orden HAC/3626/2003, de 23 de diciembre, y la Orden EHA/3398/2006, de 26 de octu-*

bre (BOE 30 de diciembre de 2008) se han dejado sin efecto los apartados cuarto, «Declaración simplificada de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre la Renta de no Residentes», y séptimo, «Impuesto sobre el Patrimonio devengado por obligación real», así como el anexo 5 de la Orden HAC/3626/2003, de 23 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de declaración 210, 215, 212, 211 y 213 del IRNR, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la retención practicada en la adquisición de bienes inmuebles a no residentes sin establecimiento permanente y el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, así como el modelo de declaración 214, declaración simplificada de no residentes de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre la Renta de no Residentes.

La declaración simplificada de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre la Renta de no Residentes, modelo 214, se utilizaba por los contribuyentes no residentes cuyo patrimonio sometido a gravamen en territorio español estaba constituido exclusivamente por una vivienda, con el fin de efectuar la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente a la titularidad de la misma y la declaración del IRNR por la renta imputada correspondiente a dicha vivienda. Al eliminarse el gravamen por el Impuesto sobre el Patrimonio, se suprime esta modalidad de declaración conjunta por dos impuestos.

No obstante, para la declaración del IRNR, por la renta imputada, se mantiene la declaración, modelo 210. Sin embargo, como el plazo de declaración del modelo 214, era el año natural siguiente, más amplio que el de la declaración modelo 210 para ese tipo de renta (que hasta ahora el 30 de junio), y que los ingresos realizados utilizando el modelo 214 podían ser objeto de domiciliación, la Orden modifica el plazo de declaración del modelo 210 para las rentas imputadas de bienes inmuebles, de forma que coincida con el del derogado modelo 214, y ha incluido el modelo 210 dentro de las autoliquidaciones que pueden ser objeto de domiciliación.

Núm.
20/2009

AUTÓNOMAS, *MA NON TROPPO*… REFLEXIONES SOBRE LA AUTONOMÍA FISCAL DE LOS ENTES INFRA-ESTATALES, A LA LUZ DE LA SENTENCIA *GEURTS*

(STJUE de 25 de octubre de 2007, C-464/05)

João Félix Pinto Nogueira

Investigador (FPI) del grupo de investigación «Impuestos y Gasto Público», Área de Derecho Financiero y Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Santiago de Compostela

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Carlos Palao Taboada, don Juan Arrieta Martínez de Pisón, doña M.ª José Leza Angulo, don Alfonso Martínez García Monco, don Francisco Palacio Ruiz de Azagra y don José Ramón Ruiz García.

Extracto:

Partiendo de un comentario crítico de la sentencia *Geurts* (TJUE, de 25 de octubre de 2007, C-464/05) en el presente estudio se analizan los reflejos dogmáticos que la sentencia puede suponer para el ordenamiento jurídico español en materia de tributación autonómica y local. En la parte primera se procede a la identificación y comentario de las principales temáticas abordadas en la sentencia, destacando los puntos de innovación o ruptura con relación a los elementos estables de la jurisprudencia europea. En la segunda parte se procede a un análisis crítico del impacto de la sentencia en el ordenamiento jurídico español. Partiendo de una revisión crítica de la estructura normativa vigente, el autor reflexiona sobre los efectos que la sentencia puede provocar en marco de la tributación infra-estatal, en supuestos que conlleven el ejercicio de una libertad de circulación, sean estos pluri-localizados o meramente internos. En relación con los últimos, indudablemente más sensibles, son estudiadas las tres potenciales construcciones metodológicas adoptables. Por último, se ilustra con el escrutinio normativo del ordenamiento de una comunidad autónoma el impacto en concreto de aquella que se puede considerar la más trascendental sentencia del Tribunal de Justicia en los últimos tiempos.

Palabras clave: autonomía, igualdad, tributario, europeo e infra-estatal.

Sumario

Introducción.

1. Planteamiento general.

Parte Primera.

2. Síntesis del pronunciamiento jurisdiccional.

3. Comentario.

4. Algunas conclusiones intermedias.

Parte Segunda.

5. La sentencia *Geurts*: ¿una sentencia de muerte para las autonomías españolas?

6. Especificidades de nuestro ordenamiento en materia de tributación regional y local.

7. El ordenamiento comunitario y el reparto territorial de competencias en materia tributaria.

8. Las competencias de los entes infra-estatales y la igualdad tributaria…

9. ¿Es Galicia una Comunidad Autónoma fiscalmente discriminatoria?

10. Conclusiones.

NOTA: El autor agradece la inestimable contribución del profesor Juan José Nieto Montero, de la Facultad de Derecho de la Universidad de Santiago de Compostela plasmada en largas horas de discusión y debate. Se agradece también a Rafael Busto Cuiñas por su minuciosa labor de revisión lingüística. No obstante, los eventuales errores deben ser directamente imputados al autor. Con el autor se puede contactar a través del siguiente *e-mail*: joaofelixpinto-nogueira@gmail.com. El presente artículo se cerró el 31 de enero de 2009.

INTRODUCCIÓN

1. PLANTEAMIENTO GENERAL

¿Está la potestad normativa-tributaria de un ente infra-estatal limitada por consideraciones de derecho comunitario? ¿Puede el Tribunal de Justicia analizar la compatibilidad de una disposición tributaria regional o local con las libertades comunitarias? ¿Si una comunidad autónoma limita determinados beneficios fiscales a sus residentes, puede un residente de otra comunidad autónoma oponer la invalidez de la disposición por obstaculizar el ejercicio de las libertades fundamentales e impedir la existencia de un verdadero mercado único?

Las inquietudes expuestas no son más que una pequeña parte de las reflexiones suscitadas por la sentencia *Geurts* [1]. Esta sentencia, además de una interesante incursión en los límites de las libertades comunitarias, así como de las relaciones que entre las mismas se establecen, constituye el punto de partida para una discusión hace mucho aguardada: la relación entre los ordenamientos tributarios infra-estatales y el ordenamiento comunitario.

La sentencia constituye únicamente la punta del iceberg. Creemos que en breve despuntarán un conjunto de discusiones sobre la estructura interna de los sistemas tributarios. Así, resulta de suma importancia que la doctrina preste atención a este tema, de modo que se tome conciencia de las eminentes transformaciones que la tributación autonómica y local puede sufrir.

En este estudio procuraremos no solo identificar las implicaciones dogmáticas directamente derivadas de *Geurts*, sino también prever las posibles transformaciones que la misma puede inducir. Así, dividiremos estas reflexiones en dos segmentos lógicos autónomos. En el primero analizaremos el recorte normativo-jurisprudencial de la sentencia, bien como los efectos directamente extraíbles de la misma para los Estados miembros. En el segundo momento nos dedicaremos a las consecuencias *extra judicium* que la sentencia puede comportar para la configuración sistémica de los modelos de tributación infra-estatal europeos, utilizando como paradigma el caso español.

[1] Sentencia del TJUE, de 25 de octubre de 2007, C-464/05 (NFJ029062).

PARTE PRIMERA

2. SÍNTESIS DEL PRONUNCIAMIENTO JURISDICCIONAL

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 234 del Tratado de las Comunidades Europeas [2], el *Rechbank van eerste aanleg te Hasselt* [3] requiere al Tribunal de Justicia [4] que se pronuncie sobre la compatibilidad con el derecho comunitario –en concreto con las libertades de establecimiento y de circulación de capitales– de un beneficio fiscal previsto en una normativa de origen belga sobre tributación sucesoria.

Empezaremos por una breve descripción de los cuadros normativos y fácticos en que se movió la decisión. Seguidamente identificaremos el núcleo del litigio así como la cuestión prejudicial. Terminaremos este apartado con la exposición de los puntos neurálgicos de la argumentación del tribunal.

2.1. Cuadro normativo.

De conformidad con el «*Code des Droits de Sucession*» belga [5], el impuesto sobre sucesiones de los residentes grava la totalidad del patrimonio recibido por los herederos *mortis causa*, minorándose el mismo en el importe de las deudas de la herencia (§ 5) [6]. En el ordenamiento belga, la competencia normativa para determinar los tipos y las exenciones en materia de tributación sucesoria es atribuida a sus regiones (estados federados), que las regulan en relación a las herencias abiertas en su territorio (§ 5) [7].

Ejerciendo esa facultad, el parlamento flamenco, mediante decreto, introdujo el artículo 60 bis del mencionado código [8] en el cual se exime de la tributación los activos correspondientes a una

[2] Tratado constitutivo de las Comunidades Europeas, firmado en Roma en 25 de marzo de 1957. Salvo indicación en contrario la numeración utilizada se refiere a la versión consolidada de este tras la modificación operada por el Tratado de Niza, de 26 de febrero de 2001.

[3] Se trata de un órgano jurisdiccional del ordenamiento jurídico belga.

[4] Nos referimos al órgano jurisdiccional principal del ordenamiento comunitario, comúnmente conocido como Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas pero sencillamente descrito en el artículo 7 TCE como «Tribunal de Justicia».

[5] Código del impuesto sobre sucesiones, aprobado por el Real Decreto n.º 308, de 31 de marzo de 1936 y convalidado por la Ley de 4 de mayo de 1936.

[6] En la ausencia de otra indicación, la numeración indicada entre paréntesis se refiere a los párrafos de la sentencia.

[7] La competencia es atribuida por el artículo 3, § 1, 4 de la *«Loi spéciale relative au financement des communautés et dés régions»*, de 16 de enero de 1989 (Ley especial relativa a la financiación de las comunidades y regiones) en la redacción introducida por la «loi speciale portant refinancement des communautés et extensión des competences fiscales des régions», de 13 de julio de 2001 (Ley especial relativa a la refinanciación de las comunidades y a la ampliación de las competencias tributarias de las regiones).

[8] Como esclarece la abogada general «Con arreglo a los artículos 3, apartado 4, y 4, apartado 2, de la Ley especial de 16 de enero de 1989 relativa a la financiación de las comunidades y regiones, y habida cuenta de que la sucesión del causante se abrió en la Región Flamenca, el artículo 60 bis del *Wetboek van Successierechten* resulta aplicable al caso de autos en su

empresa familiar o a las participaciones en una empresa familiar, cuando al menos un 50 por 100 de la empresa fuera detentada por el *de cuius* o por su cónyuge (§ 6).

Dicha exención se supeditaba al cumplimento de un conjunto de condiciones. Entre otras, se exigía:

i) Que en los tres años anteriores al fallecimiento, la empresa familiar hubiera empleado al menos cinco trabajadores en la Región Flamenca (art. 60 bis, n.º 5, § 1 del *Code*);

ii) Que en los cinco años posteriores al fallecimiento, el número de trabajadores en la Región Flamenca se mantuviera estable (art. 60 bis, n.º 5, § 4 del *Code*).

Se preveía, también, la posibilidad de un aprovechamiento limitado de la exención. Si el número de trabajadores situados en Flandes fuera inferior a 5, se podría recurrir a una prorratización de la exención de modo proporcional a ese número de trabajadores (80% exento para cuatro trabajadores, 60% exento para tres trabajadores y así sucesivamente (art. 60 bis, n.º 5, § 2 del aludido código).

Para poder beneficiarse de la exención, los herederos deberían además presentar un certificado, emitido por el «gobierno flamenco», demostrativo del cumplimento de otros requisitos de índole sustancial y formal.

2.2. Cuadro fáctico.

La situación material controvertida que dio origen a la petición de decisión prejudicial fue un litigio donde se oponían los herederos del Sr. J. Vogten a la administración tributaria belga (§ 7 y 10).

El Sr. J. Vogten era un ciudadano holandés que, en el momento de su fallecimiento (6 de enero de 2003), había residido más de cinco años en territorio flamenco. Como herederos, en sucesión *ab intestata*, dejó su mujer y su hijo (la Sra. M. Geurts y el Sr. D. Vogten), ambos neerlandeses (§ 7). En el momento del fallecimiento, el patrimonio del Sr. Vogten y de su mujer estaba constituido, entre otros activos, por: i) 100 por 100 de las participaciones sociales de dos sociedades neerlandesas; ii) un crédito de 1.110.568 euros frente a la primera sociedad (§ 8).

Las sociedades tenían domicilio social en Maastricht (Países Bajos) y empleaban, por lo menos en los tres años anteriores al del fallecimiento, nueve y dieciocho trabajadores en territorio holandés, respectivamente (§ 9).

En el 4 de agosto de 2003, y para evitar eventuales multas, recargos e intereses, los herederos abonan la cuantía de 839.485,60 euros, a título de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aunque el pago haya sido inmediata y tempestivamente impugnado (§ 10 de la sentencia y § 7 de las conclusiones).

versión aplicable a las sucesiones que se abren en la Región Flamenca» –cfr. Conclusiones de la abogada general Juliane Kokott, en este caso, presentadas el 15 de febrero de 2007 (que, en adelante, denominaremos «conclusiones»).

2.3. El litigio y la petición prejudicial.

La ley belga en materia de tributación sucesoria recurría para la delimitación de su competencia al criterio de la residencia habitual del *de cuius*, razón por la cual se declaraba competente en este supuesto –aspecto que no fue discutido por ninguna parte–. El litigio se circunscribía a la posibilidad de aplicación de la exención prevista en el artículo 60 bis del *Code* sucesorio a diversos elementos de la herencia del Sr. J. Vogten.

La administración tributaria denegó la aplicación de la exención, dado que una de las condiciones expresamente exigidas por la normativa no se verificaba, a saber, el empleo de un cierto número de trabajadores en Flandes. Por su parte, los herederos alegaban que la limitación de esa exención era incompatible con el derecho comunitario por lo que podrían aprovecharse de la misma cuando ese requisito relativo al número de trabajadores se verificase, fuese cual fuese el territorio en el cual se cumpliese (§ 11).

Frente al litigio, el órgano jurisdiccional que apreciaba la cuestión (el *Rechbank van eerste aanleg te Hasselt*) decidió suspender la instancia y plantear la siguiente cuestión prejudicial (§ 11) [9]:

«¿Debe interpretarse el derecho comunitario, en particular los artículos 43 CE y 56 CE en el sentido de que es incompatible con estos artículos una restricción resultante de una disposición en materia del impuesto sobre sucesiones de […] un Estado miembro, en este caso, el artículo 60 bis del Code des droits de succession […] una disposición que exime al causahabiente del difunto, esto es, al heredero, del impuesto sobre sucesiones que grava las participaciones en una sociedad familiar o los créditos contra una sociedad de este tipo siempre que la sociedad haya empleado a un mínimo de cinco trabajadores durante los tres años anteriores al fallecimiento, pero que limita esta exención al supuesto de que se haya empleado a [estos] empleados en una zona determinada de este Estado miembro (en particular, la Región Flamenca)?».

2.4. Argumentación y decisión.

La primera cuestión de que se ocuparon los jueces fue la determinación de la libertad eventualmente violada. A pesar de que la cuestión prejudicial se refería tanto a la libertad de establecimiento como a la de libre circulación de capitales (§ 11), el tribunal decidió fijarse solo en la primera, considerando que una eventual violación de la libre circulación de capitales en este caso sería «la consecuencia ineludible de un eventual obstáculo a la libertad de establecimiento» que «no justifica[ba] un examen de la citada medida a la luz de lo dispuesto en los artículos 56 CE a 58 CE» (§ 16).

A continuación el tribunal examinó el criterio utilizado por la norma nacional para la diferenciación de tratamiento. Consideró que el «criterio del lugar en que la sociedad (…) emplea durante

[9] Reproducimos aquí la cuestión prejudicial en la versión que nos presenta el Tribunal de Justicia. *Infra* identificaremos y comentaremos los diversos cortes de que la misma fue objeto.

un determinado período de tiempo a un determinado número de trabajadores» (§ 19) era susceptible de producir el mismo resultado que una discriminación en razón de la nacionalidad o del domicilio social (§ 20) una vez que se trata de un criterio que «indiscutiblemente, puede cumplir más fácilmente una sociedad ya establecida en dicho Estado miembro» (§ 21).

Sancionada la discriminación, había que evaluar si la misma podría justificarse por una excepción cualquiera prevista en el tratado o por un motivo imperioso de interés general (§ 26). Se evaluó la procedencia de dos excepciones: i) «el objetivo de evitar que el gravamen que recae sobre las herencias ponga en peligro la continuidad de las empresas familiares y, con ello, de los puestos de trabajo que proporcionan» (§ 27), e; ii) «la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales» (§ 28).

Perentoriamente ambas fueron rechazadas. Y, en ambas, el razonamiento fue muy similar: la violación del requisito de la necesidad. En cuanto a la primera se hizo notar que las dificultades de continuidad de las empresas familiares y de los puestos de trabajo creados por estas se verifican tanto en las sociedades domiciliadas en Flandes como en las domiciliadas en otros territorios de la Unión (§ 27). En lo referente a la segunda, simplemente porque su prosecución era posible a través de una medida menos restrictiva como la atribución, a los sujetos pasivos afectados, de la facultad de presentar las pruebas que estimasen suficientes para la demostración del cumplimento de los requisitos previstos en la normativa (§ 28).

Con base en lo expuesto, concluyó por declarar la incompatibilidad de la medida con el ordenamiento comunitario, lo que expuso en los siguientes términos: «a falta de una justificación válida, el artículo 43 CE se opone a una norma tributaria de un Estado miembro en materia de impuesto sobre sucesiones que excluye de la exención de dicho impuesto prevista para las empresas familiares a las empresas que empleen, durante los tres años anteriores al fallecimiento del causante, al menos a cinco trabajadores en otro Estado miembro, mientras que concede dicha exención cuando los trabajadores están empleados en una región del primer Estado miembro» (§ 30).

3. COMENTARIO

3.1. Una primera aproximación a las temáticas.

Con apenas 30 párrafos, la sentencia *Geurts* es la más corta que el Tribunal de Justicia dictó en 2007 en materia de tributación directa. Y, no obstante su brevedad literal, es quizás una de las sentencias que más impacto puede provocar en el edificio dogmático tributario.

En su recorrido argumental el tribunal, de forma meticulosa, toca diversas temáticas sensibles de la fiscalidad directa, presentando algunas novedades en relación con su posicionamiento tradicional o clásico. En este apartado analizaremos algunas de esas cuestiones. Empezaremos por comentar el modo en que el tribunal configuró la cuestión de la tributación sucesoria. A continuación discuti-

remos la opción del tribunal en considerar solo la libertad de establecimiento. Comentaremos aun una eventual re-configuración del operador de discriminación operado por la sentencia, así como la legitimidad de la argumentación en materia de causas de justificación. Terminaremos esta primera parte con una apreciación preliminar del tema de la tributación infra-estatal, solo utilizando los datos normativos directamente derivados de la sentencia.

3.2. Derecho sucesorio.

No es la primera vez que una norma en materia de tributación sucesoria es llevada a la apreciación de la corte luxemburguesa.

La primera vez se verificó en 2000, en la sentencia *Epson* [10]. Pero, en realidad, no se puede decir que se haya introducido verdaderamente el tema en la esfera comunitaria. Es verdad que la norma *sub juditio* estaba prevista en la normativa tributario-sucesoria portuguesa. Pero la cuestión principal se limitaba a la subsunción del mecanismo de retención previsto en esa normativa al concepto de «impuesto sobre los lucros distribuidos» de filiales a sociedades madre, previsto en el artículo 5, n.º 4 de la Directiva 90/435/CE del Consejo [11] –y, a la posible incompatibilidad de la disposición con el establecido en esa Directiva.

Ya en el asunto *Barbier* [12], la discusión se refería a un punto concreto del régimen tributario-sucesorio neerlandés, en concreto, con la definición de la base imponible. Lo que se pretendía era saber si la opción del legislador nacional de limitar una determinada reducción de la base imponible (en virtud de la existencia de una «obligación incondicional» que gravase el derecho de propiedad del *de cuius*) a las situaciones en que el *de cuius* fuera residente en los Países Bajos era o no compatible con en derecho comunitario. No obstante la complejidad de elementos considerados, el tribunal consideró que una disposición con esa limitación era inadmisible por violación de la libertad de circulación de capitales.

El ordenamiento tributario-sucesorio neerlandés fue de nuevo cuestionado en *van Hilten* [13], siendo el asunto también analizado a la luz de la libre circulación de capitales. Aquí la norma no se refería a la base imponible, sino al elemento personal del tributo. En el sistema neerlandés se gravaba el valor de la totalidad de los bienes transmitidos por residentes, teniendo la cualidad de «residente» todo el nacional que, no obstante haber dejado el país, falleciese o hiciese una donación en el período de diez años contados a partir del momento de la partida. Pero, y en compensación, se permitía la deducción de todo el impuesto cobrado en el Estado de acogida. El Tribunal de Justicia consideró que el sistema neerlandés no suponía una violación de la libertad de circulación de capitales por lo que no debería ser declarada su incompatibilidad con el derecho comunitario.

[10] Sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de junio de 2000, *Epson*, C-375/98.

[11] No deja de ser curioso observar que el ordenamiento a que se refiere este primer pronunciamiento abolió este impuesto pocos años después de la sentencia.

[12] Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de diciembre de 2003, *Barbier*, C-364/01.

[13] Sentencia del Tribunal de Justicia de 23 de febrero de 2006, *van Hilten*, C-513/03.

Ya posteriormente a *Geurts*, el tribunal retomó el tema en *Jäger* [14] y en *Eckelcamp* [15].

En el primero el órgano jurisdiccional remitente cuestionaba la compatibilidad con la libre circulación de capitales de una norma alemana que, a efectos del cálculo del valor de bienes agrícolas y forestales, distinguía los bienes situados en Alemania de los situados en otro Estado miembro. Así, i) si el bien estuviese situado en Alemania era aplicable un «procedimiento especial de valoración» que llevaba a que fuera apenas considerado cerca del 10 por 100 de su valor, mientras que si el bien estuviese situado en otro Estado miembro se computaría todo su valor venal; ii) si el bien estuviese situado en Alemania disfrutaría de una «exoneración fiscal» que llevaba a que el valor residual apenas fuera considerado en el 60 por 100 de su importe, mientras que si el bien estuviera situado en otro país no podría beneficiarse de dicha «exoneración». El tribunal consideró esta normativa violadora de la libre circulación de capitales.

Por último, en *Eckelcamp* [16] se declaró incompatible con la libertad de circulación de capitales la normativa de Flandes, relativa al cálculo de impuestos de sucesiones y de transmisiones patrimoniales sobre un bien inmueble, que no prevé la deducibilidad de las deudas que gravan dicho bien inmueble cuando el causante cuya sucesión se abre residía, en el momento de su fallecimiento, no en ese Estado, sino en otro Estado miembro, mientras que la deducibilidad mencionada si que es posible en caso de que el causante en cuestión residiese, en el momento de fallecer, en el Estado en el que se encuentra el bien inmueble objeto de la herencia [17].

Como vemos, el tema de la tributación sucesoria, quizás por el acentuado elemento *in rem* del tributo, quizás por su progresivo abandono por los sistemas europeos acaba por tener un papel muy secundario en el panorama jurisprudencial tributario europeo. E incluso la Comisión demuestra una cierta letargia en esta temática: no obstante la existencia de otros ordenamientos con normas problemáticas, el único caso pendiente fue planteado a través del mecanismo del artículo 234 TCE [18].

Las sentencias anteriores en materia sucesoria existentes no se mostraban de gran utilidad para la situación planteada en *Geurts* por lo que fue necesario recurrir a los precedentes fijados en otras ramas tributarias –procedimiento que confirma la tendencia de homogeneidad con la que últimamente se vienen a tratar los casos en materia de fiscalidad directa.

3.3. Libertades aplicables.

Los demandantes, así como el órgano remitente, invocaron una alegada violación de las libertades de establecimiento y de circulación de capitales. No obstante solo la primera fue analizada por el tribunal.

14 Sentencia del Tribunal de Justicia de 17 de enero de 2008, *Jäger*, C-256/06.

15 Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de septiembre de 2008, *Eckelkamp vs Bélgica*, C-11/07.

16 Sentencia del Tribunal de 11 de septiembre de 2008, ya citada.

17 Cfr. conclusiones de la citada sentencia.

18 Asunto C-67/08, *Margarete Block* (con sentencia anunciada para el 12 de febrero de 2009).

Tradicionalmente, en fiscalidad directa, el tribunal recurría a una apreciación «plurifásica y paritaria», esto es, alegada la violación de más de una libertad fundamental, era planteada la posible limitación o compresión de la esfera de protección de las diversas libertades en causa y se hacía una evaluación independiente en relación a cada una de ellas [19].

En los pronunciamientos más recientes verificamos una inflexión en esta orientación. Quizás asentándose en una idea de economía procesal, el tribunal tiende a determinar, en primer lugar, cuál es la «libertad predominante» y, en consecuencia, a analizar la cuestión de compatibilidad únicamente en función de esa libertad [20]. La sentencia *Geurts* es un claro ejemplo de esta nueva orientación [21], que se puede sintetizar en un conjunto de reglas orientativas:

- En caso de conflicto positivo entre la libertad de establecimiento y la libertad de circulación de capitales y pagos, tiende a prevalecer la primera [22].
- En caso de conflicto positivo entre la libertad de prestación de servicios y las libertades de establecimiento o de circulación de capitales y pagos, tienden a prevalecer estas últimas [23].
- La libertad general de circulación (art. 18 CE) [24] tiene expresión específica en la libertad de prestación de servicios, por lo que cede en relación con esta (o sea, solo es examinada cuando no sea aplicable la libertad de prestación de servicios) [25].

Además de esa apreciación monofásica, *Geurts* interrumpe una tradición consolidada de análisis de los supuestos de tributación sucesoria a la luz de la libertad de circulación de capitales [26]. Tradición esa que, además, se retomó en la sentencia *Jäger* [27]. Por lo que se puede cuestionar la legitimidad del encuadre de un supuesto tributario sucesorio en la esfera de la libertad de establecimiento.

[19] Un ejemplo –y reciente– de este tipo de razonamiento, se puede encontrar en la sentencia de 11 de septiembre de 2007, *Comisión vs. Alemania*, C-318/05. Para una lectura actualizada del problema de la jerarquización de las libertades fundamentales *vide* METZLER, Vanessa, «The relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation» en: LANG, Michael, PISTONE, Pasquale, SCHUCH, Josef e STARINGER, Claus (Coord.); *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation,* Wien, Linde Verlag, 2008, págs. 41-43.

[20] No se puede decir que esta última tendencia presente diferencias sensibles en el razonamiento jurisprudencial. De hecho, ya antes, cuando apreciaba separadamente cada una de las libertades, el tribunal normalmente seguía un razonamiento idéntico para cada una de ellas, no siendo poco frecuentes los casos de mera remisión.

[21] A título de ejemplo véanse las sentencias de 18 de julio de 2007, *Oy AA*, C-231/05 y de 11 de octubre de 2007, *Elisa,* C-451/05.

[22] En este sentido véanse las sentencias de 14 de octubre de 2004, *Omega*, C-36/02, de 12 de diciembre de 2006, *Cadbury Schweppes*, C-196/04, § 32 y 33, de 13 de marzo de 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, § 34, de 18 de julio de 2007, *Oy AA*, ya citada, § 24 y de 11 de octubre de 2007, *Elisa,* ya citada, § 58.

[23] Cfr. sentencia de 3 de octubre de 2006, *Fidium Finanz*, C-452/04.

[24] Definida genéricamente como «el derecho de cualquier ciudadano de la Unión de circular y permanecer libremente en el territorio de los estados miembros» –cfr. sentencia de 11 de septiembre de 2007, *Schwarz*, C-76/05, § 34.

[25] Como ejemplos véanse las dos sentencias de 11 de septiembre de 2007, *Schwarz*, ya citada, § 34 y *Comisión vs. Alemania*, C-318/05, § 32.

[26] Siguiendo así las conclusiones de la abogada general en este asunto, ya citada, § 22 a 27. En estos párrafos explica cómo, en contraste con la posición que había defendido anteriormente (de que la libertad de establecimiento y la libertad de circulación de capitales se pueden aplicar de forma paralela), que en este fallo se debería apreciar solo la violación de la libertad de establecimiento –la cual consideraba como la libertad afectada de modo esencial.

[27] Sentencia de 17 de enero de 2008, ya citada.

En *Geurts* se tuvo en cuenta más la función económica de la norma que el impuesto en que la misma se insertaba. Dicha función consistía en conceder un beneficio a las pequeñas sociedades o sociedades familiares que creasen trabajo, dinamizando el mercado laboral. Dada la canalización del beneficio para las estructuras empresariales, tanto la abogada general como el tribunal optaron considerar prevalente la libertad de establecimiento. Pero aun así, siguiendo vías distintas.

La abogada se fijó en la situación material –en la detentación, por parte del *de cuius* de 100% del capital social de dicha «sociedad familiar» (§ 16 de sus conclusiones). El tribunal, por su parte, consideró el recorte normativo de la disposición, que atribuya la exención a las «sociedades familiares» [28], o sea «aquellas de cuyo capital social, al menos en un 50 por 100 fue titular el causante, solo o con sus familiares cercanos, durante los tres años anteriores a su fallecimiento». De todos modos ambos concluyen que las participaciones sociales detentadas (en concreto o en abstracto) permitían tanto al *de cuius* como a sus sucesores una influencia efectiva en las decisiones de la sociedad en cuestión y les permitía determinar sus actividades.

No creemos que, no obstante la pertinencia de la argumentación, se trate del único o, quizás, del mejor razonamiento. En materia de sucesiones, la intervención tributaria se dirige a auscultar las manifestaciones de riqueza que resultan de la adquisición derivada de un determinado patrimonio. El legislador se dirige al flujo patrimonial que se genera entre fallecido y herederos, y a la capacidad económica que los herederos pasan a manifestar en virtud de ese flujo [29]. Se pueden establecer reglas distintas para los diversos elementos que componen ese patrimonio, los cuales, es cierto, pueden provocar efectos negativos en materia de todas las libertades de circulación comunitariamente protegidas. Pero el fundamento base de la intervención es la tributación de un flujo patrimonial: un flujo de capitales.

Estas consideraciones permiten, *per se*, que se considere la procedencia de un eventual desvío con relación a las reglas expuestas anteriormente que –como hemos dicho en un momento anterior– se presentan como meramente tendenciales. Creemos que la mejor solución será, en los supuestos sucesorios, regresar al análisis pluri-fásico o «paralelo» de las libertades en el concreto conflicto positivo –que tenga en consideración, por un lado, el fenómeno sucesorio en sí mismo considerado– y, por otro, los eventuales efectos en otras libertades provocadas por reglas de adaptación del sistema sucesorio general (como lo serán las deducciones, exenciones y otros beneficios fiscales). Eliminar a priori los cuadros de análisis de la libre circulación de capitales puede hacer que una situación con-

[28] A nivel comunitario no existen muchas referencias directas a las sociedades familiares. No obstante el concepto está presente en la jurisprudencia. Con relación al Tribunal de Justicia véanse las sentencias de 14 de julio de 1981, *Oebel*, C-155/80, § 4 y de 10 de julio de 1986, *Bélgica vs. Comisión*, C-234-84, § 5. En relación con el tribunal de primera instancia véanse las sentencias de 14 de julio de 1994, *Parker,* T-77/92, § 31 y de 15 de diciembre de 1995, *Lehrfreund*, T-228/95. El mismo concepto fue utilizado en la orden del presidente del tribunal de primera instancia de 25 de agosto de 1994, *Siderúrgica Aristrain*, T-156/94, § 18. Esto contrasta con la atención que el tema viene mereciendo internamente. En general sobre el concepto véase Albiñana García-Quintana, César «Aproximación al concepto de Empresa Familiar», *Revista Técnica Tributaria, 43, 1998*. Asimismo, Vaquera García, Antonio, *Régimen Tributario de la Empresa Familiar*, Dykinson, Madrid, 2004, Calvo Vérgez, Juan, *Régimen Fiscal de la Empresa Familiar*, Colección Guías Prácticas, Aranzadi, Navarra, 2006.

[29] Flujos esos que pueden ser subsumibles al Anexo I de la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, en materia de libertad de circulación de capitales.

creta deje de considerarse transnacional, excluyéndola de la protección comunitaria [30], como en supuestos con países terceros [31]. Además de que puede hacer apetecible la utilización de la «*rule of remoteness*» mediante la invocación de la débil conexión entre, por ejemplo un beneficio fiscal y una determinada libertad de circulación [32].

3.4. ¿Restricción, discriminación o… clasificaciones con una muerte anunciada?

En un estudio con la delimitación cognoscitiva que expusimos en el inicio no cabe una teorización general de los operadores utilizados por el tribunal para tachar las situaciones de injerencia en una libertad fundamental [33]. Pero creemos que no debe quedar incólume la divergencia de puntos de vista entre la abogada general y los jueces a ese respecto.

[30] Véase que, de conformidad con el § 59 de la sentencia *Barbier*, ya citada, «el acceso a los derechos conferidos por la Directiva [Directiva 88/361, en materia de libre circulación de capitales] no está sometido a la existencia de otros elementos transfronterizos. El simple hecho de que una disposición nacional tenga como efecto restringir los movimientos de capitales de un inversor nacional de un Estado miembro, en función de su residencia es suficiente para hacer aplicable el artículo 1, n.º 1 de la Directiva 88/361».

[31] No estamos, así, de acuerdo con la posición del Tribunal asumida en las sentencias de 3 de octubre de 2006, *Fidium Finanz*, C-452/04 o en el auto de 10 de mayo de 2007, *Lasertec*, C-492/04 en cuyos términos, en los supuestos en que existiese una «influencia dominante» (y, en consecuencia, fuese de aplicación la libertad de establecimiento), se deberá analizar todo el fallo a la luz de esa libertad, lo que desprotegería un supuesto con elementos de conexión relevante con un país tercero. En sentido similar a lo que defendemos, *vide* Fontana, Renata, «Direct Investments and Third Countries: Things are Finally Moving... In the Wrong Direction», *European Taxation.*, oct. 2007, pág. 435.

[32] El argumento, consolidado en la actual jurisprudencia referente a las restricciones, sería el de que los efectos producidos por la norma serían demasiado indirectos y aleatorios por lo que no conllevarían un verdadero obstáculo a las libertades comunitarias. Ilustrando este razonamiento, podría ser invocado (aunque esta invocación no resulte visible ni en las conclusiones del abogado general, ni en la sentencia) que los efectos producidos por la norma en la libertad de establecimiento –sobre los supuestos en que un no residente en Bélgica se desplazara a ese país, y que allí ocurriera su fallecimiento– serían muy reducidos. De aceptarse, eso llevaría a que una situación como la presentada en el presente caso quedara excluida de protección comunitaria.

[33] Hay bastantes estudios publicados sobre el contenido y alcance de estos conceptos en la fiscalidad directa. Como ejemplos *vide* García Prats, Francisco Alfredo, *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario,* Madrid, Tecnos, 1998, Santa-Bárbara Rupérez, Jesús, *La no discriminación fiscal*, Madrid, Edersa, 2001, Menéndez Moreno, Alejandro, «El principio de no discriminación fiscal: alcance y excepciones a su aplicación en el Derecho español», *Revista española de derecho financiero*, n.º 116, 2002, págs. 581-609, González García, Gabriela, *Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el derecho comunitario*, Documentos del Instituto de Estudios Fiscales, Doc. N.º 8/04, Madrid, 2004, Iglesias Casais, José Manuel, *No Discriminación Fiscal y Derecho de Establecimiento en la Unión Europea*, Thomson Aranzadi, 2007, en especial pág. 74 y ss. En el plano internacional, y limitándonos a los más recientes *vide* Cordewener, Axel, «The prohibitions of discrimination and restriction within the framework of the fully integrated internal market», in: Vanistendael, Frans (ed.), *EU Freedoms and taxation*, EATLP International Tax Series, Volume 2, International Bureau of Fiscal Documentation, Amesterdam, 2006, Lehner, Moris, «Tax consequences resulting from the application of the non-restriction principle in areas other than taxation: distinction between discriminatory and non discriminatory restrictions», en: Vanistendael, Frans (ed.), *EU Freedoms and taxation*, EATLP International Tax Series, Volume 2, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2006, Oberson, Xavier, «The impact of the prohibition of discrimination and restriction granted under EC treaty in non-EU States (Switzerland and Norway) en: Vanistendael, Frans (ed.), *EU Freedoms and taxation*, EATLP International Tax Series, Volume 2, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2006, Aujean, Michel, The future of non-discrimination – Direct Taxation in Community Law» en: Avi-Yonah, Reuven, Hines jr., James e Lang, Michael (coord.), *Comparative Fiscal Federalism / Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*, Ecotax Series on European Taxation, vol. 14, Kluwer Law International, 2007, págs. 321-330, Bouma, Herman e Mason, Ruth, «Non Discrimination at the Crossroads of International Taxation», *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 93b, 2008.

Para la abogada general la normativa constituye una restricción a la libertad de establecimiento (§ 25 de las conclusiones) [34]. Pero no deja de ser curioso que todo su razonamiento se haga con recurso a un modelo de comparación, bastante próximo del cuadro argumentativo del operador de discriminación.

De hecho, en el § 30 dice que se puede verificar una restricción cuando un Estado miembro «*trata de forma diferente* a los socios de una sociedad de capital en función de que la sociedad, en la cual participan de forma significativa, *tenga su domicilio social en ese o en otro Estado miembro*» [35]. Poco después concluye que el criterio del número de trabajadores empleados en un determinado territorio tiene un efecto equivalente al del domicilio por lo que se genera una situación de «restricción». Pues este marco de razonamiento, en que se comparan dos grupos de sujetos, idénticos en todas las características menos en una –el criterio prohibido– para decir que uno de ellos recibe un tratamiento menos favorable (en virtud de la verificación del criterio), constituye el marco típico del operador de discriminación. Y aún más intrigante es el modo cómo, para justificar este razonamiento, invoca únicamente la jurisprudencia en materia de discriminación [36].

Esta contradicción fue superada por los jueces que, utilizando una argumentación en todo similar a la de la abogada general, consideran que la normativa constituye una discriminación indirecta a la libertad de establecimiento.

En la actualidad no es muy común que el tribunal se exprese abiertamente en la contienda discriminación-restricción. De hecho, son cada vez más los que señalan las incoherencias existentes en esos conceptos tanto al nivel jurisprudencial como en el plano doctrinal [37]. Por otro lado, el tribunal viene a optar por conferir un tratamiento unificado de los dos tipos de injerencia, por lo que la cuestión de la distinción va quedando sin efecto útil.

De todos modos –creemos nosotros, en virtud de las contradicciones verificadas en las conclusiones–, el tribunal decidió tomar una posición. Y, por esta vez, acertó. La situación de injerencia es provocada por una disposición jurídica que *prima facie* distingue dos grupos de individuos que solo se diferencian entre sí por un criterio que puede ser asimilado al del domicilio social [38]. No es así apropiado recurrir al concepto de restricción –lo que hay es una diferenciación de trato, subsumible en los cuadros argumentativos del operador de discriminación.

3.5. ¿Es posible justificar la discriminación?

La identificación de una situación de injerencia no basta para resolver la cuestión de la compatibilidad de la normativa tributaria con el ordenamiento comunitario. Es necesario además averi-

[34] Y, en el § 29 rechaza expresamente la invocación de que la medida constituya un supuesto discriminatorio.

[35] La cursiva es nuestra.

[36] A este respecto *vide* § 33 de las conclusiones.

[37] Cfr. a este respecto la bibliografía anteriormente citada.

[38] Esto sin perjuicio de lo que *infra* explicaremos sobre la utilización de este criterio.

guar si la misma se encuentra justificada y si es proporcionada. Así lo afirmó, también, el tribunal en este supuesto (§ 24).

Las dos causas de justificación consideradas fueron: i) la protección de las empresas familiares y de los empleos que generan [39]; ii) la necesidad de asegurar la eficacia de los controles fiscales [40].

Ambas justificaciones fueron rechazadas y ambas con base en la no necesidad de la medida. La primera simplemente porque no se había demostrado la necesidad de limitar la medida al territorio de Flandes. En cuanto a la segunda, por considerarse que los controles fiscales podrían ser garantizados a través de medidas menos restrictivas.

En relación con la primera, el tribunal dijo que, en concreto, y con base en los argumentos presentados por el gobierno belga no era posible justificar la «necesidad de reservar la exención a las empresas denominadas "familiares" situadas en Flandes» (§ 27). Pero dejó en abierto la posibilidad de que se utilizara el argumento para «justificar satisfactoriamente» medidas discriminatorias (§ 26).

Es cierto que existe un interés comunitario en la protección de las pequeñas y medias empresas (en las que se subsumen las «empresas familiares») como en elemento vital del tejido económico de cualquier mercado. En especial, a nivel fiscal se acepta que la situación de estas empresas puede justificar un tratamiento particularizado en lo que respecta a las ayudas de Estado [41]. Pero, y atendiendo al perfil de situaciones apreciadas hasta ahora por el tribunal, es difícil configurar un supuesto (aunque sea limitado a la verificación de «determinados requisitos» –cfr. § 26–) en que la protección de las pequeñas y medianas empresas pueda justificar, de forma proporcionada, una discriminación o restricción.

La segunda justificación suscitaba una interesante cuestión: ¿Qué hacer cuando, en relación con un impuesto, no es aplicable la Directiva en materia de cambio de informaciones [42]? El gobierno belga intentaba justificar la limitación con base en las dificultades que sus autoridades tributarias tendrían para verificar el cumplimento de los requisitos materiales de la exención. El tribunal consideró que la medida no era necesaria dada la existencia de alternativas menos gravosas, como sería la posibilidad de dejar a los sujetos la facultad de presentar «las pruebas que consider[as]en necesarias para garantizar plenamente que dichas ventajas se conceden solo cuando los empleos de que se trate cumplen los requisitos establecidos por el Derecho belga» (§ 28) [43]. Hay que notar que el razonamiento expuesto para los supuestos de no aplicación de la Directiva fue posteriormente limitado

[39] Cfr. § 25 y 27 de la sentencia. El tribunal lo expuso de un modo más prolijo: «el objetivo de evitar que el gravamen que recae sobre las herencias ponga en peligro la continuidad de las empresas familiares y, con ello, de los puestos de trabajo que proporcionan».

[40] Cfr. § 25 y 28.

[41] Sobre esto *vide* Reglamento del Consejo, n.º 70/2001, de 12 de enero de 2001 sobre la aplicación de los artículos 87 y 88 CE a las ayudas de estado destinadas a pequeñas y medianas empresas.

[42] Directiva del Consejo, n.º 77/799, de 19 diciembre de 1997, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos. Esta directiva fue ya objeto de profundas modificaciones.

[43] En el mismo sentido véanse las sentencias del Tribunal de Justicia de 28 de enero de 1992, *Bachmann*, C-204/90, § 20, de 30 de enero de 2007, *Comisión vs. Dinamarca*, C-150/94, § 54 y de 11 de octubre de 2007, *Elisa*, ya citada, § 94 a 98.

a través de una sentencia del mismo Tribunal, por lo que hoy solo es válido con relación a supuestos en que todos los elementos de conexión relevantes se sitúen en el interior de la Unión [44].

3.6. Tributación infra-estatal.

En la jurisprudencia comunitaria, muchas veces más importante que lo que se afirma es lo que no se dice. *Geurts* es un perfecto ejemplo de eso: los detalles, las más mínimas sutilezas de lenguaje, los casi imperceptibles cortes en las citas y los silencios evidentes nos hablan –revelando en su extraño lenguaje una *mens juris* por venir.

Uno de esos silencios nos habla sobre la tributación infra-estatal. La sentencia no contiene un precedente expreso en esta materia, pero seguramente su contenido constituye un importante eje de la construcción dogmática de la tributación infra-estatal cara al futuro.

En el sumario inicial de la *Geurts* se ha destacado como uno de los temas tratados el siguiente: «normativa fiscal nacional – impuesto sobre sucesiones». La percepción de la disposición belga como una norma nacional es una constante en toda la sentencia –y el tribunal repite de modo particularmente enfático esta expresión [45]. Y si hubiera dudas, en las conclusiones el tribunal vuelve a afirmar que la libertad de establecimiento «se opone a una *norma tributaria de un Estado miembro* en materia de impuesto sobre sucesiones» con el perfil de la norma belga [46].

¿Pero: se trata, de hecho, de una norma nacional? ¿Y si no, la clasificación de la misma como «norma nacional» resultó de una distracción, o de una imprecisión voluntaria? ¿En caso de que la imprecisión se debiese a un comportamiento activo del tribunal, qué razón podría estar en la base de esa postura?

Una lectura atenta de la sentencia permite verificar que la exención en cuestión procede efectivamente de una norma «regional». Esto se extrae de una lectura atenta de los § 3 a 6 de la sentencia [47]. Aquí el tribunal explica cómo, en el sistema tributario belga, no obstante la existencia de una previsión nacional del impuesto sobre sucesiones, se difiere a las regiones (Flandes, Valonia y Bruselas) la «potestad para determinar los tipos y las exenciones del impuesto sobre sucesiones» (§ 4). Y fue en ejercicio de esa «potestad» que la región flamenca aprobó dicha exención, la cual, además, fue

[44] En *A,* en un supuesto de aplicación de la libertad de circulación con un país tercero, el tribunal entendió que las diferencias en los «contextos jurídicos» entre los movimientos intra-comunitarios y los que se realizan con países terceros hacen que esa regla no se aplique, por lo que pueden ser justificadas ciertas «restricciones» automáticas a la libre circulación de capitales –cfr. sentencia del Tribunal de 18 de diciembre de 2007, *A*, C-101/05, § 58 a 64.

[45] En este sentido véanse los § 12, 16, 19, 26 y 29. Lo mismo se verifica en las conclusiones de la abogada general, como lo demuestra la lectura de los § 7, 21, 43 y 60.

[46] Cfr. conclusiones de la sentencia. La cursiva es nuestra.

[47] Los § 40 y 60 de las conclusiones de la abogada general permiten la misma conclusión. En el § 40 se describe la disposición cómo «una norma en materia de impuesto sobre sucesiones que parece recaer en el ámbito competencial de la región». Por su parte, en las conclusiones del § 60 la abogada califica la norma como una disposición en materia de impuesto sobre sucesiones de una región de un Estado miembro.

instituida por un «decreto del Parlamento flamenco» (el «*Decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 1997*»). Aunque esa norma haya sido posteriormente colegida o recopilada en una publicación de ámbito nacional [48] –eso no elimina su naturaleza «regional»: no deja de ser una emanación volitiva de un parlamento regional, con un campo de aplicación territorial limitado al área de circunscripción territorial de esa región [49].

No obstante, y como ya observamos, en toda la sentencia el tribunal nos habla de una «norma nacional». El modo reiterado como lo hace induce a que, en un repaso superficial, el lector casi se olvide de los primeros párrafos, en que se revela ese carácter regional. Esa intención de un cierto encubrimiento se refleja claramente en la forma quirúrgica en que el tribunal recorta la cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional de reenvío. A la cuestión –que se encuentra reproducida en toda su extensión en las conclusiones de la abogada general– se le eliminaron los segmentos que evidenciaban ese carácter «regional». Contrastemos las dos versiones [50]:

Versión reproducida en la sentencia:

«¿Debe interpretarse el derecho comunitario, en particular los artículos 43 CE y 56 CE, en el sentido de que es incompatible con estos artículos una restricción resultante de una disposición en materia del impuesto sobre sucesiones de […] un Estado miembro, en este caso, el artículo 60 bis del *Code des droits de sucesión* […], disposición que exime al causahabiente (…)» [51];

Versión integral, reproducida en las conclusiones:

«¿Debe interpretarse el derecho comunitario, en particular los artículos 43 CE y 56 CE, en el sentido de que es incompatible con estos artículos una restricción resultante de una disposición en materia del impuesto sobre sucesiones **de una región** de un Estado miembro, en este caso, el artículo 60 bis del *Wetboek van Sucessierechten* **belga, en su versión aplicable a una sucesión que se abra en la Región Flamenca**, disposición que exime al causahabiente (…)» [52];

Como se puede ver, el tribunal suprime apenas pequeños elementos de la cuestión pero con ello acaba por modificar radicalmente el sentido de la misma: de una interrogación sobre una norma regional, el tribunal pasa a contestar a una interrogación sobre una «norma nacional». No podemos dejar de concluir que tal recorte no resulta de un mero acortamiento a efectos de clarificación del discurso, sino que se trata, en nuestra opinión, de una actitud deliberada de intentar pasar desapercibido el carácter regional de la norma. Por lo que se puede cuestionar: ¿Cuál fue el motivo que deter-

48 El tribunal dice que la norma constituye el artículo 60 bis del «*Code des droits de sucesión*» (la abogada general habla aquí del «*Wetboek van sucessierechten*»).

49 Como se puede leer en el inicio del § 6 se trata «del artículo 60 bis de dicho código, tal como se aplica a las sucesiones abiertas en la Región Flamenca (…)».

50 Reproducimos apenas las primeras partes de las cuestiones. En el restante, la versión de la sentencia y la expuesta por la abogada general coinciden perfectamente.

51 Cfr. § 11 de la sentencia. El resto de la cuestión es reproducida sin cortes.

52 Cfr. § 11 de las conclusiones de la abogada general.

minó el tribunal a proceder a esta censura? ¿Por qué se dieron, los jueces, al trabajo de eliminar todos los vestigios que pudiesen llevar el lector a descubrir que la norma tenía fuente infra-estatal?

Durante mucho tiempo la fiscalidad directa estuvo excluida del campo de actuación del tribunal, esencialmente por dos razones: i) en primer lugar, porque los tratados fundadores no incluyan ninguna disposición (directamente aplicable) a este sector; ii) en segundo lugar, porque se entendía que la temática no chocaba con la realización del mercado interior. Pero no transcurrió mucho tiempo hasta a que se percibió que también las normas tributarias internas en materia de fiscalidad directa podrían crear obstáculos, quizás más graves que los que provocaban las normas de tributación indirecta.

La inexistencia de disposiciones específicas llevó a que la acción del tribunal en este campo se sostuviese en el compromiso asumido por los Estados miembros en el momento de la ratificación de los tratados y en el principio de lealtad comunitaria. Así que, de modo reiterado, el tribunal ha afirmado que a pesar de que la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, ellos deben ejercer esa competencia con respecto al derecho comunitario [53].

Eliminando las referencias a la fuente regional de las normas, los jueces probablemente quisieran evitar la cuestión de la vinculación de los entes infra-estatales a las obligaciones comunitarias. La configuración de la disposición como una norma nacional permitió al tribunal no examinar, por lo menos de modo explícito, la cuestión de la vinculación de esos entes al derecho comunitario.

¿Pero tenía motivos para sortear esa clasificación? ¿O sea, la percepción de la norma como regional impediría su análisis en los términos en que son apreciadas las normas nacionales? ¿No estarán los entes infra-estatales vinculados a los mismos deberes de respecto del derecho comunitario a que están los Estados miembros?

La jurisprudencia ya emitida por el tribunal ofrece una base teórica adecuada a la resolución de esa cuestión por lo que solo era necesario atender a la jurisprudencia anterior en materia de estructuración interna de los Estados para obtener una respuesta clara y sencilla… la cual, además, serviría de tópico clarificador del tema en materia de fiscalidad directa. *Geurts* representa una oportunidad perdida en ese punto.

En general, el tribunal admite que los Estados miembros tienen libertad para, internamente, proceder a la división de poderes o competencias que consideren la más adecuada a sus características internas. Ya en 1971, en la sentencia *International Fruit Company*, el tribunal afirmó que siempre que el derecho comunitario reconoce «facultades a los Estados miembros o les imponen obligaciones en el marco de la aplicación del derecho comunitario, la forma en que los Estados pueden atribuir dichas obligaciones a determinados órganos internos depende únicamente del sistema constitucional de cada Estado» [54]. Y en dos sentencias de 1982 (que se consolidarían como jurisprudencia estable) el tribunal afirmó que cada Estado miembro es libre de delegar poderes en sus autoridades internas

[53] En este sentido, y a título de ejemplo, véase el § 16 de la sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de noviembre de 2007, *Amurta SGPS*, C-379/05 así como jurisprudencia ahí citada. Afirmación esa que, sin cualquier justificación plausible, fue excluida de la presente sentencia.

[54] Cfr. Sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de diciembre de 1971, *International Fruit Company*, C-61/71, § 4.

del modo que considere más adecuado [55]. Esto conforma el llamado principio de autonomía institucional nacional [56].

Pues bien, todos esos entes infra-estatales están vinculados al cumplimento del derecho comunitario, de modo similar a lo que pasa con los Estados miembros. Eso se fija en el § 14 de la sentencia *Alemania vs. Comisión*, C-8/88, cuando se dice que «incumbe a la totalidad de las autoridades de los Estados miembros, ya sean centrales, federales y otras de índole territorial, garantizar la observancia de las normas de derecho comunitario dentro del ámbito de sus competencias» [57]. Ningún ente de base territorial queda así exento de las obligaciones derivadas del derecho comunitario.

Así, creemos que más acertado que hacer todos los juegos de lenguaje, sería hacer referencia a la jurisprudencia ya existente que, de modo acertado, no exime a los entes infra-estatales de la necesidad de cumplimento del derecho comunitario. *Geurts* sería una espléndida ocasión para explorar este punto, aún no explorado por la doctrina tributaria [58]. Pero incluso en la ausencia de la clarificación expresa, la conclusión es clara: en materia tributaria también las normas regionales tienen que obedecer al derecho comunitario [59].

3.7. ¿Se puede discriminar en función de la «regionalidad»?

Otro punto controvertido se refiere al carácter regional del criterio utilizado. Fijémonos en los § 20 y 21 de la sentencia. En el § 20 se recuerda, y con razón, que «en materia de libertad de establecimiento, las normas de igualdad de trato no solo prohíben las discriminaciones patentes por razón de la nacionalidad, o del domicilio social, por lo que se refiere a las sociedades, sino también cualquier forma encubierta de discriminación que, aplicando otros criterios de distinción produzca, de hecho, el mismo resultado». Lo que conduce a la conclusión expresada en el § 21: «la norma contro-

[55] Cfr. sentencias de 25 de mayo de 1982, *Comisión vs. Países Bajos*, C-96/81 y 97/81. Se discutía la posibilidad de recurso a entes infra-estatales para la implementación de las Directivas. El Tribunal reconoció no solo posibilidad, derivada de la libertad de organización interna, sino también que una directiva podría ser ejecutada por normativas de entidades regionales o locales. Eso, obviamente, sin perjuicio de la obligación de cada Estado miembro de garantizar que las disposiciones de una Directiva son correctamente implementados en el ordenamiento interno.

[56] A este respecto *vide* Villar Ezcurra, Marta, «Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en materia de armonización fiscal en la Unión Europea», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 195, junio, 1999, págs. 131.

[57] El mismo precedente fue usado, por ejemplo, en el auto del Tribunal de Justicia de 21 de marzo de 1997, *Región Valona vs. Comisión*, § 7.

[58] La única referencia al tema viene del otro lado del Atlántico. En un reciente artículo, Ruth Mason observaba, en nota de pie de página que «la jurisprudencia comunitaria en materia fiscal normalmente concierne a normas tributarias estatales, aunque tributos locales discriminatorios también puedan constituir violación del derecho comunitario» – cfr. Mason, Ruth, «Flunking the ECJ's Tax Discrimination Test», *Columbia Journal of Transnational Law*, vol. 46, 2007, nota de pie 29. La traducción es nuestra.

[59] Con algunos matices con relación al posicionamiento que ahora exponemos, decía Ramos Prieto ya en 2001 que «dentro de un círculo de competencias normativas contempladas en la Ley 14/1996, un sector de la doctrina ha dejado entrever que la regulación de la imposición de carácter personal (IRPF, IP, ISD) por parte de las Comunidades Autónomas podría entrar en conflicto con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sobre el *principio de no discriminación* (…) –cfr. Ramos Prieto, Jesús, *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas– Concepto, régimen jurídico y articulación constitucional*, Granada, Comares Editorial, 2001, pág. 591.

vertida en el asunto principal impone como requisito para la concesión de la ventaja que prevé el haber empleado, durante un determinado período, a un determinado número de trabajadores en el territorio de una región del Estado miembro de que se trata, **requisito que**, indiscutiblemente, **puede cumplir más fácilmente una sociedad ya establecida en dicho Estado miembro**» [60].

Una aproximación literal a esta conclusión llevaría a afirmar que la norma en cuestión supone una discriminación indirecta en razón de la nacionalidad. ¿Pero será eso, realmente, lo que ocurre? ¿Será que la condición es, de hecho, de cumplimiento más fácil por cualquier sociedad establecida en Bélgica? ¿O solo será más fácilmente verificable apenas por una sociedad establecida en la región de Flandes? ¿Se tratará de una discriminación en función de la nacionalidad –o de un criterio equivalente– o se trata de una discriminación en función de un criterio (y si nos es permitido el neologismo) de «regionalidad»?

La lectura atenta de la disposición *sub judice* permite comprender que el criterio utilizado (*loci laboris*) se aplica únicamente al territorio de Flandes. Las sociedades que más fácilmente cumplen el requisito son las situadas en esa región, sufriendo las situadas en otros territorios las mismas dificultades de acceso al beneficio, estén ellas: i) o domiciliadas en el territorio de otro Estado miembro, o; ii) domiciliadas en Bélgica, pero en el territorio de otra región (Valonia, Bruselas-capital).

Si el criterio fuera el del número de empleados trabajando en Bélgica no tenemos dudas de que –y siguiendo la argumentación tanto de la abogada general como del tribunal– el criterio provocaría un efecto equivalente al de la nacionalidad (por lo que si fuera considerado como una discriminación, sería una discriminación en función de la nacionalidad). Pero el territorio definido es inferior al territorio nacional. Por mucho que se argumente, ese criterio no coincide con el de la nacionalidad –coincide simplemente con el de la «regionalidad».

¿Cómo explicar, pues, esta tentativa de describir el criterio como «una discriminación indirecta en razón de la nacionalidad»? ¿Por qué no describió el criterio como él se presenta en realidad?

En nuestra opinión esto se conecta con las tradicionales cautelas que el tribunal mantiene en relación con cualquier extensión del operador de discriminación en materia de fiscalidad directa. De todos modos, la historia del concepto nos enseña que este ya sufrió varios cambios. Partiendo de un operador bastante limitado, el tribunal fue procediendo a diversas ampliaciones que llevaron a abarcar *inter alia*: i) las discriminaciones provocadas por el Estado de origen; ii) las discriminaciones de sujetos que no son los destinatarios directos de la norma; iii) las discriminaciones introducidas por otros criterios distintos de la nacionalidad [61]. Todas las extensiones estuvieron teleológicamente orientadas a la identificación de situaciones que, aun no siendo subsumibles al concepto inicial, pudiesen provocar un efecto idéntico [62].

[60] La negrita es nuestra.

[61] Para una síntesis de la evolución del concepto véase CORDEWENER, Axel, «The prohibitions…» cit., loc. cit.. En un artículo más reciente, este mismo autor demuestra una posible ampliación del concepto de discriminación a los supuestos de «discriminación horizontal» –cfr. CORDEWENER, Axel, «EC law protection against "horizontal" tax discrimination on the rise or how to play snooker in an internal market» en: *EC Tax Review*, vol. 16, n.º 5, 2007, págs. 210.

[62] Eso permite al tribunal continuar su tarea de destrucción de los obstáculos tributarios a la construcción del mercado interior, frente al reducido o nulo esfuerzo de los Estados miembros en este sentido –cfr. THIEL, Seervas van, «Removal of income tax barriers to market integration in the European Union: litigation by Community citizen instead of harmonization by the Community legislature?», *EC Tax Review*, vol. 12, 1, 2003, pág. 4 y ss.

Pero el problema es que la norma *prima facie* no provoca un efecto idéntico al de una discriminación en función de la nacionalidad. Y hasta el momento en fiscalidad directa aún no se han considerado los criterios que privilegien a residentes en una comunidad como criterios prohibidos. El tribunal siguió así, por lo menos al nivel literal por el camino más «atractivo» que fue –sin gran fundamentación– hacer pasar un criterio por otro.

Lo cierto es que, sustancialmente, con *Geurts* el tribunal acoge un nuevo tipo de discriminación. Y ahí reside uno de los legados de la sentencia para futuro: una extensión del concepto de discriminación que, de ese modo, pasa a abarcar en su interior no solo los criterios que tengan un impacto territorial idéntico al de la nacionalidad, sino que también los que presenten un impacto más limitado, protegiendo solo las actividades económicas situadas en una parte del Estado miembro.

4. ALGUNAS CONCLUSIONES INTERMEDIAS

Geurts pertenece a una rara clase de sentencias en las que lo enigmático y lo oculto asumen un papel preponderante, creando una nube de misterio y de una cierta tensión que, toldando la visión de algunos, se convierte en un espectáculo de singular belleza para los que se atreven a un esfuerzo más atento de meditación. *Geurts* pide lectura y re-lectura, reclama concordancia al mismo tiempo que exige refutación.

Nada en la sentencia se puede considerar obra del azar: ni lo que dice, ni lo que se deja de decir…, en especial lo que se deja de decir… No es muy normal encontrar una sentencia en que los jueces se dediquen de forma tan minuciosa a dibujar su contenido, recortando quirúrgicamente ciertas citaciones, repitiendo pleonásticamente aseveraciones específicas, olvidando dramáticamente conclusiones fundamentales…

Geurts llama a la escena de la fiscalidad europea a la fiscalidad infra-estatal. Esta entra por la puerta de atrás, sin una específica preparación y sin que le sea asignado un concreto papel. Pero le da una «primera experiencia teatral», hace incidir por primera vez sobre ella las luces del escenario. Tras *Geurts*, la fiscalidad infra-estatal, aún un poco «aturdida» con la *vocatio*, queda sin un guión específico… pero la experiencia de palco le da un conjunto de indicaciones que debe incorporar si desea desempeñar un buen papel en futuras actuaciones… Hay, además, algunas conclusiones que se extraen directamente de la sentencia.

Una primera conclusión reside en la pertinencia de la actividad tributaria infra-estatal para la realización del mercado interior. Adelantando lo que presentaremos en el segmento siguiente del estudio: a pesar de que la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, estos –así como sus diversos entes infra-estatales– la deben ejercer respetando el derecho comunitario. A partir de ahora no se admiten más excusas –el tribunal ya advirtió, de modo muy claro, que no aceptará que las normas tributarias regionales o locales sean utilizadas como vehículos de creación de espacios de proteccionismo intra-estatal.

La segunda conclusión fundamental atiende a la configuración de los criterios por los cuales se establecen diferenciaciones de trato. A partir de *Geurts* es claro que el tribunal no aceptará discriminación alguna cuando esta comporte un trato de favor para los sujetos pertenecientes a una determinada circunscripción territorial, aunque esa circunscripción no coincida con el territorio nacional.

Esas dos afirmaciones pueden provocar grandes cambios en la configuración del espacio de la fiscalidad directa. El tribunal pasa a disponer de un poder de apreciación sobre la actividad de esos entes. Y lo mismo se puede decir en relación con los poderes de fiscalización de la Comisión.

Pero una cuestión queda en el aire: ¿Por qué es tan enigmática esta sentencia? ¿Por qué existen todos esos puntos de ocultación? Esas cuestiones pueden ser contestadas partiendo de un macro-análisis de la jurisprudencia europea. Hay que comprender cómo trabaja este tribunal: en general él no es muy favorable a grandes cambios de posición o a innovaciones radicales. Muchas veces un cambio resulta no de una sentencia aislada, sino de una secuencia de dos o más pronunciamientos… y por veces bastante distanciados en el tiempo… En la primera se analiza una cuestión y presenta de modo sutil la solución innovadora, sin gran fundamentación. Y después, en las posteriores, se analiza la anterior decisión, diciendo que ya en esa sentencia se aceptaba esa innovación y se pasa a aplicar esa nueva postura.

En esos términos hay que mirar con particular atención la evolución jurisprudencial futura. Incluso en la ausencia de un pronunciamiento más claro, los diversos entes afectados deben tener en cuenta que una norma en materia fiscal válidamente emitida por un ente infra-estatal tiene la capacidad de violar una de las libertades fundamentales. Así, puede ser autónomamente investigada por la Comisión o ser apreciada por el Tribunal de Justicia y por este último ser considerada incompatible con el derecho comunitario.

PARTE SEGUNDA

5 . LA SENTENCIA *GEURTS*: ¿UNA SENTENCIA DE MUERTE PARA LAS AUTONOMÍAS ESPAÑOLAS?

Hemos tenido oportunidad de comentar los diversos puntos controvertidos de la sentencia *Geurts* [63]. Hemos visto cómo el tribunal entra, sin dificultades, en la apreciación de normas del impuesto sucesorio del mismo modo que hace con las normas de cualquier otro impuesto. Hemos visto cómo, en oposición a lo que se pasó en los otros asuntos de tributación sucesoria, el tribunal prefirió encuadrar la situación en el marco de la libertad de establecimiento –opción que hemos tenido oportunidad de comentar.

Pero el gran tema introducido por la sentencia ha sido, sin duda, el de la compatibilidad con el ordenamiento comunitario de la tributación infra-estatal. Aunque el mismo no sea presentado con la claridad deseable, creemos que a partir de este pronunciamiento quedó claro que también las normas

[63] Sentencia del Tribunal de Justicia de 25 de octubre de 2007, *Geurts*, C-464/05.

emitidas por entes regionales o locales tienen la capacidad de producir lesiones en las libertades fundamentales y en la prosecución del mercado interior. Además, y cuando se creía que al nivel de las injerencias ya todo estaba estabilizado surge *Geurts*, abriendo camino para una nueva extensión del concepto de discriminación, el cual pasa a acoger en su ámbito diferenciaciones de trato con un impacto territorial inferior al del territorio nacional.

Podemos recurrir al método de la glosa –inmortalizado por los maestros boloñeses en la Edad Media– para sintetizar los cambios provocados por la sentencia. Partiendo de la más célebre cita en materia de fiscalidad directa, es posible afirmar que [64]:

«si bien que la fiscalidad directa…»

- La cual comprende además de los tributos sobre la renta –sea de las personas físicas, sea de las personas jurídicas– la tributación sucesoria;

«… es competencia de los Estados miembros…»

- Los cuales son libres de organizarse internamente del modo que crean más adecuado a sus especificidades y tradiciones jurídicas;
- Teniendo incluso la facultad de atribuir una parcela del poder tributario a esas entidades;

«… estos deben, sin embargo, ejercerla respetando el derecho comunitario».

- Sea cual sea el ente que tiene competencia, él está vinculado al respeto del derecho comunitario por lo que no puede aprobar una medida que viole una libertad fundamental o que coloque en peligro la prosecución de un verdadero mercado interior.

La glosa puede también ser utilizada para evidenciar la sutil mutación que *Geurts* induce en el concepto de discriminación. Utilicemos como base una de las afirmaciones de la sentencia, la cual se refiere a jurisprudencia consolidada del tribunal [65]:

«las normas de igualdad de trato no solo prohíben las discriminaciones patentes por razón de la nacionalidad, o del domicilio social, por lo que se refiere a las sociedades»

- Es cierto que el artículo 12 TCE solo menciona la nacionalidad, pero directamente el artículo 48 TCE prevé que para las personas jurídicas el domicilio tiene la misma función que el criterio de la nacionalidad».

«sino también cualquier forma encubierta de discriminación, que aplicando otros criterios de distinción, produzca, de hecho, el mismo resultado».

- Considerándose que producen el mismo resultado las que tienen un impacto territorial restringido solo a una zona del territorio nacional.

[64] Para la glosa se utilizará, *ipsis verbis*, la locución utilizada por el tribunal en el § 16 de la sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de noviembre de 2007, *Amurta SGPS*, ya citada.

[65] En concreto recurrimos al § 20 de la sentencia *Geurts*, ya citada.

Antes de proseguir, es prudente sosegar los espíritus más inquietos. *Geurts* no es, definitivamente, una sentencia de muerte para el poder autonómico o local. Lo que hace es llamar las competencias que esos entes poseen, en materia tributaria, al espacio normativo comunitario. Así, las normas que ellos adopten pueden ser consideradas incompatibles con el derecho comunitario, del mismo modo que lo pueden ser las normas de fuente estatal.

En esos términos es errado concebir la misma como un ataque al poder infra-estatal. Antes al contrario: en *Geurts* es la primera vez en que se toma conocimiento de que esos entes tienen competencias en materia de tributación sucesoria y, en ese sentido, de fiscalidad directa. Así, la sentencia lo que hace es ratificar esa distribución intra-estatal de competencias tributarias. Únicamente puntualiza que esos entes están sujetos a los mismos límites a que se encuentran sujetos los entes nacionales –no pudiendo esa distribución de poderes ser utilizada como un método de fraude a la ley.

Ilustraremos lo que acabamos de afirmar con apoyo en el *acquis communautaire* en esta materia y utilizando como parámetro de análisis el sistema español. Empezaremos por discutir la división vertical de competencias tributarias en España. Posteriormente, y atendiendo a ese modelo, veremos cuáles son las modificaciones que pueden ocurrir en el ordenamiento tributario interno resultantes de una concatenación de los datos normativos de la sentencia con los presentes en otros pronunciamientos comunitarios, aunque relativos a materias distintas de la tributaria.

6. ESPECIFICIDADES DE NUESTRO ORDENAMIENTO EN MATERIA DE TRIBUTACIÓN REGIONAL Y LOCAL

En este apartado procuraremos únicamente reunir los elementos normativos necesarios para la percepción de los distintos planteamientos teóricos a que nos dedicaremos. Seguiremos, como línea orientativa, el modo expositivo utilizado por el tribunal en sus sentencias [66].

La configuración del ordenamiento tributario español es deudora del modelo de división política previsto en la Constitución, la cual configura al Reino de España como un Estado descentralizado en el cual se reconoce a entes públicos de base territorial la competencia para la prosecución de fines públicos. Como correlato [67] de ese reconocimiento, el poder financiero también se encuentra distribuido entre los distintos entes (aunque la distribución no se haga de modo igualitario). De hecho la Constitución Española atribuye poder financiero no solo al Estado, sino también a las Comunidades Autónomas y a las Corporaciones Locales. A efectos del presente estudio interesa únicamente sintetizar los puntos referentes a la distribución territorial [68] y dentro de esta la que concierne a los ingresos públicos [69].

[66] O sea, una exposición basada en las disposiciones legales vigentes y que puedan conformar el supuesto *sub judice*.

[67] Correlato necesario, diríamos nosotros, aunque esa conclusión no sea unánimemente seguida en los distintos países de la Unión Europea, aun cuando reconocen competencias exclusivas a los entes infra-estatales.

[68] Remitimos a otros estudios lo que respeta a la división funcional y orgánica del poder financiero.

[69] Consecuentemente queda excluido del análisis el tratamiento del tema del gasto público.

Con relación al Estado, el dato normativo clave es dado por los artículos 133 y 149 de la Constitución, los cuales le atribuyen la potestad originaria para establecer tributos así como la competencia exclusiva en materia de hacienda general y deuda del Estado. También las Comunidades Autónomas, en los términos de los artículos 133, 156 y 157 CE, pueden establecer tributos, pero en los límites fijados en la Constitución y en las leyes. Además, disponen los artículos 156 y 157 que las Comunidades Autónomas disponen de autonomía financiera para el desarrollo de sus competencias aunque, en el ejercicio de la mismas no puedan adoptar medidas sobre bienes situados fuera de su territorio ni que supongan obstáculo a la libre circulación de mercancías o servicios.

En cumplimento del mandato constitucional, el legislador estatal [70] aprobó la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) [71] en que se detallan los aspectos esenciales del régimen sustantivo y procesal del poder financiero de estas entidades, dejando a los Estatutos la definición de los restantes elementos. Para una visión completa del régimen hay que considerar aún las disposiciones adicionales primera [72], segunda [73] y quinta [74] – las cuales acaban por crear un sistema tributario-regional binómico en lo cual se encuentran, de un lado, las Comunidades Autónomas de régimen especial (las forales de País Vasco y de Navarra y las especiales de Canarias y de Ceuta y Melilla) y, de otro, las Comunidades Autónomas de régimen general (que serán todas las demás).

En lo que respecta a las Corporaciones Locales el punto de partida viene dado por los artículos 137 y 142 CE cuando afirman que estas disponen de autonomía para la gestión de sus intereses, debiendo disponer de los medios necesarios para el ejercicio de sus funciones. Pero la capacidad de establecer tributos, fijada en el ya citado artículo 133 CE es sustancialmente limitado por el artículo 31 CE –principio de reserva de ley– que dispone que los tributos solo pueden ser creados por ley. Así, y dada la ausencia de atribución de poder legislativo a las Corporaciones Locales, su poder tributario efectivo queda bastante limitado.

A efectos del tema que nos ocupa estos son, en síntesis, los datos normativos relevantes. De lo expuesto es importante tener presente lo siguiente. El poder tributario español, en materia de ingresos, se estructura en torno a tres ejes: el Estado, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales. Los límites y competencias de cada uno son distintos: i) el Estado tiene solo como límite a la constitución; ii) las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales sufren los límites previstos tanto en la Constitución como en leyes estatales. En materia de creación de tributos: i) solo el Estado y las Comunidades Autónomas tienen poder legislativo por lo que solo de ellos dos se puede afirmar la existencia de una competencia tributaria creadora; ii) las Corporaciones Locales se limitan a concretar, con límites, determinados aspectos del régimen jurídico-tributario en relación con hechos imponibles localizados en su territorio.

[70] La ley orgánica a que se refiere el legislador constitucional es, en los términos de la misma constitución, competencia del Estado.

[71] Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, objeto de distintas alteraciones, siendo la ultima introducida por la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre.

[72] Que dispone que «el sistema foral tradicional de concierto económico se aplicará en la Comunidad Autónoma del País Vasco de acuerdo con lo establecido en el correspondiente Estatuto de Autonomía».

[73] En la cual se puede leer que: «en virtud de su régimen foral, la actividad financiera y tributaria de Navarra se regulará por el sistema tradicional de Convenio económico».

[74] Que dispone que «la actividad financiera y tributaria de las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla se regulará teniendo en cuenta su peculiar régimen económico y fiscal».

7. EL ORDENAMIENTO COMUNITARIO Y EL REPARTO TERRITORIAL DE COMPETENCIAS EN MATERIA TRIBUTARIA

No se puede calificar como novedosa la temática de las relaciones entre la Unión Europea y los entes infra-estatales [75]. Sin embargo, la intensificación del proceso de integración comunitario viene trayendo al debate un número creciente de cuestiones, permaneciendo aun hoy muchas de ellas abiertas [76]. Esto es particularmente visible en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y del Tribunal de Primera Instancia [77].

Sin embargo, y en lo que al ámbito tributario respecta, poco se ha escrito [78]. Esto se apoyó en la pre-concepción, ya descrita, de que solo las normas emitidas por el ente «Estado» pueden afectar a las situaciones transnacionales, ya que las competencias de los entes infra-estatales se referirían únicamente a supuestos localizados en su circunscripción territorial y, por ese motivo, no tendrían relieve comunitario alguno. O que, como las competencias no se refieren a sectores armonizados, nunca surgirían problemas de compatibilidad con el derecho comunitario [79]. Preconcepto ese que se fue cristalizando, favorecido por una ausencia de sentencias en sentido contrario.

En un artículo reciente CORDEWENER decía: «después de aproximadamente dos décadas de jurisprudencia comunitaria relativa al impacto de la libertades fundamentales en los sistemas tribu-

[75] Encontramos, desde la década de los ochenta, varios estudios dedicados a estas temáticas. En relación con el ordenamiento español *vide* a título de ejemplo las varias ponencias reunidas en la obra ABELLÁN HONRUBIA, Victoria (coord..), *La integración de España en las Comunidades Europeas y las Competencias de las Comunidades Autónomas,* Generalitat de Catalunya, 1985. Sobre las especificidades del tema en relación con el País Vasco *vide* GONZÁLEZ AUDICANA¸ José Fernández Monge, *La Comunidad Europea y la Comunidad Autónoma del País Vasco*, Cuadernos Autonómicos 10, Instituto Vasco de Administración Pública, 1989. Con relación al ordenamiento italiano *vide* el pormenorizado estudio de *CHITI-BATELI,* Andrea, *La dimensión Europea delle Autonomie e L'Italia – Regione ente intermedio, autonomie nelle Prospettiva Federalista*, Franco Angeli Editore, Milano, 1984. Cuanto a Alemania, hay que destacar las ponencias reunidas en la obra *La participación de los Länder en los asuntos de la Unión Europea a través del Bundesrat*, Comunidad de Madrid, Madrid, 1995. Para un análisis comparado de la estructura de distribución de poder tributario en distintos Estados federales, con referencias específicas a EE.UU., Canadá, Suiza, Australia, Alemania y Austria *vide*. BOSCH ROCA, Nuria, «El finançament dels governs subcentrals en els països federales», *Revista d'Etudis Autonomics i Federals*. 2006, vol. 3, págs. 87 a 120.

[76] En el ámbito español, véase la discusión sobre la relevancia del ordenamiento comunitario en la definición de los nuevos estatutos de las autonomías –cfr. ORDÓÑEZ SOLÍS, David, «Las relacionas entre la Unión Europea y las Comunidades Autónomas en los Nuevos Estatutos», *Revista de estudios regionales*, n.º 66, 2003, págs. 167-184.

[77] Cfr. SOBRIEDO PRIETO, Marta, *Las Comunidades Autónomas ante el Tribunal de Justicia y el Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas*, Tirant Monografías 281, Tirant lo Blanch, 2003 y CIENFUEGOS MATEO, Manuel, «Comunidades Autónomas, Tribunales de la Unión Europea y Responsabilidad por el incumplimiento autonómico del Derecho Comunitario: reflexiones a partir de la práctica reciente», *Revista d'estudis autonòmics i federals*, n.º 5, 2007, págs. 39-100.

[78] Hay que destacar las siguientes excepciones: VILLAR EZCURRA, Marta, «Las competencias…» cit., págs. 131 y ss. HERRERA MOLINA, Pedro y GARCÍA MARTÍNEZ, Andrés, «El derecho comunitario como límite a la cesión del IVA a las CCAA», *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*, n.º 2, 2001, págs. 167 a 196 y GARCÍA NOVOA, César, «Financiación Autonómica y Derecho Comunitario», *Crónica Tributaria*, n.º 85, 1998, págs. 119 y ss. De acuerdo con este último autor «el ejercicio de potestades tributarias normativas por parte de las Comunidades Autónomas dentro de los límites constitucionales, no puede ser *per se*, contrario a la armonización comunitaria, independientemente de que determinadas expresiones concretas de esa potestad puedan contravenir singulares preceptos de las Directivas armonizadoras» –cfr. pág. 137 de la última obra mencionada.

[79] Cfr. LASARTE ÁLVAREZ, Francisco Javier y ADAME MARTÍNEZ, Francisco, «Cesión de los impuestos municipales a las comunidades autónomas» en: LASARTE ÁLVAREZ, Francisco Javier, *Estudios jurídicos sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*, 2003, págs. 185 y ss.

tarios nacionales, uno puede asumir que por lo menos los principios estructurales básicos de aquellas libertades y su relevancia en el campo tributario se encuentran definidos convenientemente. Pero aún existen algunas aéreas grises en las cuales el tribunal traerá más claridad en un futuro próximo» [80]. Una de esas áreas es, sin duda, la de la tributación infra-estatal.

El elemento jurisprudencial que suscitó por primera vez la atención hacia ese tema fue la sentencia *Azores* [81]. Mucho se ha discutido y escrito... [82] Pero no hizo falta mucho para que diversas voces en la doctrina se pronunciasen en un sentido pacificador, utilizando uno u otro punto concreto del planteamiento jurisprudencial para justificar la inaplicabilidad (total o parcial) del razonamiento al caso español. Y desde ahí hasta *Geurts* poco o nada se había avanzado [83].

Pero, y no obstante todo lo que decimos, hay que atender concretamente a una cuestión: ¿Tiene, en abstracto, algún ente infra-estatal español, la capacidad para emitir una norma de derecho tributario capaz de violar una libertad fundamental y de, así, poner en peligro el mercado interior? ¿Podrá una norma de una comunidad autónoma o de una entidad local violar el derecho comunitario?

Podemos abordar esta cuestión en abstracto y en concreto. En abstracto, y en especial después de la sentencia *Geurts* hay que admitir que cualquier norma, aunque sea emitida por un ente territorial inferior al Estado, tiene la capacidad de violar el derecho comunitario. En concreto, esa respuesta tiene que ser matizada con la consideración de las específicas competencias que cada uno de esos entes (infra-estatales) disponen. En el ordenamiento español, y en obediencia al principio de reserva de ley [84], las competencias de los entes locales son muy reducidas, por lo que es difícil la individualización de un supuesto local de violación del derecho comunitario [85]. Distinta es la situación de las Comunidades Autónomas: de modo similar al Estado, estas también disponen de competencia normativa para adoptar normas tributarias en relación con situaciones localizadas en su territorio. Y estas

80 Cfr. Cordewener, Axel, «EC law protection...» cit., pág. 210. La traducción es nuestra.

81 Sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de septiembre de 2006, *Azores*, C-88/03.

82 Entre nosotros véase Calderón Carrero, Manuel y Ruiz Almendral, Violeta, «Autonomía financiera de la CCAA vs. Derecho Comunitario. La doctrina del TJCE en el caso Azores», *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, n.º 17, 2007, págs. 13-21, García Novoa, César, «La sentencia del caso Azores y su influencia en el poder normativo de las comunidades autónomas de España», *Dereito: Revista Jurídica de la Universidad de Santiago de Compostela*, vol. 15, n.º 1, 2006, págs. 203 a 239, Portugués Carrillo, Carlos, «El criterio de la selectividad en las ayudas fiscales regionales: análisis de la sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de septiembre de 2006 sobre el Régimen Fiscal de las Islas Azores y su relevancia para el Régimen Económico y Fiscal de Canarias», *Hacienda Canaria*, n.º 17, 2006, págs. 199 a 223. Nieto Montero, Juan José «La normativa tributaria foral vasca y la recepción de la Sentencia Azores: crónica de un final anunciado. A propósito de la STJCE de 11 de septiembre de 2008». *Dereito: Revista Jurídica de la Universidad de Santiago de Compostela*, vol. 17, n.º 1, 2008, págs. 175 a 204.

83 Para una caracterización de los principales aspectos comentados por la doctrina española en materia de compatibilidad de las normas fiscales autonómicas y el derecho comunitario *vide* Menendez Moreno, Alejandro, «Il principio di non discriminazione fiscale. Portata ed eccezioni della sua applicazione nel diritto spagnolo», en: Pietro, Adriano di (coord.), *Libertà Economiche e divieto di Discriminazione nell'imposizione diretta*, Padova, Cedam, 2004, págs. 149-174.

84 Previsto en el artículo 31 CE cuando exige que los tributos solo puedan ser creados por ley.

85 Para un análisis cuidadoso de las competencias normativas en materia de corporaciones locales *vide* Nieto Montero, Juan José, *La Gestión de los Impuestos Municipales*, Aranzadi, 1997, págs. 31 y ss. Sobre la relación entre el poder tributario local y autonómico *vide* Ramos Prieto, Jesús, «Autonomía, suficiencia financiera y poder tributario de las Corporaciones Locales ante el creciente avance de poder tributario de las Comunidades Autónomas», *Revista de Estudios Regionales*, n.º 66, 2003, págs. 167 a 184.

normas, no obstante las limitaciones que sufren –en especial las derivadas del principio de territorialidad– pueden originar discriminaciones o restricciones a la libre circulación de productores y factores de producción [86, 87].

El razonamiento hasta aquí expuesto permite concluir que, incluso solo considerando el caso español, se produce una multiplicación de las «fuentes del peligro», o sea, de órganos con capacidad de emitir normas que violen las libertades de circulación y que, así coloquen en peligro la concreción de los objetivos comunitarios.

En lugar de uno, surgen innumerables sujetos que pueden emitir normas fiscales que violen el derecho comunitario. Y si extendiésemos nuestro análisis a los veintisiete países que hoy constituyen la Unión Europea, ese número se vería exponencialmente ampliado [88].

8. LAS COMPETENCIAS DE LOS ENTES INFRA-ESTATALES Y LA IGUALDAD TRIBUTARIA…

8.1. Introducción.

Otro tema, relacionado pero distinto del anterior, es el de la prohibición de utilización de criterios que favorezcan a los residentes en una determinada circunscripción territorial inferior al Estado, dictado por el tribunal. Tratamos ahora no de la fuente de la norma, sino de su recorte normativo.

En primer lugar, hay que destacar la debilidad del precedente formulado en *Geurts*. El tribunal no llega nunca a hablar de un criterio regional, trabajando siempre como si se tratara de una norma nacional.

86 Sobre la posibilidad de que normas originalmente creadas para regular situaciones meramente domésticas puedan crear situaciones discriminatorias o restrictivas véase Lehner, Moris, «Tax consequences…» cit., págs.49 y ss.

87 Esta cuestión de la eficacia extra-territorial de las normas también es reconocida a nivel interno. El TC en el FJ 5 de la sentencia 150/90 lo reconoce cuando afirma «El artículo 157.2 de la Constitución prohíbe a las Comunidades Autónomas adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio, pero no sobre la renta de las personas con domicilio fiscal en su territorio, aunque esta renta no provenga, en parte, de bienes localizados fuera de la Comunidad Autónoma (…)» Pero «una cosa es adoptar medidas tributarias sobre bienes y otra distinta establecer un recargo tributario cuyos efectos puedan alcanzar mediata o indirectamente, en el "plano de lo fáctico", a los bienes como fuente de la riqueza o renta que constituye el hecho imponible (STC 37/1987, fundamento jurídico 14). Este último supuesto no es contrario al artículo 157.2 de la Constitución, pues el límite territorial de las normas y actos de las Comunidades Autónomas no puede significar, en modo alguno, que les esté vedado a sus órganos, en el ejercicio de sus propias competencias, adoptar decisiones que puedan producir consecuencias de hecho en otros lugares del territorio nacional (STC 37/1981, fundamento jurídico 1.º)». Todo este problema de la eficacia extra-territorial de las normas autonómicas es trabajado cuidadosamente en Galán Sánchez, Rosa María, «Problemas de extraterritorialidad en el Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas», *Revista Andaluza de Administración Pública,* n.º 13, enero/marzo 1993, págs. 131 y ss.

88 Sobre el problema comunitario de las autonomías en otros Estados miembros véase, entre otros, Dokter, Helmut, «La participación de los Estados Federados en las cuestiones de la Unión Europea» en: *La participación de los Länder en los asuntos de la Unión Europea a través del Bundesrat*, Comunidad de Madrid, 1995, págs. 43 y ss. y Pérgola, Antonio la, *La articulación del Derecho Comunitario y del Derecho Interno: La experiencia Italiana*, Seminario Permanente 9, Estudios Jurídicos Internacionales y Europeos, Universidad de Granada, Granada, 1996.

Pero, y como tuvimos oportunidad de demostrar, efectivamente la norma apreciada y rechazada se traducía en una medida que limitaba un beneficio fiscal a una parte del territorio de un Estado miembro. Lo que vuelve a traer al debate el tema de la igualdad en la tributación autonómica y local, aunque formulado de modo radicalmente distinto con relación al verificado en los planteamientos clásicos.

Tradicionalmente se discutía la igualdad intra-territorial, o sea, la admisibilidad de un tratamiento distinto de dos sujetos con idéntico perfil económico, situados en un mismo territorio, solo por el hecho de residir en circunscripciones territoriales distintas. De conformidad con la posición mayoritaria, creemos que la no coincidencia estricta entre las cargas tributarias de esas dos clases de sujetos se presenta como una consecuencia necesaria del reconocimiento de la existencia de autonomías, sean estas regionales o locales [89].

Pero la discusión que *Geurts* suscita tiene características distintas. Lo que se cuestiona es la admisibilidad de la fijación de un tratamiento tributario distinto para los sujetos que hayan ejercido una libertad comunitaria con relación a los sujetos (colocados en idéntica situación) que no hayan ejercido esa libertad.

Con el fin de ilustrar mejor las distintas líneas de argumentación que pasaremos a exponer, partamos de un ejemplo concreto. Imaginemos un supuesto en que la norma cuestionada fue emitida por las autoridades competentes de la comunidad autónoma de España –por ejemplo Galicia [90]– y que el criterio adoptado (a ejemplo de lo que se verificó en *Geurts* tiene una incidencia territorialmente circunscrita).

Con la misma intención de claridad, consideraremos de modo autónomo la posición jurídica de dos grupos de sujetos: i) los que siendo residentes en otro Estado miembro (por ejemplo en Portugal) ejerzan una libertad de circulación y se desplacen para Galicia; ii) los que siendo residentes en España, pero en otra Comunidad Autónoma, se desplacen a dicha Comunidad.

8.2. Supuestos de circulación entre Estados miembros (*rectius*: entre regiones situadas en distintos Estados miembros).

Imaginemos la situación de un nacional portugués, el Sr. Ronaldo que, después de una vida dedicada al trabajo en un pueblo del interior de Portugal, consiguió establecer en ese pueblo (junto

89 Problematizando la cuestión en el marco del ordenamiento español, destacando las especificidades de las Comunidades Locales, véase Núñez Grañón, Mercedes, «Discriminaciones tributarias por razón de la residencia: el problema en los territorios forales: comentarios a la STS de 7 de febrero de 1998», *Revista Valenciana de Hacienda Pública*, n.º 31, 1998, págs. 179-197. Sobre las diferencias en el ámbito del impuesto sobre sucesiones y donaciones *vide* el reciente estudio Portillo Navarro, María José, «Diferencias tributarias en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Quincena Fiscal, Revista de Actualidad Fiscal*, n.º 21, 2007, págs. 33-39.

90 De entre las Comunidades que hacen frontera con otros países, se optó por Galicia en virtud de la particular pertinencia del ejemplo en esta Comunidad. Galicia es conocida por la intensiva emigración, que ocurrió en especial en los setenta y los ochenta. Pues en la actualidad se asiste al regreso de muchos de esos gallegos, los cuales dejan muchas veces patrimonio y familia en el exterior –lo que puede conducir a un incremento exponencial de las situaciones de herencia transnacional– situación similar a la analizada por el tribunal en *Geurts*.

con su mujer) una pequeña sociedad familiar que daba empleo a una veintena de trabajadores. El cumplimiento de un sueño de infancia, en un momento dado de su vida decide establecerse en Galicia, donde acaba por fallecer.

Si Galicia mantuviese una normativa con las características de la normativa belga apreciada en *Geurts* es fácil concluir que la exclusión del beneficio a los herederos del Sr. Ronaldo constituiría una clara violación del derecho comunitario [91].

8.3. Supuestos de circulación entre circunscripciones territoriales de un Estado miembro.

Más melindroso se muestra el análisis de los supuestos de circulación entre regiones de un mismo Estado miembro. Ilustremos la situación con un ejemplo: el protagonista ahora será el Sr. Alonso, asturiano de toda la vida y fan incondicional de deportes motorizados. Tal como Ronaldo, el Sr. Alonso consiguió, fruto de su labor, crear una sociedad familiar en un pueblo olvidado de Asturias, la cual emplea la misma veintena de empleados. Y tal como el lusitano, el Sr. Alonso decidió ir a vivir a Vigo.

Fallecido en Galicia, le sucedió su mujer (coproprietaria de dicha sociedad) y su hijo.

La cuestión que se plantea es muy clara: ¿Será lícito privar a los herederos del Sr. Alonso de dicha exención meramente por el hecho de que los empleados de la sociedad familiar trabajan en Asturias y no en Galicia? Esto porque, y diferentemente de lo que se pasaba en el supuesto anterior, la situación no tiene aparentemente característica transnacional alguna por lo que, por lo menos *prima facie*, las prohibiciones resultantes del derecho comunitario no serían aquí aplicables. Llegamos aquí a uno de los puntos esenciales de la discusión teórica suscitada por *Geurts*: ¿Será el derecho comunitario aplicable a los supuestos meramente internos de ejercicio de libertades de circulación? O, ¿en un supuesto interno de circulación entre Comunidades Autónomas puede un sujeto ser excluido de un beneficio (regionalmente limitado) del cual se beneficiaría si la situación tuviera un elemento transnacional?

Nuestra exposición se estructurará en dos bloques: en el primero, enunciaremos la argumentación favorable a la posibilidad de exclusión del beneficio en supuestos internos; en un segundo bloque analizaremos, por referencia al ordenamiento español, las distintas vías metodológicas de defensa de la aplicación de dicho beneficio incluso en supuestos meramente internos.

a) En defensa de la exclusión.

En el Tratado de Roma no se previeron reglas específicas en materia de fiscalidad directa, por lo que la entrada de este sector temático en la órbita comunitaria se debe esencialmente a la labor del

[91] De hecho, la mera modificación de las nacionalidades de los diversos agentes y los lirismos introducidos en este nuevo supuesto no son suficientes para modificar la conclusión a que llegó el tribunal.

Tribunal de Justicia que consideró que también las normas internas podrían afectar las libertades fundamentales y la concreción del mercado interno.

El objetivo era el de evitar que los Estados, a través de sus disposiciones fiscales pudieran crear normas proteccionistas que obstaculizasen el comercio inter-estatal. Así, y parafraseando a MALCOM GAMIE [92] los dos principios que rigen toda la fiscalidad directa son los de la: i) libertad de entrada y de salida de los mercados nacionales; ii) los de no discriminación dentro de los mercados nacionales.

Así, se podría sustentar que lo que se pase en el interior de un mercado nacional no tiene relevancia comunitaria, por lo que los Estados mantendrían intacta la potestad de regular los asuntos internos [93]. Mientras que no limite la entrada o salida ni discrimine, el Estado puede definir el sistema del modo que más se adecue a las necesidades de financiación y a las políticas públicas que decida desarrollar. Al Estado competiría la ponderación de los distintos bienes e intereses relevantes en la distribución interna de poderes financieros y tributarios, así como la definición del sistema tributario interno.

Así, y en lo que respecta a los supuestos internos de circulación entre comunidades, cabría al Estado definir –de conformidad con sus especificidades y con sus opciones macro-económicas– cuál es el grado de libertad que pretende para esos supuestos. Lo que le permitiría tanto adoptar criterios próximos a los que regulan las libertades comunitarias, como criterios que se les distancien como: i) a través de restricción del número de libertades a proteger; ii) a través de una limitación de su esfera de protección; iii) o mediante la adopción de causas de justificación más extensas o intensas.

Así, y siguiendo el razonamiento expuesto, un Estado miembro podría decidir que una norma emitida por un ente infra-estatal que contenga un elemento discriminatorio pueda ser admitida en supuestos internos, incluso conociendo que la misma norma, si se aplicase a los supuestos transnacionales, sería declarada incompatible con el ordenamiento comunitario por el Tribunal de Justicia.

b) Contra la exclusión.

Creemos que, por lo menos en el marco de un ordenamiento como el español, no es aceptable defender que los entes infra-estatales tengan absoluta libertad para crear normas discriminatorias, instaurando regímenes proteccionistas que impidan o dificulten el ejercicio de actividades económicas a los residentes en otras Comunidades Autónomas.

92 GAMMIE, Malcolm, «The compatibility of national tax principles with the single market», en: VANISTENDAEL, Frans (ed.), *EU Freedoms and taxation*, EATLP International Tax Series, Volume 2, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2006, pág. 106.

93 Las Comunidades (y la Unión) no tienen la competencia de las competencias («*Kompetenz-Kompetenz*») por lo que solo disponen de las atribuciones y competencias que les hayan sido confiadas por los Estados miembros a través de los Tratados fundadores o a través de los demás Tratados de derecho comunitario primario u originario. En ese sentido véase el artículo 5, n.º 1 del TCE así como, en lo que se refiere a las competencias implícitas, el artículo 308 TCE.

La posición que acabamos de exponer puede ser justificada por múltiples vías, en función del grado con que se acepte la penetración del derecho comunitario con relación a esos «supuestos internos». En un intento de sistematización de esos caminos, subdividimos esta exposición en tres segmentos que denominamos minimalista, maximalista e intermedio.

b1) La posición minimalista: prevalencia del ordenamiento interno en la prohibición de discriminaciones de carácter infra-estatal.

Se puede partir de una condición base: la de que los supuestos de limitación a las libertades de circulación en que todos los factores de conexión relevantes se sitúen en un mismo Estado miembro se tratan de situaciones puramente internas, a las cuales no es aplicable el derecho comunitario y que, consecuentemente, no pueden ser apreciadas por el Tribunal de Justicia de la Unión.

Pero la ausencia de aplicación del derecho comunitario no puede ser asimilada a una licencia de discriminación. Esto es porque el ordenamiento interno, considerado aisladamente, contiene datos normativos que pueden *per se* obstar a la introducción de limitaciones a la libre circulación de productos y productores.

El poder normativo en materia tributaria de las Comunidades Autónomas resulta limitado tanto por la Constitución, como por la LOFCA la cual reúne una serie de disposiciones que conforman ese poder [94].

Una disposición clave es su artículo 9. De sus apartados a) y b) se extrae el principio de territorialidad que exige que una Comunidad Autónoma no pueda gravar una manifestación económica que no presente un punto de conexión con el ordenamiento interno. Este principio, que acaba por reproducir la regla impuesta por la costumbre a nivel tributario internacional, intenta solucionar la cuestión del reparto de competencias tributarias a nivel interno aunque, a ejemplo de lo que pasa a nivel internacional puede no solucionar el problema de la doble imposición en virtud de una eventual descoordinación de los criterios de conexión concretamente utilizados.

Pero la disposición decisiva se encuentra plasmada en el apartado c) cuando, de modo mimético a lo establecido en la disposición comunitaria, se dispone que las normas autonómicas «no podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2.1 a), ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades».

[94] Además de los principios que trabajaremos en este estudio, pueden encontrarse los principios de solidaridad [dice el art. 156 CE que «Las comunidades autónomas gozarán de autonomía financiera (…) con arreglo a los principios (…) de solidaridad» lo que supone una cierta redistribución de los ingresos recaudados por cada comunidad], de coordinación (lo que exige que la distribución de competencias sea articulada y coordinada entre los diversos entes territoriales] y de separación (de conformidad con el art. 6, n.º 2 de la LOFCA «los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre los hechos imponibles gravados por el Estado».)

Este artículo encierra el conocido principio de no interferencia económica o de neutralidad, el cual limita directamente el poder normativo de las Comunidades Autónomas, a las cuales se veta la capacidad de introducir obstáculos a las libertades de circulación de personas, de mercancías, de servicios y de capitales [95]. Por lo que se concluye que también a nivel interno se encuentra una prohibición clara de todas esas limitaciones.

In claris non fit interpretatio, interpretatio cessat in claris. Pero en realidad, la coincidencia de prohibiciones entre el derecho interno y el comunitario no significa una igualdad de posiciones jurídicas de los destinatarios de los mandatos normativos. Además de no existir una clara coincidencia de las fórmulas verbales, al ser las normas aplicadas por órganos jurisdiccionales distintos, pueden encontrar referentes jurisprudenciales distintos que conduzcan a algunas discordancias sus esferas normativas de protección.

Esto es lo que, de hecho, se produce. En contraste con la construcción jurisprudencial comunitaria, optimizadora de las libertades fundamentales declarando la existencia de una discriminación o restricción a las mismas en cuanto una norma interna entre en su campo material de aplicación [96], la jurisprudencia española tradicionalmente reconoce un gran margen de decisión al legislador autonómico subordinando la invalidez a: i) la intencionalidad del legislador o, en la falta de esa intencionalidad; ii) a la emergencia de obstáculos graves o desproporcionados. La orientación expuesta se consolidó en los ochenta [97], aunque más recientemente sea posible encontrar pronunciamientos en que los jueces recurran a un filtro más intenso [98].

Las diferencias se pueden constatar también en el campo de las justificaciones admisibles. Como el campo normativo de referencia es esencialmente fijado por la Constitución y por la ley orgánica, los motivos que se invoquen como causas de justificación se deben encontrar en disposiciones de idéntico rango. Lo que además de poder conducir a soluciones absolutamente alejadas de las del derecho comunitario puede, si se explora convenientemente, justificar la edificación de siste-

95 De cierto modo estos límites resultaban ya de los mandatos constitucionales presentes en los artículos 14, 139 y 149 CE.

96 Para una visión general del ámbito de protección de las libertades, así como de su delineación optimizadora véase Oliver, Peter y Roth, Wulf-Henning, «The Internal Market and the Fundamental Freedoms», *Common Market Law Review*, 41, 2004, págs. 407-441.

97 El precedente en se fundó esta línea interpretativa fue la sentencia de Tribunal Constitucional 37/1981, de 16 de noviembre (recurso 184/1981) en que se discutía la constitucionalidad de una normativa vasca en materia de transportes. En la sentencia el tribunal afirmó (FJ 2) que «no toda incidencia es necesariamente un obstáculo. Lo será sin duda cuando **intencionalmente** persiga la finalidad de obstaculizar la circulación, pero (…) no solo en ese caso, sino también en aquellos otros en los que las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de **obstáculos** que no guardan relación con el fin constitucionalmente lícito que aquellas persiguen (…)». En concreto la situación planteada no se subsumía en el campo de las prohibiciones una vez que «ni la dilación que eventualmente pueda sufrir la conclusión del contrato de transporte por las objeciones que el cargados haga al transportista que se le propone constituyen **obstáculos graves** o desproporcionados con la finalidad que la norma persigue». En este mismo sentido véase la sentencia 88/1986, FJ 3

98 Eso se verifica a partir de la sentencia del Tribunal Constitucional 64/1990, de 5 de abril, en la cual se afirma que una norma constituirá violación de la libertad de circulación cuando dé origen al «surgimiento de obstáculos que no guarden relación y sean desproporcionados respecto del fin constitucionalmente lícito que persiguen». *Ratio decidendi* ese que fue posteriormente reproducida en las STC: FJ 5 de la sentencia 64/1990, de 5 de abril, F.J. 2 de la sentencia 66/1991, de 22 de marzo, FJ 26 de la sentencia 233/1999, de 13 de diciembre, FJ 11 de la sentencia 96/2002, de 25 de abril y FJ 5 de la sentencia 168/2004, de 6 de octubre y FJ 8 de la sentencia 456/2007, de 12 de diciembre.

mas tributarios absolutamente cerrados y proteccionistas alrededor de las Comunidades Autónomas de régimen especial –las cuales disfrutan de un respaldo constitucional en materia de excepciones bastante más amplio de lo que cuentan las restantes comunidades.

En síntesis: siguiendo esta línea de argumentación, tanto el Sr. Ronaldo como el Sr. Alonso estarían protegidos contra una norma que los discrimine en virtud del ejercicio previo de una libertad de circulación. Pero su posición jurídica puede no coincidir: el Sr. Ronaldo se beneficiará de una constelación normativa que optimiza las libertades de circulación, mientras que el Sr. Alonso solo podrá acceder a un sistema bastante más flexible en esos temas. El Sr. Ronaldo podrá invocar las libertades comunitarias no solo frente al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sino también frente a los órganos jurisdiccionales nacionales…, posibilidad esa que estaría vedada al Sr. Alonso.

b2) La posición maximalista: prevalencia del ordenamiento comunitario en la prohibición de discriminaciones de carácter infra-estatal.

El principal problema de la hipótesis metodológica anteriormente expuesta reside en las diferencias heurísticas y hermenéuticas que se pueden verificar en el tratamiento jurídico de dos sujetos situados en idéntica posición –los Sres. Ronaldo y Alonso–, que solo se distinguen entre sí, justamente, por su proveniencia (o, mejor dicho, por el lugar donde han establecido la respectiva sociedad familiar).

La exclusión del acceso al derecho comunitario por parte del Sr. Alonso se basa en dos argumentos (que en realidad son como dos caras de un mismo razonamiento): i) la irrelevancia comunitaria de las discriminaciones regionales y; ii) el carácter puramente interno del caso del Sr. Alonso, ya que todos los factores de conexión relevantes se sitúan en el interior del mismo Estado miembro. Es posible defender la improcedencia en la actualidad de esos dos argumentos, sosteniendo la plena aplicación del derecho comunitario: en esto consiste la posición maximalista.

El elemento diferencial de *Geurts* fue el de que una norma aprobada por un ente infra-estatal tiene la capacidad para discriminar con base en un criterio de pertenencia regional –la residencia en esa región (o un criterio análogo). Partiendo de ese elemento diferencial se puede ver que, en conformidad con los criterios definidos por el propio Tribunal de Justicia, el modo y medida de la discriminación sufrida por los dos sujetos es exactamente la misma. El elemento relevante para beneficiarse de un régimen fiscal proteccionista es la pertenencia a una región determinada y, en relación a ese elemento, Ronaldo y Alonso están en la misma posición. El hecho de que el Sr. Alonso sea residente en una región distinta pero del mismo Estado miembro en nada lo favorece, en esta cuestión, con relación al Sr. Ronaldo.

Por lo que se impone la siguiente interrogación: ¿Será posible, ante el pronunciamiento jurisprudencial de *Geurts*, seguir defendiendo que una situación como la del Sr. Alonso se trata de un supuesto meramente interno? ¿Seguirá siendo defendible su exclusión del ámbito de protección del derecho comunitario? En una aproximación al tema, que denominamos de maximalista, resulta posible defender que el derecho comunitario debe ser llamado a regular esos casos aparentemente internos.

La piedra angular del proceso de integración comunitaria reside en la construcción de un mercado interior. Esto supone la «supresión, entre los Estados miembros, de los obstáculos a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales» –cfr. art. 3, n.º 1 c) TCE. Es verdad que en este artículo se habla de una supresión de obstáculos «entre Estados miembros». Pero es posible sostener que la integración no se resume y limita a eso…

El artículo 14, n.º 2 TCE es determinante en esta reflexión. En el mismo se puede leer que «el mercado interior implicará un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones del presente Tratado». Cuando antes se identificaba meramente una de las tareas de las instituciones comunitarias, aquí se procede a una caracterización [99] del propio mercado interior. Y en esa caracterización ya no existe limitación alguna a las fronteras estatales, lo que se exige es «un espacio sin fronteras interiores» [100], sea cual sea el tipo de fronteras o la entidad que las erija [101].

Por lo que un obstáculo creado en el interior de un Estado puede colocar en peligro la prosecución del objetivo de creación «de un espacio sin fronteras interiores» [102] lo que justifica la relevancia comunitaria de los supuestos de discriminación regional aprobados por los entes infra-estatales.

Esta posición maximalista depende también de que se desconsidere una situación como la del Sr. Alonso como «situación puramente interna» [103]. Lo que se puede intentar por varias vías.

En primer lugar, se puede afirmar que las situaciones de discriminación regional no se encuentran, por su perfil específico, subsumidas en el concepto. En realidad, si uno de los objetivos de la Unión es la construcción de un mercado interior sin obstáculos, no se puede decir que la creación de un obstáculo por una comunidad autónoma a la libre circulación (aunque incida solo sobre los resi-

99 Si uno se fija en la versión inglesa del tratado, el concepto utilizado en este precepto es, de hecho, el de caracterización. En esa versión se puede leer que el mercado interior: «is characterized by the abolition, as between Member States, of obstacles to freedom of movement of goods, persons, services and capital».

100 Afirma Iglesias Casais que «la existencia de un mercado de tales características no supone meramente la creación de un espacio interior sin fronteras aduaneras, sino que se exige por encima de cualquier otra cosa que las referidas libertades (…) se puedan ejercitar sin ningún tipo de traba y en condiciones de plena igualdad dentro del territorio de la Unión». De lo que extrae la necesidad de una interpretación restrictiva de las referidas «trabas». Y sigue: «dada la magnitud de la función que desarrollan estas libertades en orden a la efectiva consecución de un mercado interior, sus limitaciones han de interpretarse siempre de manera restrictiva por el aplicador del Derecho Comunitario y, asimismo, es necesario que cualquier restricción a las mismas esté debidamente fundamentada en Derecho –cfr. Iglesias Casais, José Manuel, *No Discriminación…* cit., pág. 46.

101 No se olvide que estas disposiciones no pueden ser invocadas directamente por los sujetos para consolidar una posición jurídica. Pero como señala Cordewener, esas disposiciones son efectivamente utilizados por el Tribunal como directrices de interpretación de otros preceptos del Tratado –cfr. Cordewener, Axel, «The prohibitions...» cit., pág. 5

102 De nuevo, la expresión fue tomada de la fórmula del artículo 14, n.º 2 TCE.

103 Esta noción se encuentra definida en la conocida sentencia *Bosman* en los siguientes términos «resulta ciertamente, de reiterada jurisprudencia (…) que las disposiciones del Tratado en materia de libre circulación de trabajadores y el artículo 48 en particular, no pueden aplicarse a situaciones puramente internas de un Estado miembro, esto es, cuando no existe factor de conexión alguno con ninguna de las situaciones contempladas con el Derecho Comunitario» –cfr. § 89 de la sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de diciembre de 1995, *Union Royale Belge des Societes de Football Association ASBL vs Marc Bosman*, C-415/93, § 89. A pesar de estar referida a la libre circulación de trabajadores, la noción aquí presentada es común a las diversas libertades comunitarias.

dentes de un mismo Estado) no tenga conexión alguna con las «situaciones contempladas por el derecho comunitario».

Se puede argumentar la necesidad de una delimitación negativa de la noción de situaciones internas, en un sentido extensivo del campo cognoscitivo del tribunal [104]. Este órgano, en diversas ocasiones, entendió como de su competencia la interpretación de disposiciones del ordenamiento interno que utilicen conceptos o soluciones similares a las utilizadas por el derecho comunitario, incluso cuando se aplican a supuestos internos [105]. Esta orientación tiende a acentuarse en la actualidad [106].

Pues como ya tuvimos oportunidad de señalar, y tal como se admite por la doctrina española, la solución del artículo 9 c) de la LOFCA presenta una fuerte identidad con la respuesta comunitaria por lo que se puede decir que «existe un interés comunitario manifiesto» en que este artículo, aun cuando referido a situaciones internas, reciba una «interpretación uniforme» la cual solo puede ser garantizada por el Tribunal de Justicia.

En esos términos, e incluso partiendo formalmente del artículo 9 de la LOFCA, el Sr. Alonso se podría amparar en la heurística y hermenéutica del derecho comunitario en materia de libertades de circulación, pudiendo recurrir tanto a los tribunales nacionales (los cuales funcionarían como tribunales comunes de derecho comunitario) como a la jurisdicción europea [107]. La Comisión europea extendería su competencia también a estas áreas.

Este sería, en rasgos generales, el razonamiento justificador de los defensores de una tesis maximalista, esto es, de una aplicación sin límites del derecho comunitario a los supuestos de discri-

104 En este sentido se puede ver, a título de ejemplo, el § 31 de la sentencia del Tribunal de Justicia de 19 de abril de 2007, *Asociación Nacional de Empresas Forestales,* C-295/05 donde se afirma que «se desprende de reiterada jurisprudencia que una petición presentada por un órgano jurisdiccional nacional solo puede ser rechazada cuando resulte evidente que la interpretación del Derecho comunitario solicitada no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema sea de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no disponga de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas».

105 Como ejemplo véanse las sentencias de 18 de octubre de 1990, *Dzodi*, C-297/88 o de 11 de enero de 2001, *Kofisa*, C-1/99. En fiscalidad directa la sentencia paradigmática es la *Leur Bloem* –Sentencia del Tribunal de Justicia de 17 de julio de 1997, C-28/95– en que el tribunal se consideró competente para la interpretación de una normativa nacional que se aplicaba a supuestos internos, dado que la misma aplicaba a esos supuestos las soluciones previstas en una directiva comunitaria.

106 Para ilustrar esta orientación, podemos recurrir a una sentencia reciente, en el asunto *Autoritá Garante della Concorrenza e del Mercato vs Ente Tabacchi italiani*. En el § 21 de esta sentencia se afirmó que «el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que, cuando una normativa nacional se atiene, para resolver una situación puramente interna, a las soluciones aplicadas en Derecho comunitario, existe un interés comunitario manifiesto en que, con el fin de evitar futuras divergencias de interpretación, las disposiciones o los conceptos tomados del Derecho comunitario reciban una interpretación uniforme, cualesquiera que sean las condiciones en que tengan que aplicarse» –cfr. sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de diciembre de 2007, ya citada. En el mismo sentido, véanse los § 22 y ss. de las conclusiones de la abogada general Julianne Kokott, de 3 de julio de 2007, presentadas en este mismo asunto.

107 En especial a través del mecanismo de petición de decisión prejudicial. De hecho, como el propio Tribunal de Justicia afirmó «el artículo 234 CE constituye un instrumento de cooperación judicial que permite al Tribunal de Justicia facilitar a los tribunales nacionales los elementos de interpretación del Derecho comunitario que pueden serles de utilidad para apreciar los efectos de una disposición de Derecho nacional controvertida en el litigio que deban dirimir» –cfr. § 19 de la sentencia de 11 de diciembre de 2007, ya citada. Por un «argumento de igualdad de razón» se podría admitir la competencia de la comisión para investigar un eventual incumplimiento del derecho comunitario en esos supuestos.

minación regional, aun cuando los factores de conexión relevante estén todos situados en un mismo Estado miembro.

Esta posición encuentra hoy respaldo en las conclusiones de la abogada general Eleanor Sharpston, presentadas en junio de 2007 en un asunto relativo a las regiones belgas en que se discute, precisamente, una cuestión de «discriminación regional» [108]. No deja de ser curioso señalar que, en materia de «discriminaciones regionales», las comunidades belgas vuelven a asumir el liderazgo de la cuestión [109].

Sub juditio estaba la normativa de una región belga (la región flamenca) que supedita el derecho de un trabajador de asegurarse y el beneficio de acceso a un régimen determinado de seguridad social (regional) a la condición del trabajador de tener su domicilio en el territorio de dicha región o en el territorio de otro Estado miembro.

Inicialmente el seguro de asistencia flamenco («*Zorgverzekering*») [110] supeditaba la afiliación a ese régimen y el pago de las prestaciones a la residencia en la región de lengua neerlandesa (Flandes) o en la región bilingüe de Bruselas-capital. En respuesta a un requerimiento de la Comisión, de 17 de diciembre de 2002, esas condiciones fueron modificadas, extendiendo la posibilidad de afiliación a los sujetos con residencia en otros Estados miembros de la Unión Europea o en Estados parte del Espacio Económico Europeo. Así, lo que se cuestionaba era la compatibilidad con el derecho comunitario de una norma que limite su ámbito de aplicación a las personas que estén domiciliadas en una determinada región excluyendo de los beneficios todos los que a pesar de trabajar en esa región fuesen residentes en otro territorio [111].

A este respecto dijo la abogada general, en los § 116 y 117 de sus conclusiones: «debo confesar que encuentro profundamente paradójico el que, mientras los últimos 50 años han estado dedicados a abolir obstáculos a la libertad de circulación *entre* Estados miembros, las entidades descentralizadas de los Estados miembros puedan, no obstante, reintroducir barreras por la puerta falsa estableciéndolas *dentro* de los Estados miembros. (…) De lo anteriormente dicho (…) puede deducirse que, en realidad, las entidades entre las que es preciso abolir las barreras no son siempre necesariamente los Estados miembros sino las entidades que ostenten la *competencia normativa* pertinente (ya sean estas Estados miembros o entidades descentralizadas dentro de un mismo Estado)» [112].

---

[108] Conclusiones de la abogada general Eleanor Sharpston de 28 de junio de 2007, *Gouvernement de la Communauté française y Gouvernement wallon vs Gouvernement flamand*, C-212/06. Hay, no obstante, que señalar, desde ahora, que la sentencia del Tribunal no acoge plenamente las posiciones de la abogada general expuestas en las conclusiones. Sobre la sentencia y su impacto en nuestro tema, vide *infra*.

[109] En *Geurts* la cuestión afectaba, también, al ordenamiento jurídico belga.

[110] Creado por el Decreto de la Comunidad Flamenca, de 30 de marzo de 1999, regulador del seguro de asistencia (*Decreet van de Vlaamse Gemeenschap van maart 1999 houdende de organisatie van de zorgverzekering)*. Se trata de un sistema que tiene como objetivo «subvencionar la ayuda doméstica de la creciente población de personas mayores, y de un modo más general, de aquellos que necesitan de dicha ayuda con independencia de su edad».

[111] Cfr. § 31 de las conclusiones de 28 de junio de 2007, ya citadas.

[112] Cfr. § 116 y 117 de las conclusiones de 28 de junio de 2007, ya citadas.

Así hace notar que «los efectos benéficos del desmantelamiento de los obstáculos a la libertad de circulación entre Estados miembros pueden ser fácilmente neutralizados si las entidades descentralizadas de los Estados miembros ostentan las competencias necesarias y son libres de levantar obstáculos entre ellas. (…) por más beneficiosa que la autonomía pueda resultar desde el punto de vista de la subsidiariedad y de la responsabilidad democrática, no debe lograrse al precio de hacer peligrar (de facto) el ámbito de la libertad de circulación o el efecto útil del derecho comunitario» [113].

Así que concluyó a favor de la incompatibilidad con el derecho comunitario de una normativa de una región de un Estado miembro que limitase el acceso al referido régimen de seguridad social «a las personas que tengan su domicilio en el territorio en el que dicha Comunidad Autónoma es competente o en otro Estado miembro, con exclusión de las personas, cualquiera que sea su nacionalidad, que tengan su domicilio en una parte del territorio del Estado federal en la que es competente otra Comunidad Autónoma» [114]. Conclusiones estas que se pueden perfectamente trasladar al ámbito de la fiscalidad directa –ofreciendo las bases teóricas necesarias para la edificación de una posición doctrinal como la que aquí apellidamos de posición maximalista.

b3) La posición intermedia.

Un de los puntos sensibles de la posición anterior consiste, justamente, en la superación de la noción de «supuestos meramente internos». Esto porque, y no obstante la reiterada ampliación del concepto, el tribunal siempre se mostró reticente a pronunciarse sobre supuestos en que todos los factores de conexión relevantes se sitúen en un mismo Estado miembro [115].

Pero la exclusión de la jurisdicción del Tribunal de Justicia no conlleva necesariamente una sustracción de las situaciones de las construcciones jurídicas comunitarias. Están expuestos, en líneas generales, los caracteres centrales de una tercera vía: la posición intermedia. Al mismo tiempo que se admite la competencia exclusiva de los tribunales nacionales con relación a supuestos como los del Sr. Alonso, se subscribe la necesidad de aplicación a los mismos de los arquetipos normativos vigentes a nivel comunitario.

Estudiando al detalle lo dispuesto en el artículo 9 c) de la LOFCA vemos que este artículo no hace más que una síntesis de los ideales de libertad de circulación recogidos en distintos instrumentos de derecho internacional y en múltiples ordenamientos internos. Su enunciado teórico moderno reposa en la teoría de las ventajas comparativas de David Ricardo [116].

[113] Cfr. § 117 de las conclusiones de 28 de junio de 2007, ya citadas.

[114] Cfr. § 173 de las conclusiones de 28 de junio de 2007, ya citadas.

[115] Eso es perfectamente visible cuando se intenta recurrir al artículo 18 TCE con el fin de extender la esfera de protección de las libertades fundamentales. Aquí el tribunal consolidó su posición en el sentido de decir que la libertad general de circulación no puede tener por efecto una ampliación del ámbito de aplicación material del Tratado a las situaciones internas, que no presenten conexión alguna con el derecho comunitario –cfr. sentencias del Tribunal de Justicia de 5 de junio de 1997, *Uecker y Jacquet*, C-64/96, § 23, de 2 de octubre de 2003, *García Avello*, C-148/02, § 26 y de 12 de julio de 2005, *Schempp*, C-403/03, § 20.

[116] Cfr. Ricardo, David, *On the Principles of Political Economy and Taxation*, 1817. Para una consulta electrónica de este clásico véase *http://www.econlib.org/LIBRARY/Ricardo/ricP.html*.

La teoría que acabó por concederle la inmortalidad en la doctrina económica consistía en una defensa de la abolición de las fronteras al comercio interestatal que permitiese a los Estados importar y exportar libremente bienes y servicios. Esto haría con que cada uno se especializara en la producción de los bienes y servicios para los cuales tuviera una ventaja comparativa. Los bienes que dejasen de producir o que pasasen a producir de modo insuficiente, serían importados del extranjero, de países que tuviesen una ventaja comparativa en la producción de esos bienes. Con la especialización, la situación económica tanto global como concreta de cada Estado estaría mejor que si cada uno mantuviese sus fronteras cerradas. Para RICARDO todas las naciones, no solo las ricas o más poderosas podrían beneficiarse de la liberalización del comercio internacional: bastaría que cada uno explotase sus ventajas comparativas.

Esa teoría, base de múltiples preceptos de en normas internacionales e internas, es también la base en que se sustentan las libertades fundamentales, previstas en los textos comunitarios [117]. Estos últimos, al reclamar una liberalización de los movimientos de productores y factores de producción acaban por ser un corolario de la idea ricardiana del beneficio colectivo en virtud de la ausencia de obstáculos al comercio. Esa idea encontró particular aplicación en el marco de la fiscalidad, tanto indirecta, como directa [118] aunque su difusión no estuvo exenta de críticas [119].

De acuerdo con lo que expusimos no sorprende que se sustente la filiación del artículo 9 c) de la LOFCA en la misma teoría de las ventajas comparativas. Al concretar el sistema de reparto de competencias entre las diversas comunidades autónomas el legislador español quiso evitar que estas tuviesen la posibilidad de crear obstáculos al comercio en el interior del mercado español y, con eso, pudiesen obstaculizar a la especialización de los agentes situados en las diversas comunidades en la producción de los bienes y servicios para los cuales tuvieran ventajas comparativas. Al mismo resultado, pero por un camino distinto, llegan aquellos autores españoles que defienden que la citada disposición de la LOFCA encuentra inspiración directa en las libertades fundamentales comunitarias [120].

De ese modo se puede sostener, firmemente, la necesidad de una lectura unitaria o integrada de las libertades comunitarias y de las libertades consagradas en la Constitución Española y en la

[117] Sobre la influencia de RICARDO en el sistema del ex-GATT (actual OMC) véase EZRAHI, Ariel M., «Opting out of Opt-Out Clauses: Removing Obstacles to International Trade and International Peace», *Law and Policy in International Business*, 31, Fall 1999, págs. 123-155. Identificando en esta teoría la base de diversas experiencias de integración véase DUNOFF, Jeffrey L. «Reconciling International Trade with Preservation of the Global Commons: Can We Prosper and Protect?», *Washington and Lee Law Review,* Fall 1992, págs. 1.422 y ss.

[118] Cfr. MASON, Ruth, «Flunking…» cit., pág. 9.

[119] En general se critica la predominancia de la idea de mercado en el marco comunitario. Esto porque «la asunción del «mercado» como valor de referencia del ordenamiento comunitario contrasta fuertemente con la elección ampliamente acogida en las constituciones de los diversos Estados, donde a la fiscalidad le es reconocida generalmente una importante función propulsiva con relación al proceso de transformación social» –cfr. BORIA, Pietro, «L'integrazione 'negativa' tra sistema fiscale nazionale ed ordinamento comunitario», *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, vol. I, n.º 3, Settembre-diciembre 2004, pág. 853.

[120] En este sentido CALVO ORTEGA refiere que el principio que cualifica de no interferencia económica, se «trata de una exigencia que está también en el espíritu y en la letra del Tratado de la Unión Europea (TUE), y, por ello, también es de cumplimento obligatorio». Más adelante considera que la garantía de las libertades de circulación se trata de una «exigencia comunitaria» –cfr. CALVO ORTEGA, Rafael, *Derecho Tributario I (parte general)*, 3.ª ed., Civitas, Madrid, 1999, págs. 511 y 512.

LOFCA. Esto porque, teleológicamente, ambas se soportan en una misma teoría económica, y buscan la implementación de un mismo objetivo común.

No admitiéndose la jurisdicción del tribunal de Justicia con relación a los supuestos internos, entonces esa lectura unificada tendrá que ser garantizada por los tribunales nacionales. Estos deberán hacer una lectura hábil se sus normas en materia de libertades de circulación, de modo que concedan a sus ciudadanos que se encuentren en una situación similar a la de un ciudadano proveniente de un otro Estado miembro (y que, así, puede acceder a la jurisdicción comunitaria) un tratamiento lo más similar al que recibiría si pudiera acceder a esa misma jurisdicción.

Esa «armonización indirecta» o por efecto de *spill over* es, en esta línea de razonamiento, el único camino metodológico que permite que dos sujetos que se encuentren en igualdad de situación (excepto con relación al elemento de extranjería) reciban un tratamiento tributario único. De no ser así, se abre una incomportable brecha en los derechos, libertades y garantías de los contribuyentes europeos –los cuales verían su posición tributaria sustantiva debilitada cuando solo pudiesen acceder a la jurisdicción interna.

La armonización por *spill over* es además la única solución que garantiza, dentro del espacio normativo europeo, la plena vigencia de los principios de igualdad y de justicia tributaria, principios esos que forman parte de la tradición jurídica europea.

Esta posición encuentra hoy un importante respaldo en la sentencia *Gouvernement de la Communauté française*, de 1 de abril de 2008 [121]. A la situación fáctica ya nos hemos referido anteriormente, cuando expusimos las conclusiones de la abogada general en este mismo asunto.

El tribunal consideró que las situaciones cuyos factores de conexión relevantes estén situados en un mismo Estado miembro (como el caso de nuestro Sr. Alonso) se tratan de «situaciones puramente internas» a las cuales no es aplicable el derecho comunitario [122]. Pero antes de excluir las soluciones comunitarias, incita a su aplicación por parte de los tribunales internos: «procede observar, no obstante, que la interpretación de disposiciones del derecho comunitario puede resultar útil al órgano jurisdiccional nacional, incluso ante situaciones calificadas de puramente internas» [123].

En nuestra opinión, y teniendo en cuenta los datos legislativos y jurisprudenciales tanto internos como comunitarios es la solución que, no representando injerencia alguna en las jurisdicciones nacionales, mejor respeta los principios materiales de tributación y que posibilita que, dentro del espacio normativo europeo, dos sujetos con características idénticas, reciban la misma protección frente a discriminaciones regionales, independientemente de la localización de los factores de conexión

[121] Sentencia de 1 de abril de 2008, *Gouvernement de la Communauté française y Gouvernement wallon vs Gouvernement flamand*, C-212/06.

[122] Cfr. § 38 de la sentencia de 1 de abril, ya citada.

[123] Cfr. § 40 de la sentencia de 1 de abril de 2008, ya citada. En el mismo sentido cita las sentencias de 17 de febrero de 2005, *Mauri*, C-250/03, § 21, de 30 de marzo de 2006, *Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti*, C-451/03, § 29.

relevantes –los cuales, *in casu*, no son suficientemente densos como para motivar desvíos o excepciones a las ideas de igualdad y de justicia en la tributación.

9. ¿ES GALICIA UNA COMUNIDAD AUTÓNOMA FISCALMENTE DISCRIMINATORIA?

Como hemos visto, sobre las Comunidades Autónomas recae un claro mandato de no discriminación, que debe ser leído de modo particularmente estricto. Creemos, en conformidad con lo que hemos expuesto, que actualmente se debe aceptar la penetración del derecho comunitario en materia de libertades de circulación.

Entre otros, creemos que ese mandato se consustancia en dos imperativos fundamentales: i) la prohibición de adopción (cara al futuro) de normas fiscales con contenido discriminatorio, ii) la obligación de eliminación de las normas tributarias discriminatorias existentes.

Fijémonos en este segundo imperativo. Leyendo las normativas tributarias de varias Comunidades Autónomas es posible descubrir un vasto número de normas que tienen la capacidad de generar diferenciaciones de trato, en función de la residencia y adscripción de los sujetos a los cuales se aplica [124]. Tales «normas potencialmente discriminatorias» se encuentran principalmente en las normativas autonómicas en materia de impuesto sobre sucesiones y donaciones [125].

Sea cual sea el camino argumentativo seguido, nos parece claro el rechazo de las mismas por lo que su mantenimiento encierra el peligro de su inaplicación judicial. Esto, si ocurre de modo masivo, puede conducir a un problema presupuestario para las respectivas Comunidades Autónomas [126]. Motivo que lleva a que consideremos imperativo un estudio, por cada una de las comunidades, de sus normativas internas, el cual identifique los supuestos discriminatorios y los sustituya por otras medidas –tributarias o no– que no sean discriminatorias.

Dadas las limitaciones inherentes a este estudio, optamos por ilustrar nuestra aserción con la normativa de la Comunidad Autónoma de Galicia (por las razones que tuvimos ya oportunidad de señalar). Los resultados aunque expresivos, no son del todo sorprendentes y demuestran que en materia de «discriminación regional» aún existe un largo camino por recorrer.

---

124 Sobre la incompatibilidad de normas autonómicas con ciertas directivas comunitarias ya se había pronunciado, en nuestro país, Bertán Bernabé, Ricardo en «Normativa Internacional que incide sobre los tributos estatales cedidos a las Comunidades Autónomas», *Revista Valenciana de Hacienda Pública*, n.º 23, 1994, págs. 55 a 104. La cuestión es, no obstante, bastante distinta y se traduce en la identificación de una eventual situación de incompatibilidad de estas normas no con el derecho derivado, sino con el derecho primario y, en concreto, con las libertades de circulación.

125 Emitidas al amparo del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

126 Los efectos financieros de los cambios directa o indirectamente introducidos por el juez comunitario fueron estudiados en un artículo reciente de Thömmes en el cual el autor describe las dificultades presupuestarias afrontadas por ciertos países derivadas de la inaplicación de alguna norma tributaria –cfr. Thömmes, Otmar «Effect of ECJ Decisions on Budgets of EU Member States. EC Law Without Mercy?», *Intertax*, vol. 33, págs. 560 y ss.

Un buen ejemplo se puede encontrar en la Ley 9/2008, de 29 de julio [127] en materia de reducciones en la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones abiertas en Galicia. El artículo 6, n.º 1 de la referida normativa dispone que el valor tributable a efectos fiscales de una explotación agraria ubicada en Galicia, o de los derechos de usufructo sobre la misma sufre una reducción del 99 por 100 cuando, *inter alia,* el adquirente mantenga en su patrimonio la explotación en los cinco años siguientes al devengo del impuesto.

La reducción [128] prevista por el legislador autonómico se restringe a las explotaciones agrarias situadas en Galicia, por lo que quedan excluidas tanto las exploraciones agrícolas situadas en otra Comunidad Autónoma, como las situadas en cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea. Ya vimos como el fenómeno sucesorio, se puede incluir en el ámbito de protección de las libertades fundamentales. Ya vimos también cómo las normas de origen regional pueden crear obstáculos a las libertades de circulación. Intentaremos ahora demostrar que la norma supone una distinción de tratamiento tributario mediante la utilización de un criterio inadmisible.

Resulta de jurisprudencia estable que en la prohibición de discriminaciones, prevista en el artículo 12 TCE caben no solo las normas que utilicen directamente el concepto de nacionalidad sino también aquellas (discriminación indirecta) que, mediante la aplicación de otros criterios, conduzcan efectivamente al mismo resultado. En materia tributaria, dado que muchos ordenamientos hacen depender la tributación de base mundial de la residencia, ese criterio es quizás el más analizado. Pero muchos otros criterios han sido examinados y rechazados por el tribunal.

Esa es, sin duda, la situación de la norma en estudio. La propiedad o el usufructo de una explotación agraria situada en Galicia es una condición que cumple de forma más sencilla un residente en Galicia que un residente en cualquier otra circunscripción territorial. Es por demás evidente el carácter proteccionista de esta ley: se intenta beneficiar fiscalmente las transmisiones *mortis causa* de los que hayan desarrollado su «vida económica» en Galicia, en relación con los que construyeran su vida en otro sitios y que, después, hayan trasladado su residencia para Galicia (situándose así en el ámbito de competencia de la ley autónoma sucesoria gallega). La norma disuade también a un residente en Galicia de adquirir explotaciones situadas fuera de la Comunidad Autónoma, por los efectos tributarios asociados a esa opción, por lo que constituye un claro obstáculo a las libertades de circulación.

En el marco comunitario, un criterio similar fue analizado y objetado por el tribunal de Justicia en la sentencia *Jäger* [129]. Ahí se discutía la admisibilidad de reglas alemanas que, en materia de cálculo de la base imponible en materia de impuesto sobre sucesiones, reservan una determinada desgravación fiscal a los bienes agrícolas y forestales situados en Alemania [130]. El tribunal conside-

[127] Ley 9/2008, de 28 de julio, gallega «de medidas tributarias en relación con el impuesto sobre sucesiones y donaciones», publicada en el «Boletín Oficial de Estado», n.º 227, de 19 de septiembre 2008.

[128] Nótese que se trata de una reducción de 99 por 100, lo que a efectos prácticos la hace equivalente a una verdadera exención.

[129] Sentencia de 17 de enero de 2008, *Jäger*, C-256/06.

[130] Se trataba del artículo 13, apartado 1, punto 1 del código tributario sucesorio alemán que reservaba una exoneración, así como una desgravación parcial del impuesto sobre sucesiones a los bienes agrícolas y forestales situados en Alemania (en concreto, era concedida una exoneración fiscal en el valor de 500.000 marcos alemanes. Y del valor obtenido solo se tendría en cuenta a 60 por 100 a efectos de la base imponible –cfr. sentencia *Jäger*, ya citada, § 11 a 13.

ró que dichas disposiciones «pueden no solo disuadir de la compra de bienes inmuebles situados en el Estado miembro en cuestión, como la enajenación de tales bienes a favor de otra persona por un residente en otro Estado miembro, sino que pueden asimismo provocar la disminución del valor de la herencia de un residente en un Estado miembro distinto de aquel en el que se encuentran tales bienes» [131]. Por lo que concluye declarando la inadmisibilidad de la medida [132].

Con base en esto, creemos que en un supuesto sucesorio en que el *de cuius* posee una explotación agraria fuera de Galicia (que cumpla las condiciones materiales fijadas por la normativa mencionada [133]), puede y debe invocarse la existencia de un trato discriminatorio, requiriéndose la aplicación de la reducción. Esto porque siendo discriminatoria, no se encuentra al amparo de un motivo que sea simultáneamente legítimo y proporcionado para justificar la discriminación identificada.

Las mismas dudas se plantean con relación al artículo 8 de la misma ley, donde se prevé una reducción del 95 por 100 del valor a computar en la base imponible de las «fincas rústicas de dedicación forestal situados en terrenos incluidos en la Rede Galega de Espacios Protegidos», verificados ciertos requisitos. También aquí se limita el acceso al beneficio a la localización de los bienes, lo que, de conformidad con lo expuesto, es inaceptable.

La normativa crea una reglamentación que, además de discriminatoria (por las razones ya mencionadas), es desproporcionada, cualquiera que sea la causa de justificación invocada. Si se alegasen dificultades de control fiscal, el Tribunal muy probablemente consideraría la norma innecesaria dada la posibilidad de adopción de una medida menos restrictiva: dejar al contribuyente la posibilidad de demostrar que sus terrenos situados en otras circunscripciones territoriales cumplen «los mismos caracteres» que los clasificados en esa «rede galega», por lo que respetan las condiciones esenciales que teleológicamente justifican la concesión de dicha reducción (en ese sentido véase, por ejemplo el § 28 de *Geurts*). Si se alegase que una Comunidad Autónoma no tiene la obligación de extender un beneficio fiscal a situaciones situadas fuera de su territorio, creemos que es aplicable la argumentación seguida, por ejemplo en el § 81 la sentencia *Schwarz*, ya citada.

El mismo problema se verifica con relación a la transmisión *inter vivos* de elementos de explotaciones agrarias situadas en Galicia o de derechos de usufructo sobre los mismos [134] o de fincas

[131] Cfr. § 30 de la sentencia *Jäger*, ya citada.

[132] En el § 32 de la sentencia se puede leer que en «la medida en que dan lugar a que una herencia que comprenda un bien agrícola y forestal situado en otro Estado miembro esté sujeta, en Alemania, a un impuesto sobre sucesiones superior al que se devengaría si los bienes incluidos en la herencia estuvieran situados exclusivamente en el territorio de este último Estado miembro, las disposiciones nacionales controvertidas en el asunto principal producen el efecto de restringir a los movimientos de capitales, disminuyendo el valor de una herencia que incluya tal bien situado fuera del territorio alemán».

[133] O sea, las condiciones previstas en el artículo 6, n.º 1 de la Ley 9/2008, o sea: «que se trate de un agricultor/a profesional»; «que la adquisición corresponda al cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad hasta el tercer grado inclusive, del causante»; «que la persona adquiriente mantenga en su patrimonio la explotación agraria durante los cinco años siguientes al devengo del impuesto (…)»; «que la explotación agraria haya venido ejerciendo efectivamente actividades agrarias durante un período superior a los dos años anteriores al devengo del impuesto».

[134] Se trata del artículo 14 de la Ley 9/2008.

incluidas en la «Red Gallega de Espacios Protegidos» [135]. El dispositivo repite *ipsis verbis* la fórmula anteriormente descrita por lo que su inadmisibilidad resulta de las mismas consideraciones.

Otro artículo que suscita serias dudas es el que se refiere a la transmisión de empresas individuales o negocios profesionales, bien como de participaciones o derechos de usufructo sobre los mismos [136]. Aquí se prevé que el valor a integrar de dichos bienes en la base imponible del impuesto sucesorio se reduzca en un 99 por 100 cuando, *inter alia*, el centro de gestión esté situado en Galicia [137]. El criterio utilizado como base de la discriminación debe ser considerado equivalente al de «domicilio social», con relación al cual hay abundante jurisprudencia en que sostiene su inadmisibilidad, por tener los mismos efectos que la nacionalidad. La limitación del beneficio a las empresas o negocios cuyo centro de gestión esté situado en Galicia disuade a un gallego de asumir una posición en un ente de ese tipo situado en el extranjero o en otra Comunidad Autónoma, pudiendo crear un obstáculo tanto a la libre circulación de capitales como a la libertad de establecimiento. De nuevo, creemos que no existe cualquier justificación legítima y proporcionada aplicable en este caso [138].

10. CONCLUSIONES

No nos queda ninguna duda de que el sistema infra-estatal de tributación de los Estados miembros se encuentra en la eminencia de una fuerte revolución dogmática. Intentamos en este estudio poner de relieve los datos doctrinales y jurisprudenciales así como los distintos razonamientos que pueden constituir la base teórica de sustentación a una previsible mutación.

Pero no hay que aguardar… En general, los operadores jurídicos casi no se dieron cuenta de la existencia de *Geurts*. Pasó como una sentencia corta, sencilla, sin un gran interés científico. Y, no obstante, puede constituir la fuerza motriz de todo un conjunto de cambios en los sistemas recaudatorios de los Estados miembros de la Unión Europea. Si cuando hablamos de cambios a nivel estatal operamos con 27 sistemas jurídicos, a nivel regional los entes potencialmente afectados crecen exponencialmente.

Azores constituyó una primera alerta. Alerta que ciertos sectores de la doctrina menospreciaron a través de ejercicios teóricos de mayor o menor complejidad científica mediante los cuales afirmaban su inaplicabilidad al sistema tributario español [139]. Se tranquilizaron las autonomías: todo, al final, no era más que humo sin fuego…

135 Cfr. artículo 8 de la ley citada.

136 Se trata ahora del artículo 5 de la ley citada.

137 Cfr. artículo 5, n.º 1 a) de la ley.

138 De igual vicio enferma la reducción prevista para la transmisión *inter vivos* de los mismos elementos –cfr. art. 13 de la ley citada.

139 Se podrían apuntar varios ejemplos. Pronunciándose sobre la aplicabilidad de la sentencia *Azores* al País Vasco, dice Alonso Arce que «el panorama puede verse aclarado porque el resultado de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de septiembre de 2006 ha sido el pronunciamiento por parte del máximo órgano judicial europeo de una doctrina que respalda totalmente la posición mantenida por las instituciones vascas en defensa de la autonomía tri-

No se podrá decir lo mismo de *Geurts*. Esta ya no es humo, sino la llama que se avista en el horizonte del espacio normativo autonómico. Y el problema es que a esta llama se acercan varios elementos combustibles presentes en la jurisprudencia del tribunal.

En el marco tributario se debería adoptar una postura preventiva, privilegiando una rápida eliminación de las situaciones de riesgo, evitando que las llamas se acerquen o, si por una eventualidad del destino acaban por llegar, que los daños sean perfectamente controlables.

¿Pero, y terminando aquí la alegoría de los incendios, a que llamas nos referimos? ¿Qué consecuencias pueden emerger, para el ordenamiento español, de la sentencia *Geurts*? *Geurts* lanza un fuerte reto a las Comunidades Autónomas: que empiecen a eliminar sus disposiciones internas en materia fiscal que puedan constituir un obstáculo a la implementación del mercado interior.

El reto de *Geurts* es un reto radical…

No se establece ningún límite o regla *de minimis*. Cualquier discriminación, sea cual sea su efectivo impacto económico, es incompatible con el derecho comunitario. Creemos que queda excluido cualquier tipo de invocación de la «*rule of remoteness*». Siempre que una Comunidad Autónoma adopte una regla con carácter discriminatorio, la misma debe ser considerada incompatible con el ordenamiento comunitario, sea cual sea la intensidad o la gravedad de los efectos provocados.

Esta radicalidad se extiende al ámbito subjetivo de aplicación: a los destinatarios de este reto. Adoptando el criterio comunitario, no hay que distinguir entre Comunidades Autónomas de régimen común y las de régimen especial o foral. La prohibición de discriminación se dirige a todas, y a todas con la misma intensidad. Hay una radicalidad cuanto al *an* y cuanto al *quantum*. Desde el punto de vista del derecho comunitario todas tienen la misma capacidad de discriminar por lo que a todas se debe exigir el mismo grado de respeto por dicho ordenamiento.

La misma radicalidad hace que la doctrina expuesta se extienda a las regiones con una situación económica débil o a las ultra-periféricas. Para comprender este posicionamiento, recurramos una vez más a la tesis de RICARDO: la consolidación del mercado interior y la eliminación de los obstáculos al comercio –idea que lógica y cronológicamente precede aquella– supone un beneficio global, lo cual favorece no solo a los partícipes fuertes sino también los económicamente menos capaces.

Más difícil –y a eso dedicamos una parte sustancial del estudio– es encuadrar jurídicamente la posición de los sujetos pasivos residentes en un determinado Estado miembro que se vean discriminados por una norma discriminatoria adoptada por un ente infra-estatal del mismo Estado miembro.

butaria que nos concede el Concierto Económico y del ejercicio de la misma para dotar los sistemas tributarios vasco y navarro de una fiscalidad empresarial diferenciada respeto de la vigente en el territorio de régimen común y, también, establecida en otros Estados miembros de la Unión Europea» –cfr. ALONSO ARCE, Iñaki, «Las normas fiscales vascas y el Derecho Europeo de la competencia», *Ekonomiaz, Revista vasca de Economía*, n.º 61, 2006, pág. 274.

Limitando el análisis al ordenamiento jurídico español, expusimos tres caminos metodológicamente distintos pero que coinciden en el resultado final: la protección de los sujetos residentes en un Estado miembro ante una eventual discriminación tributaria regional de origen infra-estatal.

Dicha prohibición de discriminaciones regionales no se plantea meramente a nivel teórico. Se trata de un problema concreto y que incide directamente sobre el ordenamiento de numerosas Comunidades Autónomas. Decidimos ilustrar esta conclusión a través de la normativa autonómica gallega, la cual fue pródiga en ejemplos de discriminaciones que, siguiendo las orientaciones del Tribunal de Justicia, jamás serían admitidas.

Galicia es solo un ejemplo, y quizás no el más grave, del problema a que nos referimos, el cual puede tener importantes reflejos financieros. Por lo que juzgamos imperativa una toma de posición: las Comunidades Autónomas deben cuanto antes ejecutar el comando normativo latente que se densifica a partir de la concatenación jurisprudencial creada por las sentencias *Geurts* e *Gouvernement de la Communauté française*: la eliminación de las normas de origen infra-estatal que discriminen a un sujeto en virtud del ejercicio de sus libertades de circulación.

Mandato que debe ser tomado en debida consideración. Es conocido el modo particularmente implacable en que el tribunal europeo reacciona ante situaciones discriminatorias. Modo ese que puede ser el adoptado por los tribunales nacionales en materia de supuestos internos. Por lo que es de todo aconsejable que las Comunidades Autónomas adopten acciones concretas en esta materia, suprimiendo sus normas discriminatorias y definiendo los medios de financiación –tributarios u otros– que compensen la pérdida de recursos que esa eliminación supone.

Las líneas argumentativas que acabamos de exponer –así como los pronunciamientos jurisprudenciales en que se fundan– no deben ser entendidas como un ataque a las autonomías, o como parte de una estrategia concebida para reducir su peso político o financiero. La autonomía local y regional es reconocida, protegida y «acariciada» por las diversas instituciones comunitarias (como, de modo particularmente apelativo lo explica el abogado general Ruiz-Jarabo Colomer en sus conclusiones de 12 de enero de 2006 en el asunto *Regione Siciliana vs. Comisión*, C-417/04, § 46 y ss). Por otro lado, las propias autonomías tienen interés en formar parte del proceso de integración comunitaria (como nos explica con particular detalle DOCKTER, Helmut, «Motivos por los que los Estados Federados quieren participar en los Actos Jurídicos de la Unión Europea», en *La participación de los Länder en los asuntos de la Unión europea a través del Bundesrat*, Comunidad de Madrid, Madrid, 1995, págs. 18 y ss.)

No existe una política comunitaria de represión de las autonomías. Por el contrario, los datos disponibles indician la búsqueda cada vez más arraigada de una política de promoción de la autonomía en el espacio europeo, tanto como catalizadores de la promoción y desarrollo local y regional, como en la implementación de las distintas políticas comunitarias.

En suma, no se busca aquí proceder a una desvalorización de la autonomía. Lo que sí se pretende es evidenciar que los entes infra-estatales dotados de competencia normativa en materia tributaria son plenamente autónomos, *ma non troppo*… en el ejercicio de sus competencias, de forma

mimética al comportamiento estatal, deben sopesar junto con la promoción de sus propios intereses la necesidad de creación de un espacio económico-dinámico y vital, en que las libertades de circulación se encuentren garantizadas.

Geurts no es una sentencia de muerte, sino un llamamiento a la vida: la entrada del sistema tributario de los entes infra-estatales en espacio normativo comunitario con la consecuente eliminación de los obstáculos regionales permitirá, sin duda, una cada vez más libre distribución de productores y factores de producción en el espacio de la Unión, conduciendo así a una mejora de la situación económica y, reflejamente, a una mejoría de la calidad de vida de los ciudadanos europeos –designio en que coinciden todos los Estados miembros que componen la Unión.

Núm.
21/2009

VALOR DE MERCADO Y AJUSTE SECUNDARIO EN LAS OPERACIONES VINCULADAS

TEODORO CORDÓN EZQUERRO
Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

EN este artículo se trata de analizar cuál es el alcance que la reforma de la Ley 36/2006 ha introducido en el artículo 16 de la LIS, en relación con las operaciones vinculadas en las que el precio convenido es diferente del valor de mercado entre partes independientes, sobre todo en cuanto al valor de mercado y el ajuste secundario teniendo en cuenta la reciente reforma mercantil y contable. Para ello se compara el valor razonable contable de la norma 21.ª del PGC, aplicable a las empresas del grupo, con el valor normal de mercado fiscal por el que obligatoriamente deben declararse las operaciones entre partes vinculadas. El resultado de la comparación es que, generalmente, ambos valores coinciden, aunque el valor razonable trata de reflejar la imagen fiel de la empresa y el de mercado intenta valorar la capacidad económica puesta de manifiesto en la operación, buscando reproducir las condiciones como si la operación se hubiese realizado entre partes independientes. A su vez, ambas normas obligan a recalificar las rentas puestas de manifiesto como consecuencia del desplazamiento patrimonial habido por la diferencia entre el precio convenido y el de mercado, de tal forma que al igual que en la regla de valoración contable y fiscal, si en esta regla de calificación ambas coinciden, por el artículo 10.3 y el artículo 16 de la LIS no hay que realizar ningún ajuste fiscal al resultado contable, aunque tanto el artículo 16.8 como el artículo 21 bis del RIS van más alla de la normativa contable al regular reglas específicas de calificación, por vía reglamentaria se ha introducido la posibilidad, mediante prueba en contrario, de no aplicar dichas reglas especiales.

En el ámbito fiscal se sigue muy directamente la experiencia internacional así como las directices de precios de la OCDE y el Foro europeo sobre precios de transferencia.

Finalmente se desarrollan unos ejemplos sobre el ajuste secundario.

Palabras clave: valor razonable contable, valor de mercado fiscal, métodos de valoración y ajuste secundario.

Sumario

I. Introducción.

II. Aplicación obligatoria del valor de mercado.

II.1. Métodos tradicionales.

II.2. Métodos basados en el beneficio.

III. Regla de valoración: valor de mercado (reforma mercantil, contable y fiscal).

IV. Regla de calificación.

IV.1. Calificación contable de acuerdo a la realidad económica.

IV.2. Calificación fiscal: ajuste secundario.

V. Las sociedades de profesionales.

I. INTRODUCCIÓN

Para la OCDE los precios de transferencia se producen cuando las transacciones entre dos sociedades pertenecientes al mismo grupo multinacional se realizan a un precio diferente al que hubieran pactado dos entidades independientes. Por tanto, concurren dos requisitos en el concepto:

1.º La existencia de vinculación entre las partes o ausencia de independencia o de voluntades contrapuestas.

2.º Actuar en condiciones que difieren de las usuales de competencia en el mercado, siendo este el factor fundamental para encontrarnos ante un precio de transferencia.

Estas operaciones en el ámbito fiscal pueden permitir la transferencia de beneficios con el propósito de reducir su imposición, trasladando bases imponibles de los países con tipos más elevados a otros de menor tributación, caso de España, que durante la última década se ha mantenido en la franja de países con tipos del Impuesto sobre Sociedades más altos. A su vez, en el ámbito económico estas transferencias afectan al correcto funcionamiento del mercado y pueden provocar distorsiones e ineficiencias asignativas en relación con la libre competencia.

El principio de plena competencia es la norma internacional sobre precios de transferencia acordada por los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) para que sea utilizada, a efectos fiscales, por los grupos multinacionales y las Administraciones tributarias. Como principio que trata de crear un equilibrio en la relación, no solo entre las empresas y las Administraciones sino, también, entre las diferentes Administraciones, su aplicación práctica supone una regla de imputación de rentas de un Estado a otro que trate de corregir una atribución inicial de rentas en condiciones diferentes de las de mercado por la vinculación existente.

La base jurídica para la aplicación del principio de plena competencia en relación con los precios de transferencia se halla en el artículo 9, «Empresas asociadas» del Modelo de Convenio de la OCDE. Bajo este título el Modelo incluye dos principios que inspiran la tributación de las empresas asociadas situadas en dos o más jurisdicciones fiscales, amparados en la aplicación de la regla de la libre competencia, por lo que el primero de ellos, artículo 9.1, atribuye el reparto de las bases imponibles entre las diferentes jurisdicciones como si se hubiese producido una situación de libre mercado entre partes independientes. El segundo, artículo 9.2, insta a los Estados contratantes a asumir el compromiso de intentar evitar la doble imposición económica que pueden sufrir las entidades asociadas como consecuencia del ajuste realizado por uno de ellos.

En nuestro ordenamiento interno, el régimen fiscal de las operaciones vinculadas o precios de transferencia en la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) ha sido el siguiente:

1.º La Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del IS, en el artículo 16.3, dentro de la valoración de ingresos y gastos, establecía una regla de valoración a precios de mercado cuando se tratase de operaciones entre partes vinculadas, fuese con residentes o con no residentes. En consecuencia, los ajustes por precios de transferencia debían realizarse cumplidos los requisitos para los mismos, incluso aunque no existiese perjuicio económico para la Hacienda Pública y ambas partes vinculadas fuesen residentes.

   En relación con los ajustes, la Administración tributaria interpretó este artículo 16.3 de la LIS como un ajuste estrictamente unilateral, en consonancia con el artículo 99 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS). Sin embargo, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) defendió reiteradamente el ajuste bilateral, en resoluciones de 10 de septiembre de 1986 y de 3 de febrero de 1997, apoyándose en el dictamen del Consejo de Estado sobre el proyecto de RIS.

2.º La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), para intentar resolver esta controversia sobre el alcance de los ajustes, introdujo un nuevo párrafo en el artículo 16.3 de la LIS, recogiendo una tesis intermedia en relación con el alcance de los mismos. Así, cuando el ajuste fuese llevado a cabo por las partes vinculadas, el mismo tendría carácter bilateral, cualquiera que fuese el resultado, sin que el ajuste correlativo o bilateral debiese ser necesariamente simultáneo, es decir, producido el ajuste inicial sería la otra entidad interesada quien debía promover en su caso la corrección valorativa en su base imponible para hacer posible el correspondiente ajuste negativo. Por el contrario, cuando la aplicación de la regla de valoración se llevase a cabo por la Administración tributaria en fase de comprobación, el ajuste positivo realizado no suponía, de acuerdo con la norma de la LIS, ajuste correlativo negativo alguno.

3.º La Ley 43/1995 del IS concretaba una facultad, en lugar de un mandato de carácter general, a la Administración tributaria a la hora de hacer los ajustes por operaciones vinculadas. A pesar de la redacción dada, la Administración tributaria no tenía una facultad discrecional en esta materia sino un mandato imperativo a la hora de realizar los ajustes antes mencionados. En realidad, se trataba de una potestad reglada por la cual la Administración tributaria estaba facultada a valorar obligatoriamente, por su valor normal de mercado, operaciones que contablemente aparecían registradas por otro valor, el convenido. Sin embargo, el sujeto pasivo del IS no debía realizar ningún ajuste extracontable, sino esperar, en su caso, el ajuste administrativo. En consecuencia, era la Administración tributaria quien únicamente podía efectuar tal valoración y practicar, en su caso, los ajustes oportunos que tendrían efectos sobre la base imponible.

   Como el artículo 16 de la LIS no recogía una norma de valoración directamente aplicable por los obligados tributarios, sino una facultad de valoración solo a disposición de la Administración tributaria, tampoco incorporaba norma específica alguna sobre la carga de la prueba para realizar las correcciones de valor, por lo que correspondía a la Administración en su

actividad comprobadora aportar los medios de prueba que acreditasen que los valores convenidos no se correspondían con los valores de mercado. Esta carga de la prueba, costosa y difícil para la Administración, se desplazará a las entidades vinculadas cuando deban ser ellas quienes apliquen directamente las reglas valorativas del principio de plena competencia.

Aunque como señala el Tribunal Supremo, en sentencia de 6 de febrero de 2008, una vez realizada la comprobación por la Administración con los requisitos exigidos, se produce la inversión de la carga de la prueba, de tal forma que es el obligado tributario quien debe probar que el precio de mercado calculado por la Administración no es el adecuado.

4.º La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, da nueva redacción al artículo 16 de la LIS, recogiéndose en su exposición de motivos los objetivos de dicho cambio. Por su parte, el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, desarrolla en su Capítulo V la determinación del valor normal de mercado y las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas.

El primer objetivo que destaca la exposición de motivos se refiere a la valoración de estas operaciones según precios de mercado, enlazándose con el criterio contable existente que resulta de aplicación en el registro en cuentas anuales individuales.

«En este sentido, el precio de adquisición por el cual han de registrarse contablemente estas operaciones debe corresponderse con el importe que sería acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia, entendiendo por el mismo el valor de mercado, si existe un mercado representativo o, en su defecto, el derivado de aplicar determinados modelos y técnicas de general aceptación y en armonía con el principio de prudencia.

En definitiva, el régimen fiscal de las operaciones vinculadas recoge el mismo criterio de valoración que el establecido en el ámbito contable. En tal sentido la Administración tributaria podría corregir dicho valor contable cuando determine que el valor normal de mercado difiere del acordado por las personas o entidades vinculadas, con regulación de las consecuencias fiscales de la posible diferencia entre ambos valores.»

El segundo objetivo es el de adaptar la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, en particular a las Directrices de la OCDE sobre la materia y al Foro europeo sobre precios de transferencia, a cuya luz debe interpretarse la normativa modificada. Al respecto, la exposición de motivos sigue diciendo que «de esta manera, se homogeneiza la actuación de la Administración tributaria española con los países de nuestro entorno, al tiempo que además se dota a las actuaciones de comprobación de una mayor seguridad al regularse la obligación de documentar por el sujeto pasivo la determinación del valor de mercado que se ha acordado en las operaciones vinculadas en las que interviene.»

Es decir, que a efectos fiscales tanto las partes vinculadas como la Administración tributaria deben tener en cuenta los registros contables y, más, después de su reciente reforma, así como la experiencia y orientaciones de la OCDE y Unión Europea. No obstante, en la nueva redacción del

artículo 16 de la LIS, en algunos casos, se ha producido una regulación que no ha tenido en cuenta las cautelas y recomendaciones formuladas en base a esa experiencia internacional, por los problemas de exceso de carga fiscal indirecta, en cuanto a las obligaciones de documentación y análisis de comparabilidad, así como respecto de la inseguridad jurídica derivada de los ajustes secundarios. No deja de ser curioso la compatibilidad entre el régimen especial de módulos en IRPF, sin apenas requisitos esenciales de información y documentación y todas las exigencias del artículo 16 de la LIS.

A continuación, vamos a desarrollar un pequeño ejemplo numérico, a partir de un supuesto de libre competencia entre partes independientes, para poder verificar cómo una política de precios, distinta de la libre competencia, entre partes vinculadas, determina que se produzcan transferencias de rentas, cambios en la carga fiscal y traslaciones patrimoniales.

EJEMPLO 1:

Supongamos que «A» (socio) y «B» (entidad participada) son entidades vinculadas y «A» vende un bien a «B», cuyo valor de mercado es de 150 y su coste de compra fue de 100. Precio convenido: 200. A su vez se vende dicho bien en el mismo ejercicio a un tercero independiente por 200.

	1. Precios en condiciones de libre competencia			**2. Precios con operación vinculada (X)**		
Partes vinculadas	«A»	«B»	Total	«A»	«B»	Total
Ingresos por ventas	150	200	350	100	200	300
– costes venta	100	150	250	100	100	200
Beneficio resultante	50	50	100	0	100	100
Impuesto sociedades (30%)	15	15	30	0	30	30
Beneficio después impuestos	35	35	70	0	70	70
Variación patrimonial	35	35	70	0	70	70

	3. Precios con operación vinculada (Y)		
Partes vinculadas	«A»	«B»	Total
Ingresos por ventas	200	200	400
– costes venta	100	200	300
Beneficio resultante	100	0	100
Impuesto sociedades (30%)	30	–	30
Beneficio después impuestos	70	–	70
Variación patrimonial	70	0	70

(X) Traslación de renta de «A» a «B».

(Y) Traslación de renta de «B» a «A».

…/…

…/…

Como vemos en condiciones de libre mercado ambas entidades obtienen el mismo beneficio, pagan el mismo impuesto y tienen la misma variación patrimonial.

Cuando deciden realizar una política de precios de transferencia pueden ubicar el beneficio en «A» o en «B», así como la variación patrimonial correspondiente.

Cuando las partes vinculadas han aplicado una política de precios distinta de la que sería acordada entre partes independientes se pueden realizar dos tipos de ajustes.

(X)

	1. Ajuste unilateral o primario				**2. Ajuste bilateral o correlativo**		
	«A»	«B»	Total		«A»	«B»	Total
Aumento base imponible	50	0			50	–50	
Impuesto adicional por ajuste	15	–			15	–15	
Impuesto pagado antes del ajuste	0	30			0	30	
Total impuesto	15	30	45		15	15	30

(Y)

	1. Ajuste unilateral o primario				**2. Ajuste bilateral o correlativo**		
	«A»	«B»	Total		«A»	«B»	Total
Aumento base imponible	0	50			–50	50	
Impuesto adicional por ajuste	–	15			–15	15	
Impuesto pagado antes del ajuste	30	0			30	0	
Total impuesto	30	15	45		15	15	30

En el ajuste unilateral se corrige exclusivamente el exceso de renta asignado inicialmente, 100 en «B» y 100 en «A», computando 50 en «A» y 50 en «B», pero sin variar la renta inicial de la otra entidad vinculada, resultando por tanto un gravamen total de 45, en vez de 30, produciéndose, en consecuencia, un exceso de gravamen de 15.

Por el contrario, cuando se realiza el ajuste bilateral se recompone la renta a la situación de libre competencia, así como la carga fiscal. Este es el ajuste que se establece en la normativa de la LIS, artículo 16.1. 2.º, pero falta el ajuste secundario del 16.8, por la calificación de las rentas derivadas de esos desplazamientos patrimoniales, que veremos más adelante.

Cuando en la relación socio-sociedad el socio es una persona física, no va a haber equivalencia entre los tipos de gravamen por lo que la carga fiscal total va a ser diferente entre libre competencia, (330), vinculación, (290) y el ajuste unilateral, (450), mientras que con el ajuste bilateral la carga fiscal total se recompone a una cuantía equivalente a la libre competencia, (330), como se puede apreciar en los cuadros siguientes.

…/…

…/…

Socio persona física vende a sociedad

IRPF socio 40%

IS sociedad 30%

Precio convenido 100

Valor de mercado 500

Precio venta sociedad a un tercero 1.000

Socio persona física

	Libre competencia			Vinculación		
	Socio	**Sociedad**	**Total**	**Socio**	**Sociedad**	**Total**
Ingreso ventas	500	1.000		100	1.000	
Coste ventas	50	500		50	100	
Beneficio resultante	450	500	950	50	900	950
Impuesto (40%) (30%)	180	150	330	20	270	290
Beneficio después de impuestos	270	350	620	30	630	660

Ajustes

	Unilateral			Bilateral		
	Socio	**Sociedad**	**Total**	**Socio**	**Sociedad**	**Total**
Aumento base imponible	400			400	–400	
Impuesto adicional ajuste	160			160	–120	
Impuesto pagado antes ajuste	20	270		20	270	
Total impuesto	180	270	450	180	150	330

II. APLICACIÓN OBLIGATORIA DEL VALOR DE MERCADO

La valoración a valor de mercado afecta a todas las operaciones vinculadas a que se refiere el artículo 16 del TRLIS, según la redacción dada por la Ley 36/2006, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de diciembre de 2006 en los siguientes términos:

«1.º Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.»

De esta nueva regulación se deduce que:

a) Los contribuyentes deben valorar obligatoriamente las operaciones vinculadas a valor de mercado, que es el que acordarían partes independientes en condiciones de libre competencia.

b) La obligación de valorar no está condicionada por causas ajenas a reflejar el valor de mercado de las operaciones entre partes independientes, como pudiera ser la existencia de menor tributación en España o diferimiento fiscal.

c) La carga de la prueba sobre la valoración realizada se traslada al obligado tributario, acreditada con la documentación y el análisis de comparabilidad.

d) La valoración a mercado se aplica tanto a las operaciones internas o domésticas como a las internacionales.

Para la determinación del valor de mercado, el artículo 16.4 de la LIS siguiendo los métodos de valoración de las directrices de la OCDE cambia su jerarquía de aplicación e incorpora el del margen neto, agrupándolos todos en dos bloques diferenciados como son los métodos tradicionales basados en las transacciones y los basados en el beneficio.

De acuerdo con el análisis de comparabilidad a que se refiere el artículo 16 del RIS, que sigue muy de cerca las citadas directrices de precios de la OCDE, para determinar el valor normal de mercado que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia, se compararán las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables.

Para determinar si dos o más operaciones son equiparables, se tendrán en cuenta, en la medida en que sean relevantes y que el obligado tributario haya podido disponer de ellas razonablemente, las siguientes circunstancias:

a) Las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas.

b) Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.

c) Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.

d) Las características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios, u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones vinculadas.

e) Cualquier otra circunstancia que sea relevante en cada caso, como las estrategias comerciales.

En ausencia de datos sobre comparables de empresas independientes o cuando la fiabilidad de los disponibles sea limitada, el obligado tributario deberá documentar dichas circunstancias.

Para el Real Decreto 1793/2008, el análisis de comparabilidad y la información sobre las operaciones equiparables constituyen los factores que determinarán, en cada caso, la elección del método de valoración más adecuado. En este sentido, conviene recordar que la posibilidad de obtener información sobre un comparable será diferente para cada caso en concreto, dependiendo de las circunstancias antes señaladas.

Además, de acuerdo con el artículo 20.1 b) del RIS, el análisis de comparabilidad forma parte de las obligaciones de documentación del obligado tributario. Precisión que tiene su importancia de cara a la aplicación del régimen sancionador, al ser calificado como un conjunto de datos.

Para la OCDE ser comparable significa que ninguna de las diferencias (si las hay) entre las situaciones que se comparan pueda afectar materialmente a las condiciones analizadas en la metodología (por ejemplo, el precio o el margen) o que se pueden realizar ajustes suficientemente precisos para eliminar los efectos de dichas diferencias. En la determinación del grado de comparabilidad, incluyendo los ajustes que resulten necesarios para lograrla, se ha de comprender cómo evalúan las sociedades independientes las posibles operaciones. Las empresas independientes, a la hora de valorar los términos de una posible operación, los comparan con otras opciones reales de que disponen y solo participarán en ella si no ven una alternativa que sea claramente más atractiva. Este punto es relevante en la cuestión de la comparabilidad, ya que las empresas independientes, con carácter general, tendrán en cuenta cualesquiera diferencias con relevancia económica entre las opciones realmente disponibles a la hora de valorarlas. Por tanto, cuando se proceda a las comparaciones que implica la aplicación del principio de plena competencia, las Administraciones tributarias deberán tener en cuenta también estas diferencias para determinar si hay comparabilidad entre las situaciones comparadas y cuáles son los ajustes que puedan resultar necesarios para lograrla.

Los grupos multinacionales para el organismo internacional tienen libertad para aplicar métodos no descritos en este Informe con el objeto de determinar precios, siempre que satisfagan el principio de plena competencia con arreglo a las directrices reflejadas en el presente documento. Sin embargo, el contribuyente debe mantener y estar preparado para suministrar documentación referida a la determinación de sus precios de transferencia.

El principio de plena competencia no exige la aplicación de más de un método y, de hecho, confiar indebidamente en la necesidad de acudir a diversos métodos puede suponer una carga importante para los contribuyentes.

Todo este análisis de comparabilidad pone de manifiesto la complejidad de la determinación del valor de mercado, como ya reconociera el Tribunal Supremo en sentencia de 10 de enero de 2007, al destacar que la fijación de un precio de mercado es tarea harto difícil dado que, a veces, las transacciones entre sociedades vinculadas son tan peculiares que no existe un mercado claramente definido de las mismas en el ámbito de las empresas independientes.»

II.1. Métodos tradicionales.

Entre los métodos tradicionales y basados en las transacciones se puede aplicar cualquiera de los siguientes:

a) Método del precio libre comparable.

Para su elección se realizarán las siguientes actuaciones:

1. Análisis de comparabilidad: se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables.
2. Correcciones para la comparabilidad: si fuera preciso se realizarán las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

Es el método con mayor similitud respecto al principio de independencia, siempre y cuando existan comparables adecuados, es decir, se deben encontrar operaciones realizadas entre empresas independientes suficientemente parecidas en las que no existan diferencias significativas para calcular el precio de las operaciones vinculadas.

Como señala la OCDE puede resultar difícil encontrar una operación entre dos empresas independientes suficientemente parecida a una operación vinculada como para que no existan diferencias que tengan un efecto importante sobre el precio. Si tal es el caso, será oportuno practicar ajustes que afectarán a la exactitud relativa del análisis realizado.

También destaca en sus directrices que al considerar si son comparables unas operaciones vinculadas y otras no vinculadas, debería ponderarse el efecto que tienen sobre los precios otras funciones más importantes de la empresa propias de la actividad y no solo el grado de comparabilidad del producto. Cuando existen diferencias entre la operación vinculada y la no vinculada o entre las dos empresas que efectúan tales operaciones, será difícil determinar unos ajustes suficientemente precisos que eliminen los efectos de esas diferencias sobre el precio. Las dificultades que surgen al intentar realizar dichos ajustes precisos no deberían llevar a descartar automáticamente la posible aplicación del método del precio libre comparable. Se requieren todos los esfuerzos posibles para ajustar los datos de tal forma que puedan ser utilizados apropiadamente. Como sucede con cualquier otro método, la fiabilidad relativa está condicionada por el grado de precisión con que puedan realizarse los ajustes para lograr la comparabilidad.

La OCDE aconseja la utilización de este método en casos como:

1. Cuando el producto comerciado entre partes independientes y vinculadas es el mismo y en la misma fase, como por ejemplo, cereal en origen a industria transformadora, en este caso es posible la comparación sin realizar correcciones para determinar el comparable. Ahora

bien, si la comparación la tenemos que hacer entre precio en origen, de intermediario o de minorista habrá que realizar correcciones pues las condiciones de transporte, seguro, financiación y almacenaje obligarán a realizar ajustes para comparar.

2. Si el producto es diferente pero de características similares habrá que determinar si eso afecta significativamente al precio para realizar las correcciones necesarias, como en el caso de los diferentes volúmenes transmitidos para la determinación de los descuentos.

Por tanto, es un método fiable en los supuestos en los que empresas independientes comercian con los mismos bienes y servicios que las empresas vinculadas. Para ello es necesario disponer de importante documentación externa sobre los mercados, características, precios, transacciones; tipos de clientes, nacionales, extranjeros, habituales, no habituales, por volumen de operaciones, etc.

En el caso de la financiación de una inversión con préstamos participativos en el que los inversores son personas o entidades vinculadas y no vinculadas la Dirección General de Tributos (DGT) (V0603-08) en relación con la comparabilidad para determinar el precio libre comparable señala: «En ese análisis de comparabilidad deberá constatarse, que existe similitud o equiparabilidad, entre otros factores: en los servicios o activos objeto de las operaciones, en los riesgos de mercado y financieros asumidos, en las cláusulas contractuales y en las circunstancias económicas.

En el caso que se plantea, podría ser especialmente trascendente, respecto de los préstamos participativos que resulten comparables, los riesgos de mercado y financieros, considerando, por ejemplo, la cuantía de la inversión realizada en cada caso, o los tipos de cambio de moneda.

En consecuencia, no puede pronunciarse sobre si el hecho de someter al mismo régimen contractual y establecer la misma retribución al préstamo participativo concertado con inversores vinculados y al concertado con inversores no vinculados, cumple los requisitos exigibles para la aplicación del método del precio libre comparable, porque no se da ninguna información que permita valorar la incidencia de los factores de comparabilidad en ambas transacciones y, por lo tanto, la equiparabilidad de las retribuciones del préstamo participativo, acordadas en cada caso».

b) Método del coste incrementado.

Para su elección se realizarán las siguientes actuaciones:

1. Cuando existen operaciones con partes independientes: se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes.

2. Cuando no existen operaciones con partes independientes: se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables.

3. Correcciones: si fuera preciso se realizarán las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

Para la OCDE la solución ideal sería establecer el margen del coste incrementado del proveedor en la operación vinculada, tomando como referencia el margen del coste incrementado que el mismo proveedor obtiene en operaciones no vinculadas comparables.

Así, considera que una operación no vinculada es comparable a una operación vinculada si se da una de las dos condiciones siguientes:

1. Ninguna de las diferencias entre las dos operaciones que se comparan o entre las dos empresas que intervienen en esas operaciones puede influir sustancialmente en el precio en el libre mercado.

2. Se pueden realizar ajustes suficientemente precisos como para eliminar los efectos importantes de esas diferencias. Por tanto, pueden ser necesarios menos ajustes para tener en cuenta las diferencias entre los productos en el método del coste incrementado que en el método del precio libre comparable y posiblemente sea oportuno conceder más importancia a otros factores de comparabilidad.

Además, siguiendo con las directrices, se debe prestar atención y aplicar un margen comparable a una base de costes comparable, como cuando se desarrolla la actividad utilizando activos empresariales arrendados, ya que la base de costes puede no ser comparable sin ajustes si el suministrador en la operación vinculada es propietario de sus activos. Por tanto, deben analizarse las diferencias entre las operaciones vinculadas y las no vinculadas que tienen efectos en el importe del margen para determinar qué ajustes deberían realizarse en los márgenes correspondientes de las operaciones no vinculadas.

Otro aspecto importante de la comparabilidad es la coherencia de la contabilidad. Cuando difieren las prácticas contables empleadas en la operación vinculada y la operación no vinculada, deberían practicarse los ajustes oportunos de los datos utilizados con el objeto de asegurar, en aras de la consistencia, que se utiliza el mismo tipo de costes en cada caso.

La OCDE recomienda la utilización de este método en las siguientes operaciones:

a) Venta de productos semiacabados entre dos partes vinculadas, en la que hay que diferenciar según los riesgos asumidos por cada una de las partes:

   - Si todos los riesgos recaen exclusivamente en una de las entidades, en la base para calcular el coste incrementado estarán incluidos exclusivamente los costes originados en el proceso de fabricación.

   - Cuando los riesgos sean compartidos en base a las funciones asumidas, si otra empresa independiente fabrica el mismo producto intermedio con márgenes del 8 al 10 por 100, si la vinculada los obtiene del 10 por 100, habrá que realizar los ajustes correspondientes.

b) Contratos de investigación en los que una parte asume todas las funciones y riesgos, así como la titularidad de los intangibles obtenidos, y la otra los costes inherentes a su parte en el contrato, en cuyo caso dichos costes deben ser objeto de retribución.

En la aplicación de este método pueden surgir problemas en relación con:

1. La determinación de los costes teniendo en cuenta los márgenes, pues en mercados muy competitivos los márgenes se estrechan, al contrario que en los menos maduros, mientras que cuando se introducen importantes novedades tecnológicas, generalmente los márgenes son mayores.

2. Bases de datos comparables para obtener el margen, pues en la estructura de costes de producción pueden influir factores como si los activos utilizados son en propiedad o en alquiler, lo cual debe ser tenido en cuenta para realizar los ajustes o correcciones.

3. Distinción entre margen neto y margen bruto, para lo cual hay que realizar una tipología o clasificación de los diferentes tipos de gastos o costes como son los directos de producción (costes de adquisición o fabricación), costes indirectos (servicios comunes a varios bienes, como los de reparación, almacenamiento, financiación), y los gastos generales de explotación (supervisión y administración). Así, en el margen bruto se tendrían en cuenta los costes directos e indirectos, mientras que en el margen neto los generales de explotación. La aplicación de esta tipología requiere una asignación considerando las funciones y riesgos asumidos, su distribución temporal a lo largo del ejercicio económico y de producción. En definitiva, se va a requerir abundante información interna y externa, para la cual la consistencia de la contabilidad así como las diferentes prácticas contables de las entidades objeto de comparación son esenciales.

4. Delimitación de las funciones desempeñadas y los riesgos asumidos tanto por las partes vinculadas como por las operaciones con las que se comparan, para así determinar los niveles y tipos de gastos asociados a cada una, pues si los gastos reflejan una diferencia funcional habría que realizar un ajuste del margen, mientras que si reflejan funciones adicionales puede ser necesario determinar remuneraciones independientes para esas funciones.

Este método se aplicará cuando no existan bienes o servicios comparables o cuando los ajustes o correcciones necesarios sobre los mismos sean muy complejos. Para ello va a ser necesario el acopio de documentación interna y externa sobre márgenes y estructuras de costes teniendo en cuenta las funciones desempeñadas, los riesgos asumidos y las condiciones de mercado.

EJEMPLO 2:

Una filial vende a su matriz un producto semiterminado con unos costes de producción, directos e indirectos, de 1.500 por unidad y aplica un margen bruto comercial del 20%.

Otra empresa independiente a su vez vende el mismo producto semiterminado a otra empresa con unos costes directos e indirectos de 1.525, unos gastos operativos de 100 y un margen del 15%.

Para poder comparar los márgenes hay que recalcular el margen bruto de la entidad independiente pues al tener costes operativos de explotación opera sobre el margen neto, mientras que la vinculada no tiene costes operativos por lo que su margen es bruto. Así, el margen bruto ajustado en la independiente sería: (precio venta – coste corregido) / coste corregido: [(1.525 + 15% × 1.525) – 1.425] / 1.425 = 16,05%.

Por tanto, el precio de mercado aplicable a las ventas de la filial a su matriz, teniendo en cuenta el margen bruto ajustado calculado en la independiente, sería: 1.500 × 16,05% = = 1.740,75.

c) Método del precio de reventa.

Para su elección se realizarán las siguientes actuaciones:

1. Cuando hay operaciones con partes independientes, se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes.

2. Cuando no hay operaciones con partes independientes, se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables.

3. Correcciones o ajustes, si fuera preciso se realizarán las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

Este margen de reventa representa la cuantía con la que el revendedor pretende cubrir sus costes de venta y gastos de explotación para, en función de las tareas desarrolladas, obtener el beneficio adecuado.

Por su naturaleza habrá que realizar menos ajustes o correcciones que en el método del precio libre comparable, ya que la incidencia de las diferencias entre productos será menor para calcular el margen que para determinar el precio.

Cuando se utiliza el margen de reventa de un independiente habrá que comprobar las condiciones siguientes: riesgos asociados al producto; responsabilidad en la publicidad y *marketing*; formas de gestión de existencias; canales y formas de distribución así como garantías y formas de financiación de *stocks*, pues todos estos factores pueden afectar a la rentabilidad de la empresa pero no al precio al que se compran o venden sus bienes en el mercado independiente.

No obstante, la aplicación de este método puede resultar más complicada cuando el revendedor adiciona importante valor añadido al producto comprado, o si entre la compra y la venta transcurre mucho tiempo y se han producido cambios en las funciones y riesgos asumidos y en las características de los bienes y condiciones de mercado. También habrán de tenerse en cuenta si el revendedor tiene el derecho exclusivo para revender, así como si contribuye a la creación y mantenimiento de los derechos de propiedad inmaterial o intangibles.

Para la OCDE este es un método útil para las actividades de comercialización, más fácil cuando el revendedor añade poco valor al bien, pero en el que habrá que tener en cuenta también las funciones desempeñadas, los riesgos asumidos así como la estructura de costes en relación con el comparable independiente.

II.2. Métodos basados en el beneficio.

El artículo 16.4.2.º de la LIS establece que cuando debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no puedan aplicarse adecuadamente los métodos anteriores, basados en las transacciones, se podrán aplicar los siguientes métodos para determinar el valor de mercado de la operación:

a) Método de la distribución del resultado.

b) Método del margen neto del conjunto de operaciones.

Para la OCDE los métodos basados en los beneficios solo pueden aceptarse en la medida en que sean compatibles con el artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, especialmente en lo que se refiere a su comparabilidad. Esto se alcanza mediante la aplicación de los métodos de tal forma que se aproximen al principio de plena competencia, lo cual comporta la tarea de comparar los beneficios procedentes de determinadas operaciones vinculadas con los que derivan de operaciones comparables entre empresas independientes. Es decir, no se trata de comparar el beneficio obtenido por una entidad vinculada con el de otra independiente, sino que busca la determinación del beneficio de la operación idéntica o similar.

Además, señala que en ningún caso deberían emplearse los métodos del beneficio de la operación de tal forma que lleven a una sobreimposición de las empresas por la única razón de que obtienen beneficios inferiores a la media; o, en sentido contrario, rebajar la imposición a las empresas que generen unos beneficios superiores a la media.

a) Método de la distribución del resultado.

Forma de aplicación:

1. Regla de asignación: por este método se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones.

2. Requisito de independencia: la asignación se realiza en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.

Por tanto, no se toma como referencia el precio o el margen en operaciones equivalentes entre partes independientes, pues se parte del resultado obtenido por todas las entidades vinculadas una vez que el bien o servicio se ha transmitido a un tercero. De esta forma el precio a determinar será aquel que permita distribuir el resultado global teniendo en cuenta la participación que cada entidad vinculada ha tenido en la obtención del mismo de tal forma que el criterio de reparto respete el principio de libre competencia.

Para la OCDE una de las ventajas de este método es que no suele basarse directamente en operaciones estrechamente comparables, por lo que cabe emplearlo en supuestos en los que esas operaciones entre empresas independientes no son identificables. La asignación de beneficios se fundamenta en el reparto de funciones entre las propias empresas asociadas. Los datos externos de empresas independientes son especialmente relevantes en el análisis de reparto del beneficio a la hora de calcular el valor de la aportación de cada empresa asociada a las operaciones, y no para fijar directamente el reparto del beneficio. En consecuencia, el método ofrece flexibilidad al contemplar hechos y circunstancias específicos, y posiblemente únicos, de las empresas asociadas, que no se producen entre empresas independientes; a la vez que mantiene una aproximación al principio de plena competencia en la medida en que refleja lo que empresas independientes hubieran hecho presumiblemente en las mismas circunstancias.

A su vez el método presenta también un cierto número de inconvenientes. Uno de ellos es que los datos externos del mercado, considerados en la determinación de la aportación que efectúa cada empresa asociada a las operaciones vinculadas, no se relacionan con estas operaciones tan estrechamente como cuando se emplean otros métodos. Cuanto más tenue sea la relación de los datos externos empleados en la aplicación del método, más subjetiva devendrá la asignación de los beneficios.

Por otra parte, destaca que el método de reparto del beneficio parece más accesible tanto para los contribuyentes como para las Administraciones tributarias puesto que tiende a apoyarse menos en la información relativa a las empresas independientes. Sin embargo, puede resultar difícil para las empresas asociadas y para las Administraciones tributarias la obtención de datos de las empresas filiales extranjeras. Además, las empresas independientes no emplean habitualmente el método de reparto del beneficio para fijar los precios de transferencia de sus operaciones (salvo quizás las *joint ventures*). Por otra parte, será difícil determinar los ingresos y los gastos conjuntos de todas las empresas asociadas

participantes en las operaciones vinculadas, pues ello requeriría que los documentos contables se basaran en los mismos criterios y que se efectuaran ajustes para tener en cuenta las distintas prácticas contables y las divisas utilizadas. Asimismo, al aplicar el método al beneficio de explotación se puede dificultar la identificación de los gastos de explotación relacionados con las operaciones analizadas y la asignación de los costes entre esas operaciones y otras actividades de las empresas asociadas.

b) Método del margen neto del conjunto de operaciones.

Para su elección se realizarán las siguientes actuaciones:

1. Atribución del resultado neto a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada.
2. Forma de cálculo: sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones, que el contribuyente o, en su caso, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes.
3. Correcciones: cuando sea preciso, se efectuarán las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.

Este método compara los márgenes netos de una entidad vinculada con referencia a magnitudes como costes, ventas y activos, con los de otras entidades independientes que operen en condiciones idénticas o similares. Si es preciso se realizarán las correcciones necesarias para obtener la equivalencia.

La OCDE plantea su uso con carácter residual, pues los márgenes netos son menos sensibles a las diferencias que el precio, ya que no va a ser necesario fijar las funciones y riesgos asumidos, ni homogeneizar los documentos contables.

Analizados los cinco métodos que regula el artículo 16.4 de la LIS, aunque la OCDE considera alguno más, la acreditación del valor de mercado declarado, calculado a través del método de valoración elegido, es importante pues la corrección del valor por la Administración tributaria debe estar motivada tal y como regula el artículo 21.1 del RIS. Ahora bien, la Administración tributaria puede tener mucha más información sobre comparables que el propio contribuyente, puesto que en su actuación comprobadora irá acopiando información y experiencia. En este caso, para la OCDE sería injusto el uso de dichos datos salvo que puedan revelarse al contribuyente, respetando la confidencialidad debida, para que pueda defender su posición y garantizar la tutela judicial efectiva.

Una vez declarado el valor de mercado por las partes vinculadas, el artículo 16.1 del TRLIS, en su ordinal 2.º, regula las facultades de comprobación de la Administración tributaria:

«2.º La Administración tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado, con la documentación aportada por el sujeto pasivo y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.

La valoración administrativa no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado. Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva».

De este modo, la norma mantiene la capacidad de comprobación administrativa según valor de mercado, es decir, puede verificar si el valor declarado por las partes corresponde o no con el de mercado, aunque esta potestad comprobadora ya está regulada en el artículo 143 de la LIS y en el artículo 141 de la Ley General Tributaria (LGT). Ahora bien, de dicha comprobación no puede resultar un exceso de imposición en España, teniendo en cuenta que dicho valor de mercado afectará a todas las partes vinculadas que sean sujetos pasivos del IS, IRPF e IRNR, en el sentido de que de la aplicación del valor normal de mercado no se puede originar una renta superior a la que efectivamente hubiera resultado de la operación teniendo en cuenta el conjunto de las entidades que han intervenido en la misma. Se trata de gravar la verdadera capacidad económica que se hubiese puesto de manifiesto entre partes independientes, sin que se produzca un exceso o un defecto.

Por ello, se establece el ajuste bilateral obligatorio, ya que la valoración según precios de mercado debe afectar a todas las partes que intervienen en la operación vinculada, de manera que los ajustes que la Administración deba realizar a una de esas partes afectan a la otra parte; esto es, tales ajustes tienen carácter bilateral, no siendo posible que solamente tengan carácter unilateral, pues de ello se derivaría una tributación, por el IS, IRPF o el IRNR, sobre una renta superior a la efectivamente obtenida en esta operación considerando el conjunto de las entidades que hayan intervenido.

Es decir, realizado el ajuste primario sobre el obligado tributario y el bilateral sobre la otra parte vinculada, por el valor de mercado, dicho valor vincula también a la Administración, pero para determinar que no se producirá una tributación superior a la efectivamente derivada de la operación, la LIS considera que únicamente se debe tener en cuenta la operación principal, la transmisión del bien, no la secundaria originada por la diferencia entre el precio convenido y el de mercado que hay que calificar según su fondo económico.

Los efectos de la corrección de valor, en el caso de que el valor contable sea sustituido por el valor de mercado, se manifestarán en los períodos impositivos que correspondan teniendo en cuenta las reglas del artículo 18 de la LIS. Así, si el bien no es amortizable la diferencia entre el valor de mercado y el registrado contablemente se integrará en la base imponible del período impositivo en el que se ha realizado la transmisión. Si el bien transmitido es un inmovilizado material amortizable y se ha transmitido a un precio inferior al de mercado, en la entidad transmitente tiene efectos en el propio período impositivo de la transmisión mediante un ajuste positivo en su base imponible, mientras que en la adquirente la corrección de valor se realizará en la amortización imputable a cada ejer-

cicio mediante un ajuste negativo al resultado contable, como consecuencia de incrementar la amortización anual por el mayor valor de adquisición del bien al valorarlo fiscalmente por su valor de mercado, con el fin de integrar en la base imponible dicha diferencia durante los períodos impositivos de vida útil que le queden.

En este caso, vemos cómo la comprobación administrativa realizada sobre una operación correspondiente a un ejercicio no prescrito afecta al período impositivo en el que se realizó la transmisión para la vendedora, mientras que a la compradora le afecta durante los períodos impositivos de vida útil del bien.

Por último, la norma precisa que para efectuar la comparación deben tenerse en cuenta las rentas a las que se aplica algún método de estimación objetiva (el régimen de módulos), ya que de otra forma podría entenderse que quedan fuera de esta norma de valoración normas afectadas por dichos regímenes especiales.

III. REGLA DE VALORACIÓN: VALOR DE MERCADO (REFORMA MERCANTIL, CONTABLE Y FISCAL)

Como antecedente de la reforma contable de 2007, aplicable desde el 1 de enero de 2008, en la que tanto en el ámbito contable como fiscal las operaciones debían registrarse por su precio de adquisición, incluso cuando se tratase de operaciones vinculadas, en la consulta del Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC) n.º 64 de diciembre de 2005, sobre el tratamiento contable aplicable a las operaciones intra-grupo en las cuentas individuales se plantea que «un aspecto que debe ser objeto de especial análisis en las operaciones entre empresas del grupo, precisamente por la ausencia de intereses contrapuestos, es el relativo a las valoraciones otorgadas, siendo necesario analizar si existe un valor fiable del importe que podría haber sido acordado entre partes interesadas en condiciones de independencia mutua, entendiendo por el mismo el valor de mercado, si existe un mercado representativo o, en caso contrario, el derivado de aplicar modelos y técnicas de general aceptación y en armonía con el principio de prudencia.

Lo anterior no supone cuestionar en general las valoraciones efectuadas entre empresas del grupo, sino apelar específicamente en estas situaciones en las que las partes interesadas pueden no actuar como lo hubieran hecho en condiciones de independencia mutua, a que un requisito indispensable para poder proceder al registro contable de un elemento patrimonial es la fiabilidad en su valoración.

De poder determinarse el citado valor fiable en el momento de la transacción, en la medida en que el precio acordado difiriera del mismo, deberá tenerse en consideración la naturaleza económica híbrida que este hecho pondría de manifiesto (como expresa materialización del fondo económico de las operaciones), lo que es determinante a la hora de proceder a otorgar su adecuado tratamiento contable (por ejemplo, podría poner de manifiesto la existencia de donaciones entre las empresas o reparto de dividendos), tanto en la sociedad adquirente como transmitente de los elementos patrimoniales. En caso de no existir un valor fiable de mercado, por ser el mismo de imposible determinación

en el momento de la transmisión del elemento objeto de esta de acuerdo con sus características, la valoración a otorgar por el adquirente debería consistir en el mejor valor que se entiende fiable (valor en el momento de entrada al grupo), por lo que se considera que en dicha situación debería producirse un mantenimiento del valor contable preexistente en el transmitente, considerándose procedente, en su caso, el valor contable consolidado del mismo.

En este sentido, si el precio acordado fuese superior al valor que queda como mejor valor fiable (en su caso, el valor contable consolidado precedente), desde la perspectiva del transmitente, este estará percibiendo una contraprestación que desde un punto de vista racional valorativo no se corresponde con el bien entregado; este hecho pondría de manifiesto igualmente que la operación realizada podría tener una naturaleza económica híbrida, puesto que se perciben unos importes que pueden no ser equivalentes al bien enajenado, lo que en definitiva pondría de manifiesto un transvase de recursos entre empresas del grupo».

Teniendo como antecedentes estos criterios del ICAC, cuando no hay independencia entre las partes que intervienen, en una operación vinculada se produce generalmente un resultado híbrido en el que podemos diferenciar dos operaciones distintas pero relacionadas. Una principal, constituida por la transmisión del bien o derecho y, otra secundaria, puesto que al ser valorada la transmisión a un precio distinto del de mercado entre partes independientes se origina un desplazamiento patrimonial a favor de una u otra, por esa diferencia de precio entre el convenido y el de mercado.

Así desde el 1 de enero de 2008, de acuerdo con la norma 21.ª de registro y valoración introducida por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, (PGC) las operaciones entre empresas del grupo se contabilizarán de acuerdo con las siguientes reglas:

«Las operaciones entre empresas del mismo grupo, con independencia del grado de vinculación entre las empresas del grupo participantes, se contabilizarán de acuerdo con las normas generales.

En consecuencia, con carácter general, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente, los elementos objeto de la transacción se contabilizarán en el momento inicial por su valor razonable. En su caso, si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación. La valoración posterior se realizará de acuerdo con lo previsto en las correspondientes normas.»

Esta norma contable, que es aplicable desde el 1 de enero de 2008, a todas las operaciones, cualquiera que sea su naturaleza, bienes, derechos o servicios, compraventas, préstamos, etc., realizadas entre empresas del mismo grupo, obliga a valorar inicialmente las mismas por su valor razonable. Por tanto, para analizar el alcance de la reforma contable y su conexión con la reforma fiscal de las operaciones vinculadas debemos delimitar el ámbito de cada una de ellas y su interdependencia, en el siguiente sentido:

1.º Concepto de valor razonable contable *versus* valor de mercado fiscal (regla de valoración).

2.º Realidad económica de la operación, mercantil y contable, y ajuste secundario fiscal (regla de calificación).

Regla de valoración.

La norma contable manda contabilizar en el momento inicial por el valor razonable. Si el valor de adquisición, valor a que se refiere el artículo 38 f) del Código de Comercio, es el valor aceptado entre partes independientes, como en las operaciones entre empresas de un grupo no existe tal independencia, es a través del valor razonable como se trata de conseguir ese valor entre partes independientes.

La forma de cálculo del valor razonable se regula en el artículo 38 bis.2 del Código de Comercio, en la redacción dada por 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, en los siguientes términos:

«Con carácter general, el valor razonable se calculará con referencia a un valor de mercado fiable.

En aquellos elementos para los que no pueda determinarse un valor de mercado fiable, el valor razonable se obtendrá mediante la aplicación de modelos y técnicas de valoración con los requisitos que reglamentariamente se determinen.

Los elementos que no puedan valorarse de manera fiable de acuerdo con lo establecido en el párrafo precedente, se valorarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado f) del artículo 38.»

A su vez el Real Decreto 1214/2007, dentro del marco conceptual de la contabilidad, en la Norma 6.ª 2 al regular los criterios de valoración establece cómo se debe calcular ese valor razonable, que en algunos aspectos se asemeja al análisis de comparabilidad fiscal, en los siguientes términos:

1. Cuando existe un mercado fiable activo.

   El valor razonable es el importe por el que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua.

   Con carácter general, el valor razonable se calculará por referencia a un valor fiable de mercado. En este sentido, el precio cotizado en un mercado activo será la mejor referencia del valor razonable, entendiéndose por mercado activo aquel en el que se den las siguientes condiciones:

   a) Los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos.

   b) Pueden encontrarse prácticamente en cualquier momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio; y

   c) Los precios son conocidos y fácilmente accesibles para el público. Estos precios, además, reflejan transacciones de mercado reales, actuales y producidas con regularidad.

2. Cuando no existe un mercado fiable activo.

   Para aquellos elementos respecto de los cuales no exista un mercado activo, el valor razonable se obtendrá, en su caso, mediante la aplicación de modelos y técnicas de valoración. Entre los modelos y técnicas de valoración se incluye el empleo de referencias a transacciones recientes en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, si estuviesen disponibles, así como referencias al valor razonable de otros activos que sean sustancialmente iguales, métodos de descuento de flujos de efectivo futuros estimados y modelos generalmente utilizados para valorar opciones. En cualquier caso, las técnicas de valoración empleadas deberán ser consistentes con las metodologías aceptadas y utilizadas por el mercado para la fijación de precios, debiéndose usar, si existe, la técnica de valoración empleada por el mercado que haya demostrado ser la que obtiene unas estimaciones más realistas de los precios.

   Las técnicas de valoración empleadas deberán maximizar el uso de datos observables de mercado y otros factores que los participantes en el mercado considerarían al fijar el precio, limitando en todo lo posible el empleo de consideraciones subjetivas y de datos no observables o contrastables.

   La empresa deberá evaluar la efectividad de las técnicas de valoración que utilice de manera periódica, empleando como referencia los precios observables de transacciones recientes en el mismo activo que se valore o utilizando los precios basados en datos o índices observables de mercado que estén disponibles y resulten aplicables.

   El valor razonable de un activo para el que no existan transacciones comparables en el mercado puede valorarse con fiabilidad si la variabilidad en el rango de las estimaciones del valor razonable del activo no es significativa o las probabilidades de las diferentes estimaciones, dentro de ese rango, pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la estimación del valor razonable.

3. Cuando no pueda determinarse un valor razonable.

   Cuando corresponda aplicar la valoración por el valor razonable, los elementos que no puedan valorarse de manera fiable, ya sea por referencia a un valor de mercado o mediante la aplicación de los modelos y técnicas de valoración antes señalados, se valorarán, según proceda, por su coste amortizado o por su precio de adquisición o coste de producción, minorado, en su caso, por las partidas correctoras de su valor que pudieran corresponder, haciendo mención en la memoria de este hecho y de las circunstancias que lo motivan.

   Como vemos, ese valor razonable es el que se acuerda entre partes independientes, interesadas e informadas, aunque no está exento de verdaderas dificultades, como pueda ser determinar cuando hay un mercado activo del que podamos obtener un valor fiable o en ausencia de un mercado activo, cuál es el modelo y técnica más apropiado, por eso en este caso de uso de modelos y técnicas se refiere a su aceptación y constatación en el mercado.

De esta regulación podemos destacar los siguientes aspectos en la determinación del valor razonable:

1.º Debe existir un mercado fiable activo para que por referencia podamos calcular el valor razonable.

2.º Si no existe un mercado fiable activo aplicaremos los modelos y técnicas de valoración, al uso y contrastadas, e incluso con rangos.

3.º Si no podemos conseguir un valor razonable aplicaremos el valor de adquisición.

A su vez, entre la norma 21.ª contable y el artículo 38 bis.2 del Código de Comercio existe una diferencia importante en cuanto que la primera ordena que los elementos patrimoniales se valoren inicialmente por el valor razonable, mientras que el segundo se refiere a una valoración posterior, al valor por el que inicialmente se registró la operación, pues la diferencia entre ambos se aplicará a la cuenta de pérdidas y ganancias o a una cuenta de patrimonio neto.

Frente al valor razonable contable la norma fiscal se refiere al valor de mercado, aunque ambos referidos a operaciones entre partes independientes, por lo que inicialmente pueden coincidir, es decir, que en la mayoría de las operaciones el cumplimiento del mandato contable determinará el del fiscal, pues como ya hemos analizado anteriormente la exposición de motivos de la Ley 36/2006 señala que «... el régimen fiscal de las operaciones vinculadas recoge el mismo criterio de valoración que el establecido en el ámbito contable». Por tanto, con carácter general, valor razonable y valor de mercado son similares aunque, como vamos a ver, pueden darse supuestos en los que no coincidan. Es verdad que el valor razonable trata de reflejar la imagen fiel de la empresa, mientras que el valor de mercado intenta medir la verdadera capacidad económica puesta de manifiesto en esa operación vinculada, como si se hubiese realizado entre partes independientes. No obstante, entendemos que toda la información contable y el gran esfuerzo que se realiza para determinar ese valor razonable hace que desde el punto de vista fiscal dicha información sea de gran utilidad para determinar el valor de mercado, sobre todo cuando aplicamos cualquiera de los métodos basados en transacciones. Es más, cuando en el análisis de comparabilidad se tienen en cuenta las características a que se refiere el artículo 16.2 del RIS, ya antes comentadas, dichas características están implícitas también en la determinación del valor razonable contable, de tal forma que en algunas transacciones con instrumentos financieros y opciones, los modelos y técnicas a que se refiere la contabilidad, técnicas de actualización de flujos financieros y los modelos de determinación de precios de opciones, ambos basados en técnicas financieras y estadísticas, pueden ser más fiables que el valor de mercado fiscal. Por su parte, los métodos de la OCDE y, por tanto, los fiscales, están basados fundamentalmente en transacciones de bienes tangibles, mientras que hoy día los intangibles y los servicios financieros son una parte muy importante y creciente de las operaciones vinculadas, por lo que la experiencia y desarrollo de estos modelos y técnicas no debe ser desaprovechada, aunque también ellos presentan complejidades y dificultades.

Así, el artículo 16.1 de la LIS obliga a valorar a valor de mercado todas las operaciones entre partes vinculadas, incluidas las realizadas entre empresas del grupo, por lo que siempre habrá que buscar ese valor de mercado por difícil que sea, pues no se puede valorar por coste de adquisición. Para ello, en el artículo 16.4 de la LIS se incluyen los diferentes métodos de valoración, a elegir según el análisis de comparabilidad, pues hay que sustituir el precio convenido entre partes vinculadas por el que habría sido acordado entre partes independientes. En consecuencia, en algunos supuestos,

puede haber diferencia entre el valor de mercado obtenido con los métodos fiscales y el valor razonable obtenido con los modelos y técnicas contables.

En conclusión, podemos considerar tres supuestos diferentes:

1.º Existe un mercado fiable, valor razonable y de mercado pueden coincidir.

2.º No existe un mercado fiable, pero es posible aplicar los modelos y técnicas contables, puede haber similitudes y diferencias entre ambos valores y finalmente ser iguales o diferentes.

3.º No existe un mercado fiable, no se puede calcular el valor razonable, se aplica el valor de adquisición, que es incompatible con el valor de mercado fiscal.

Salvo en este tercer supuesto, lo normal y deseable es que generalmente coincida el valor razonable contable con el valor de mercado fiscal.

Ahora bien, por un tema de economía informativa y seguridad jurídica deben tenderse los máximos puentes de equivalencia entre ambos valores, de tal forma que por el artículo 10.3 de la LIS el beneficio económico de la operación vinculada ya estaría incorporado en el resultado contable, en cuanto a su valoración, sin que procediese la realización de ningún ajuste fiscal por diferencia de valor. En este sentido, el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, en una circular interna de 24 de abril de 2008, sobre operaciones vinculadas, señala que «se puede afirmar que existe bastante similitud entre la norma fiscal y la contable en cuanto a la obligación de valorar a precio de mercado, por lo que, en principio, el ajuste que debe hacer la empresa es un ajuste contable, salvo en casos excepcionales en que el valor razonable (contable) y el valor de mercado (fiscal) puedan diferir por la forma de determinación.»

Un supuesto especial objetivo de discrepancia entre ambos valores es aquel en el que el concepto de grupo contable y fiscal no coinciden, lo mismo que en el de operaciones vinculadas.

Por último, en apoyo de este criterio, destacamos que cuando entre empresas vinculadas de un mismo grupo se realizan un préstamo sin interés, la DGT (V0249-08), entiende que «La norma 21.ª de registro y valoración de la segunda parte del PGC, sobre operaciones entre empresas del grupo, dispone que los elementos objeto de transacción se contabilizarán en el momento inicial por su valor razonable y, caso de que el precio acordado en la operación difiera de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación.

Por tanto, en el caso planteado, aun cuando no se acuerde ningún tipo de retribución en la operación de préstamo, existe la obligación contable de registrar un ingreso y gasto financiero asociado a la operación según su valor razonable, registrando la diferencia según la realidad económica del desplazamiento patrimonial que esta operación produce.

A efectos fiscales el artículo 16 del TRLIS establece que las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado. Por tanto, de aplicar

correctamente la normativa contable, el resultado contable de las empresas afectadas por la operación incorporarán los ingresos y gastos por el valor de mercado de la operación y, por tanto, dicho resultado cumpliría el criterio de valoración fiscal establecido en el citado artículo 16 del TRLIS».

IV. REGLA DE CALIFICACIÓN

IV.1. Calificación contable de acuerdo a la realidad económica.

Hasta la citada Ley 16/2007, la normativa contable ha sido respetuosa con el valor convenido entre partes vinculadas, dándolo por válido en relación con las cuentas individuales, aunque en los últimos años el ICAC ha desarrollado una doctrina que, amparándose en el principio de imagen fiel y de prevalencia del fondo sobre la forma, ha cuestionado la idoneidad del precio convenido y la conveniencia de su sustitución por un valor razonable o de mercado.

En este sentido, preguntado el ICAC sobre el tratamiento contable aplicable en las cuentas anuales individuales de las empresas pertenecientes a un grupo a las transacciones efectuadas entre ellas, en la consulta del BOICAC n.º 48, de diciembre de 2001, contestaba lo siguiente:

«Por su parte, en las cuentas individuales de las distintas sociedades integrantes del grupo se procederá al registro contable de las operaciones de acuerdo con los principios contables y las normas de valoración establecidas en el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, de manera que las cuentas anuales individuales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa como sujeto contable independiente, sin perjuicio de incluir la necesaria información sobre transacciones efectuadas con empresas del grupo y asociadas. En este punto hay que resaltar que, en todo caso, en el registro contable es necesario analizar las operaciones objeto de registro en su conjunto, atendiendo al fondo económico que subyace en las mismas y con independencia de las denominaciones jurídicas utilizadas. En este sentido, si el fondo de las operaciones descritas pusiera de manifiesto que no se trata de verdaderas transmisiones de activos entre personas jurídicas diferentes, habrá que atender a la verdadera naturaleza económica de las operaciones para proceder a su tratamiento contable, lo que exige analizar el fondo de aquella. A este respecto, si del citado análisis se concluyera que el objetivo perseguido y la realidad derivada de las operaciones realizadas no es la propia de una transmisión real de activos entre personas jurídicas diferentes y lo único que se quiere conseguir con aquellas es el reflejo de resultados o revalorizaciones de activos u otros fines que no atienden en su fundamento económico a la forma jurídica empleada, dado que la contabilidad tiene el objetivo de alcanzar la imagen fiel habría que poner de manifiesto este hecho, de forma que no se produjera el registro del resultado a que se ha hecho referencia ni el registro de los activos por valores contables superiores.»

También, en la consulta del BOICAC n.º 64 de diciembre de 2005, sobre el tratamiento contable de las operaciones intra-grupo en las cuentas individuales de la empresa transmitente se plantea que:

«2.ª Por otra parte, y en todo caso, el registro contable de las operaciones debe realizarse siempre (entre empresas vinculadas o no) atendiendo al fondo económico que subyace en las mismas y con independencia de las denominaciones jurídicas utilizadas, una vez considerados en su conjunto todos los antecedentes y circunstancias de aquellas.

Al respecto cabe indicar que en los casos en que el fondo económico ponga de manifiesto una discordancia con la forma jurídica empleada, deberá registrarse la operación de acuerdo con su fondo económico, no existiendo una manera estándar de registro, que como se ha señalado dependerá del fondo de la operación, lo que requerirá un previo análisis concreto de esta, por parte de los administradores, y posteriormente de sus auditores, al corresponder a estos formular y auditar, respectivamente, las cuentas anuales de las sociedades.»

Así, la Ley 16/2007, en su artículo primero da nueva redacción al artículo 34.2 del Código de Comercio: «Las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales. A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no solo a su forma jurídica».

A su vez la norma 21.ª del PGC siguiendo este nuevo mandato establece, como ya hemos señalado anteriormente, que: «En su caso, si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación».

Ahora bien, cumplir esta regla no es fácil pues no siempre va a ser sencillo delimitar la verdadera realidad económica de las operaciones cuando exista divergencia entre la verdadera naturaleza jurídica del negocio y la forma jurídica por medio de la cual se ha realizado la operación. En efecto, contabilizar teniendo en cuenta la realidad económica implica que en los libros de contabilidad se reflejen los efectos patrimoniales propios de los negocios jurídicos realmente realizados. En definitiva, lo que ordena la norma contable es calificar y nadie mejor que las partes vinculadas intervinientes en la operación para realizar la identificación de la naturaleza jurídica de los negocios y seleccionar las cuentas apropiadas según su mejor criterio, dado que la norma contable no especifica las cuentas a utilizar.

Esta necesidad de calificación se va a producir cuando el precio convenido difiera del valor razonable, generándose una operación híbrida, en la que la operación principal se registra inicialmente por el valor razonable y la secundaria de acuerdo con el fondo económico de la misma por la diferencia entre el valor razonable y el precio convenido, atendiendo al flujo de renta y los desplazamientos patrimoniales que representa. Por tanto, se pueden dar tres supuestos diferentes:

1. El precio convenido coincide con el valor razonable y se contabiliza por dicho valor, no hay operación híbrida ni necesidad de calificación; valor razonable y de mercado coinciden.

   En este caso al valorarse la operación vinculada como si se tratase de una operación entre partes independientes, no existe operación híbrida cuya renta haya que calificar de acuerdo con el fondo económico. El resultado contable de la operación sirve para determinar la base imponible,

artículo 10.3 de la LIS, el sujeto pasivo no realiza ningún ajuste extracontable y la Administración sí que podrá revisar dicho valor si tiene una mejor estimación del valor de mercado.

2. El precio convenido no coincide con el valor razonable pero se contabiliza por el valor razonable, hay operación híbrida y necesidad de calificación con registro contable por la diferencia; valor razonable y de mercado coinciden.

   Así, en una operación de venta realizada por una entidad a su socio si el precio convenido es inferior al valor razonable, la contabilización inicial por este valor obliga a calificar ese desplazamiento patrimonial, que es la operación híbrida por la diferencia entre ambos valores. Una calificación sería de distribución de beneficios a favor del socio, en cuyo caso la entidad debe utilizar la cuenta de pérdidas y ganancias o reservas, o si la sociedad no tiene beneficios como devolución de aportaciones. Para ambas partes la calificación que se le dé afecta a las cuentas a utilizar. No obstante, cuando nos alejamos de la relación más directa socio-sociedad, la calificación puede resultar más compleja e incierta. Es decir, puede haber dificultad en calcular el valor razonable y en realizar la calificación más adecuada pues nos alejamos del contrato de sociedad.

   El resultado contable de la operación sirve para determinar la base imponible, artículo 10.3 de la LIS, el sujeto pasivo no realiza ningún ajuste extracontable y la Administración sí que podrá revisar dicho valor si tiene una mejor estimación del valor de mercado.

3. El precio convenido no coincide con el valor de mercado y se contabiliza por el precio convenido; no hay operación híbrida y no se realiza calificación con registro contable.

   En este caso, desde el punto de vista contable, el sujeto pasivo considera que el precio convenido es el razonable pues así lo contabiliza. El resultado contable de la operación sirve para determinar la base imponible, artículo 10.3 de la LIS, el sujeto pasivo no puede realizar ningún ajuste extracontable y la Administración sí que podrá revisar dicho valor si tiene una mejor estimación del valor de mercado.

Por tanto, los ajustes extracontables están reservados a los supuestos en los que el valor razonable contable, por registro inicial, y el valor de mercado fiscal, al calcular la base imponible, no coinciden. Todo ello sin perjuicio de que la Administración sí que podrá revisar dicho valor declarado si tiene una mejor estimación del valor de mercado.

IV.2. Calificación fiscal: ajuste secundario.

Para las directrices de precios de la OCDE algunos países que han propuesto un ajuste de precios de transferencia asumen, en virtud de su ley nacional, la existencia de una operación presunta (operación secundaria), en la cual el excedente de beneficios resultante del ajuste primario se trata como si hubiese sido transferido, de una u otra forma, y, en consecuencia, estuviese sujeto a imposición. En general, la operación secundaria adoptará la forma de dividendos presuntos, de aportaciones presuntas de fondos propios o de préstamos. Los ajustes secundarios pueden servir para prevenir la evasión fiscal.

Pero también destaca que algunos países no proceden a realizar ajustes secundarios por las dificultades prácticas que se presentan y por los problemas de doble imposición económica, existiendo una falta de consenso.

Dadas las dificultades que existen en su aplicación, para la OCDE es conveniente que las Administraciones tributarias, cuando los ajustes secundarios se consideren necesarios, procedan a estos de forma tal que los riesgos de doble imposición que podrían resultar se redujeran al mínimo, salvo cuando el comportamiento del contribuyente denote una intención de disfrazar un dividendo con la finalidad de evitar la retención en la fuente.

También recuerda que algunos países que practican los ajustes secundarios ofrecen al contribuyente que ha recibido el ajuste primario otra opción: el contribuyente podrá evitar el ajuste secundario haciendo repatriar el exceso de beneficios del grupo multinacional, del que forma parte, a fin de acomodar sus cuentas con el ajuste primario. La repatriación podría efectuarse bien abriendo una cuenta a pagar, bien reclasificando otras transferencias, por ejemplo como los pagos de dividendos cuando el ajuste se efectúa entre una sociedad matriz y su filial, como el pago de un precio de transferencia adicional (cuando el precio inicial fuese demasiado bajo) o como el reembolso de una parte del precio de transferencia (cuando el precio inicial fuese demasiado elevado).

Junto a este debate en el seno de la OCDE hay países que no prevén la realización de estos ajustes secundarios, como Irlanda, Reino Unido y Portugal, y otros que sí, caso de EE.UU., Japón, Canadá, Austria, Bélgica, cada uno con sus peculiaridades, que en el caso de Francia y Holanda aplican el ajuste secundario cuando se acredite la intención de elusión fiscal.

Por tanto, esta figura del ajuste secundario, que no es de general aplicación en el ámbito internacional, para algunos ya era aplicable en nuestro derecho interno por el artículo 13 de la LGT, de calificación de rentas, antes de 2007, a través de la revisión de las operaciones vinculadas, pero que de una manera más explicita se realiza en el artículo 20 de la LIS, al regular la subcapitalización con recalificación de intereses a dividendos. De todas formas, desde los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de diciembre de 2006 el ajuste secundario se incorpora de manera explícita a nuestro ordenamiento interno, quizás con una fuerza aplicativa, tanto para las operaciones internas como internacionales, ajena a las cautelas recomendadas por la propia OCDE y la experiencia internacional, aunque con el desarrollo del procedimiento amistoso se trata de eliminar los problemas de doble imposición internacional. A pesar de todas las inquietudes que ha levantado el ajuste secundario entre el colectivo profesional y de los afectados, el Dictamen del Consejo de Estado de fecha 18 de septiembre de 2008, no le dedica ni una sola línea a su valoración, aunque existen críticas sobre los posibles excesos reglamentarios existentes en el Real Decreto 1793/2008.

El artículo 16.8 de la LIS, al regular el ajuste secundario, establece las siguientes reglas de calificación para la diferencia entre el precio convenido y el valor de mercado:

a) **Regla general:** el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

b) **Reglas particulares:** en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad:

- Si dicha diferencia fuese a favor del socio o partícipe, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de participación en beneficios de entidades.
- Si la diferencia fuese a favor de la entidad, con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios.

La regla general de calificación fiscal, de acuerdo con la naturaleza de las rentas, puede ser equivalente a la calificación contable, teniendo en cuenta el fondo económico, pues como ya hemos comentado, la norma 21.ª de valoración del PGC no da ninguna regla de calificación, sino que lo deja al criterio de las partes según el fondo económico de la operación. Sin embargo, la norma fiscal da un paso adelante con las reglas particulares en el caso de la relación socio-sociedad, al dar calificaciones específicas o concretas y tener en cuenta el porcentaje de participación como causa determinante de la calificación. En este caso, como veremos, puede producirse una clara discrepancia entre la calificación contable y la fiscal, aunque generalmente serán coincidentes.

En este sentido conviene tener presente la opinión del Departamento de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) manifestada en la circular o instrucción interna antes citada, ya que «sin perjuicio de la existencia de una norma general de calificación de rentas (artículo 13 de la LGT) el artículo 18 de la LIS ha establecido una calificación específica para las rentas derivadas de las operaciones vinculadas. En definitiva, la renta puesta de manifiesto por esta diferencia de valoración se calificará atendiendo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, con independencia de la forma o denominación que los interesados le hubieran dado. Es importante señalar que el tratamiento previsto en la norma fiscal es sustancialmente coincidente con el previsto en la normativa contable. La norma 21.ª del PGC establece que, en su caso, si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación. Se da entrada al principio contable del fondo sobre la forma, por lo que contablemente deben reflejarse en las cuentas apropiadas los desplazamientos patrimoniales que hayan podido producirse por la diferencia entre el valor razonable y el convenido por las partes».

A su vez, el artículo 21 bis del RIS da un paso más en la calificación de la diferencia entre el precio convenido y el de mercado, con un posible exceso reglamentario, pues de acuerdo con el artículo 8 de la LGT que regula el principio de reserva de ley, el apartado 8 del artículo 16 de la LIS no contiene una habilitación reglamentaria específica como los apartados 2, 6, 7 y 9 de dicho artículo, sin que sea suficiente la habilitación general de la LIS para el desarrollo llevado a cabo en el citado artículo 21 bis. Ahora bien, no es cuestionable dicho exceso si entendemos que la regla general de calificación del artículo 13 de la LGT es habilitación suficiente para que la misma sea desarrollada por cualquier norma jurídica con independencia de su rango, dado que tanto el obligado tributario como la Administración deben realizar dicha calificación en base al citado artículo 13.

Las reglas de calificación del ajuste secundario del artículo 21 bis del RIS son las siguientes:

a) **Regla general**: el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia. Exactamente igual que en la ley y conforme al artículo 13 de la LGT.

b) **Reglas particulares** en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá con carácter general el siguiente tratamiento:

- **Cuando fuese a favor del socio o partícipe:**

  – La parte de la renta que se corresponda con el porcentaje de participación se considerará:

    - En la entidad, como retribución de fondos propios.
    - Para el socio, como participación en beneficios de entidades.

    Por esta parte de renta si el socio es persona física aplicará el régimen fiscal de la renta del ahorro, artículo 46 de la LIRPF, así como la exención del artículo 7 y), con sometimiento a retención. Si el socio es persona jurídica tendrá derecho a la eliminación de la doble imposición económica del 50 o del 100 por 100 que le corresponda, lo que puede determinar que cuando tenga derecho al 100 por 100 de eliminación de la doble imposición, su tributación por el ajuste secundario sea nula.

  – La parte de la renta que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad tendrá la consideración:

    - Para la entidad, de retribución de los fondos propios.
    - Para el socio o partícipe, de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1 d) de la Ley 35/2006, del IRPF, de 28 de noviembre. Si el socio es persona física.

    Por esta parte de renta si el socio es persona física aplicará el régimen fiscal de la renta del ahorro, artículo 46 de la LIRPF, pero no la exención del artículo 7 y), con sometimiento a retención. Si el socio es persona jurídica no tendrá derecho a la eliminación de la doble imposición económica del 50 por 100 o del 100 por 100, pues dicha renta la podemos calificar como adquisición lucrativa. En consecuencia sí que hay tributación por la totalidad de esta renta.

- **Cuando fuese a favor de la entidad:**

  – La parte de la renta que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración:

    - Para la entidad, de aportación del socio o partícipe a los fondos propios.
    - Para el socio, aumentará el valor de adquisición de su participación.

En este supuesto ni para el socio ni para la entidad hay renta gravable por la operación en los impuestos sobre la renta, sin perjuicio de la posible tributación por operaciones societarias, después de la reforma realizada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre en el artículo 19.1.2.º del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, con efectos 1 de enero de 2009, que de acuerdo con la Directiva 2008/7/CE del Consejo, considera que son operaciones societarias «Las aportaciones que efectúen los socios que no supongan un aumento del capital social».

– La parte de la renta que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad tendrá la consideración de:

  - Para la entidad, de renta.
  - Para el socio, de liberalidad.

  Para esta parte de renta se incrementa la carga fiscal pues para la entidad se genera una renta gravable, mientras que para el Socio «A»l ser calificada como liberalidad no es gasto. Si el socio es persona física la diferencia entre el precio convenido y el valor de mercado, a efectos del ajuste secundario, puede determinar una ganancia de patrimonio onerosa por la parte que se corresponda con el porcentaje de participación, mientras que por el resto es una transmisión lucrativa al ser calificada como liberalidad.

– Cuando se trate de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) sin establecimiento permanente, la renta se considerará como ganancia patrimonial de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1 i).4.º de la LIRNR.

Con esta calificación habrá que analizar el tipo de renta y lo que está convenido en cada convenio de doble imposición suscrito por España para determinar dónde tributa efectivamente esta renta.

c) Excepción a las regla particulares.

La calificación de la renta puesta de manifiesto por la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor convenido podrá ser distinta de las reglas particulares, cuando se acredite una causa diferente a las contempladas para la aplicación de las mismas.

Con esta excepción se admite la prueba en contrario sobre la calificación particular legal y reglamentaria, de tal forma que se vuelve a la regla general fiscal y contable, es decir, se tendrá en cuenta la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto o el fondo económico de los desplazamientos patrimoniales realizados. Así, por ejemplo, si un socio vende un bien a su sociedad con un precio convenido de 1.000 cuando su valor de mercado es de 600, pero la entidad compradora tiene unas pérdidas contables de varios años y unas bases imponibles negativas pendientes de compensar, calificar fiscalmente de manera obligatoria que se está produciendo un reparto de beneficios es forzar la realidad económica,

pues lo que se está generando es una devolución de aportaciones encubierta, que es lo que contablemente se habrá reflejado después de valorar inicialmente la operación por su valor razonable, que es el de mercado. Quizás, con las reglas particulares, el legislador ha pretendido una mayor seguridad jurídica, pero probablemente bastaba un principio general como en la normativa contable. También puede considerarse como prueba en esta excepción que ha habido un error en las facturas corregible mediante la emisión de otra nueva, que no existe voluntad de transferir rentas y que la diferencia entre el precio convenido y el de mercado se debe exclusivamente a una discrepancia sobre el valor de mercado. Por tanto, la prueba en cuanto a los desplazamientos patrimoniales es esencial en la aplicación del ajuste secundario, prueba que puede ser distinta respecto de cuál es el valor de mercado.

Este ajuste secundario o fiscal no tiene establecido ni en la LIS ni en el RIS un procedimiento concreto; se realiza al margen de la intencionalidad, pues es puramente objetivo; se aplica a todo tipo de operaciones vinculadas incluidas en el perímetro de vinculación, cualquiera que sea la vinculación, socio-sociedad, grupo familiar, sociedades hermanas, etc.; no está determinado el momento en el que se realiza, si el obligado tributario en su declaración o la Administración exclusivamente en vía de comprobación, ni ante quién, si con el obligado tributario al realizar el ajuste primario o con todas las partes vinculadas intervinientes con el ajuste bilateral.

Aunque no se ha regulado un procedimiento específico para el ajuste secundario a la hora de determinar quién debe realizar el mismo y el momento de su aplicación, sí entendemos que el artículo 21 del RIS al regular la comprobación del valor normal de mercado, ajuste primario y bilateral, es aplicable también al ajuste secundario, en su apartado 4 establece que «Una vez que la liquidación practicada al obligado tributario haya adquirido firmeza, la Administración tributaria regularizará la situación tributaria de las demás personas o entidades vinculadas conforme al valor comprobado y firme, reconociendo, en su caso, los correspondientes intereses de demora. Esta regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al último período impositivo cuyo plazo de declaración e ingreso hubiera finalizado en el momento en que se produzca tal firmeza.

(...)

Los obligados tributarios deberán, asimismo, aplicar el valor comprobado en las declaraciones de los períodos impositivos siguientes a aquel al que se refiera la regularización administrativa cuando la operación vinculada produzca efectos en los mismos».

Por tanto, la Administración tributaria una vez regularizado el obligado tributario hará lo propio con las otras partes vinculadas en un período impositivo ajeno a aquel en el que se realizó la operación vinculada, con lo que teóricamente se ha salvado el tema de la prescripción en relación con las otras partes vinculadas.

Por otra parte, cuando establece que para los obligados tributarios el valor comprobado puede tener efectos en otros períodos impositivos siguientes se está pensando en el ajuste primario y bilateral, pues se refiere a los ajustes fiscales positivos y negativos a realizar sobre las amortizaciones contables realizadas, según el valor contable distinto del de mercado y que ha sido corregido como consecuencia de la comprobación. La ausencia de un procedimiento puede generar confusión e inseguridad jurídica.

Sin embargo, el ajuste secundario también puede ser realizado por el obligado tributario si por ejemplo contabiliza la operación por el valor razonable, que es diferente del convenido, y realiza la correspondiente calificación del desplazamiento de acuerdo con dicho valor razonable, pero en su declaración por aplicación de alguno de los métodos del artículo 16.4 el valor de mercado difiere del contable, el obligado tributario puede realizar el ajuste primario y el secundario.

Otro tema relacionado con el ajuste secundario es el de las retenciones, para lo que en el Real Decreto 1793/2008, se añade un apartado 7 al artículo 62 del RIS, en los siguientes términos: «Cuando la obligación de retener o ingresar a cuenta tenga su origen en el ajuste secundario derivado de lo previsto en el artículo 16.8 de la Ley del Impuesto, constituirá la base de la misma la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado». Por tanto, la base de retención está delimitada por la diferencia entre el precio convenido y el de mercado. A su vez, el Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre, en sus artículos 2 y 4 incorpora explícitamente esta obligación de retener y la base de retención en el reglamento de cada impuesto directo afectado por el ajuste secundario: IRPF/IS/IRNR. Sin embargo, el momento en el que se debe practicar la retención está condicionado por el pago o abono de las rentas (arts. 140 de la LIS y 63 del RIS; 99 de la LIRPF y 78 del RIRPF y 31 de la LIRNR). Como excepción, el artículo 94 del RIRPF y el 68 del RIS regulan los supuestos en los que la retención se practicará cuando las rentas sean exigibles. Así, cuando el administrador único de una sociedad cede gratuitamente el local en el que la entidad realiza su actividad la DGT (V2098-06) ha entendido que «aun en el caso de producirse por parte de la Administración tributaria una valoración que lleve consigo una imputación de rentas al socio, no nace para la entidad la obligación de retener o efectuar ingreso a cuenta al no satisfacer o abonar rentas por dicha operación». En el mismo sentido se ha considerado por la DGT (V0794-06) que cuando una entidad realiza un préstamo a otra sociedad vinculada con devolución del principal y pago de intereses al final del préstamo, no existe obligación de retener hasta el final del préstamo, aunque se trate de una operación vinculada.

En relación con las retenciones sobre el ajuste secundario habrá que tener presente las recientes sentencias del Tribunal Supremo de 16 de junio y 5 de marzo de 2008, en cuanto a su valoración del posible enriquecimiento injusto a favor de la Administración, cuando no se tiene en cuenta cuál ha sido el tratamiento fiscal que, en sus respectivas declaraciones, cada uno de los afectados ha dado a la retención qué se debió realizar de haberse producido una valoración y calificación correcta de la renta puesta de manifiesto en la operación vinculada.

Respecto al alcance del ajuste secundario en las operaciones internacionales ya hemos visto cómo la OCDE es muy cautelosa en su aplicación, llegando a considerar la posibilidad de una eliminación del mismo si existe una reversión de los fondos al país de donde salieron en una cantidad equivalente al importe del ajuste secundario realizado, aunque que se mantiene el ajuste primario y bilateral. Es decir, supongamos que una empresa residente en España vende a otra empresa del grupo no residente un bien por valor de 6.000, cuando su valor de mercado es de 4.000, aunque por el ajuste primario y bilateral repongamos la operación a valor de mercado, 4.000 para ambos, han entrado 2.000 por encima del valor de mercado, si la residente transfiere fondos a la no residente por dicho importe, se eliminaría el ajuste secundario.

A continuación vamos a desarrollar unos ejemplos numéricos sobre el ajuste secundario:

EJEMPLO 3:

OPERACIÓN SOCIO-ENTIDAD: Operación de compraventa

a) Cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe (reparto encubierto de beneficios por los precios convenidos).

«A»: socio (vende)

«B»: sociedad (compra)

Precio convenido: 150.
Valor mercado: 100.

Ajuste primario y bilateral: la operación se valora por 100.
Ajuste secundario: 50 se recalifican como reparto de beneficios encubiertos.

Si «A» es persona física aplica obligatoriamente el artículo 41 de la LIRPF.

- Si «A» tiene 100% del capital de «B»

Valor de mercado: 100 (ingreso por venta para «A» y gasto de compra para «B»).

Renta a recalificar: 50 (participación en beneficios para «A» y reparto de beneficios para «B»).

- Si «A» tiene 40% del capital de «B»

Valor de mercado: 100 (ingreso por venta para «A» y gasto de compra para «B»).

Renta a recalificar: 50.

40% de 50 = 20 (participación en beneficios para «A» y retribución de fondos propios para «B»).

60% de 50 = 30 (si «A» es persona física, cualquier otra utilidad por ser socio; para «B» retribución de fondos propios) por 30.

(Si «A» es persona jurídica, adquisición a título lucrativo) por 30.

b) Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad (aportación a los fondos propios).

«A»: socio (vende)

«B»: sociedad (compra)

Precio convenido: 60.
Valor mercado: 100 (ingreso por venta para «A» y gasto por compra para «B»).

Ajuste primario y bilateral: la operación se valora por 100.
Ajuste secundario: hay que recalificar 40 para «A» y «B».

…/…

…/…

Si «A» es persona física aplica el artículo 41 de la LIRPF.

- Si «A» tiene 100% del capital de «B»

Valor de mercado: 100.

Precio convenido: 60.

Renta a recalificar: 40.

– Para «A»: aportación a los fondos propios de «B».

– Para «B»: no es renta por el artículo 4 de la LIS.

Para «A» no se incrementa su porcentaje de participación a efectos mercantiles, se aumenta el valor de adquisición de su participación, a efectos fiscales, para cuando realice la transmisión.

- Si «A» tiene 40% del capital de «B»

Valor de mercado: 100.

Precio convenido: 60.

Renta a recalificar: 40.

40% de 30 = 12, para «A», aportación a los fondos propios de «B», con aumento del valor de adquisición de su participación y para «B», no es renta por el artículo 4 de la LIS.

60% de 40 = 28, para «A», es una liberalidad y para «B», es una renta.

EJEMPLO 4:

ADMINISTRADOR-ENTIDAD

Administrador vende un activo a la entidad.

Precio convenido: 1.500.

Valor mercado: 1.000.

Ajuste primario y bilateral: la operación se valora por 1.000 (ingreso por venta para administrador y gasto por compra para entidad).

Ajuste secundario: recalificación de 500.

Si el cargo de administrador es retribuido, mayor rendimiento del trabajo para él, y gasto de personal para la entidad.

Si el cargo de administrador es gratuito, liberalidad de la entidad y donación para el administrador, que puede tributar por ISD.

Alternativamente la primera, aunque sea gratuito.

EJEMPLO 5:

OPERACIONES ENTRE UNA ENTIDAD Y LOS CÓNYUGES O PERSONAS UNIDAS POR RELACIONES DE PARENTESCO DE LOS SOCIOS Y ADMINISTRADORES

El familiar alquila un local de negocio a la entidad.

Precio convenido: 1.000.
Valor de mercado: 600.

Ajuste primario y bilateral: la operación se valora por 600, que es rendimiento del capital inmobiliario para el familiar y gasto para la entidad.

Ajuste secundario: recalificación de 400.

1. Familiar del socio

Para el socio: participación en beneficios.
Para la entidad: reparto de beneficios.
Para el familiar: donación del Socio «A»l familiar.
Alternativamente: una liberalidad de la entidad al familiar.

2. Familiar del administrador

Si el cargo de administrador es retribuido.
Para el administrador: mayor rendimiento del trabajo.
Para la entidad: mayor gasto de personal.
Para el familiar: donación del administrador al familiar.
Alternativamente: una liberalidad de la entidad al familiar.

Si el cargo de administrador es gratuito.
Para la entidad: una liberalidad.
Para el familiar: una donación.
Alternativamente: como si fuese retribuido.

EJEMPLO 6:

ENTIDADES QUE PERTENECEN AL MISMO GRUPO SIN PARTICIPACIONES CRUZADAS

Si se trata de relaciones matriz-filial, le son aplicables las reglas de las relaciones socio-sociedad.

…/…

…/…

Si se trata de relaciones entre dos entidades del mismo grupo sin participaciones cruzadas entre sí, como la estrategia la marcará la entidad dominante a la hora de determinar el sentido de las transferencias de renta entre sus participadas, habrá que analizar la naturaleza de la operación.

«A»: matriz; «B» y «C» filiales sin participaciones cruzadas entre sí.

«B» vende a «C» por 800. Valor de mercado: 1.000.

Diferencia: 200, a recalificar de acuerdo a su naturaleza.

«A»: ha realizado una aportación a los fondos propios de «C» a través de «B».

«B»: ha realizado una distribución de beneficios a «A».

EJEMPLO 7:

OTRAS OPERACIONES ENTRE UNA ENTIDAD Y LOS SOCIOS O PARTÍCIPES DE OTRA ENTIDAD, CUANDO AMBAS PERTENEZCAN A UN GRUPO

«A» y «B» forman parte del mismo grupo.

«A» controla el 80% de «B».

Un socio de «B» que tiene el 20% realiza una compra a «A»

- Precio convenido: 1.000.
- Valor mercado: 1.500.
- Renta a recalificar: 500.

Alternativas:

Aportación de capital de «A» a «B».

Donación de «A» al socio de «B».

- Para B: aplicamos la relación socio-sociedad.
- Retribución en fondos propios/participación en beneficios.

EJEMPLO 8:

OPERACIONES ENTRE UNA ENTIDAD Y LOS CÓNYUGES O PERSONAS UNIDAS POR RELACIÓN DE PARENTESCO DE LOS SOCIOS DE OTRA ENTIDAD, CUANDO AMBAS ENTIDADES PERTENEZCAN A UN MISMO GRUPO

En este caso no existe una relación directa entre las partes que intervienen en la operación, sino que la relación es indirecta a través de la vinculación de ambas partes con los socios. La calificación de las rentas transferidas sería de una donación de los socios a los familiares.

EJEMPLO 9:

OPERACIONES ENTRE UNA ENTIDAD Y OTRA PARTICIPADA POR LA PRIMERA INDIRECTAMENTE EN, AL MENOS, EL 25%

Supongamos que «A» tiene el 60% de «B» y que «B» posee el 50% de «C», en este caso «A» tiene indirectamente el 30% de «C».

Si «A» vende a «C» por debajo del valor de mercado, se está produciendo una transferencia de rentas de «A» hacia «C», por lo que habrá una aportación a los fondos propios de «A» a «B» y, a su vez, de «B» a «C».

Si «A» vende a «C» por encima de su valor de mercado, se produce una transferencia de renta de «C» a «A» a través de «B», por lo que se genera un reparto de dividendos de «C» a «B» y de «B» a «A».

Otra alternativa sería valorar las operaciones entre «A» y «C» como si existiese un préstamo concedido por «A» a «C» a un tipo de interés inferior al de mercado o a tipo cero.

Como vemos, existe una cierta inseguridad jurídica en la calificación de las rentas, sobre todo cuando nos movemos fuera de lo que sería el contrato de sociedad entre entidades e introducimos operaciones ajenas al mismo.

A continuación vamos a realizar unos ejemplos teniendo en cuenta en los mismos el reflejo contable de dichas operaciones.

EJEMPLO 10:

I. Control 100%

«A» (socio) controla 100% de «B» (sociedad)

«A» vende a «B» un inmueble: valor mercado..... 1.000.000
valor razonable..... 1.000.000
coste de adquisición 300.000
amortización acumulada 50.000

1. Precio convenido 1.000.000 = Valor mercado = Valor razonable.

Socio «A»				Sociedad «B»			
		Debe	Haber			Debe	Haber
210	Terrenos		150.000	210	Terrenos	500.000	
211	Construcciones		150.000	211	Construcciones	500.000	

…/…

…/…

281	Amortización	50.000					
572	Bancos	1.000.000		572	Bancos		1.000.000
771	Beneficio venta inmueble		750.000				
Total		**1.050.000**	**1.050.000**	**Total**		**1.000.000**	**1.000.000**

Socio «A» (PJ)

IS: 750.000 × 0,30 = 225.000

Beneficio después IS: 750.000 – 225.000 = 525.000

Socio «A» (PF)

IRPF: 750.000 × 0,18 = 135.000

Beneficio después IRPF: 750.000 – 135.000 = 615.000

Como valor de mercado y valor razonable coinciden, al ser ambos idénticos al precio convenido, no existe ninguna operación híbrida ni desplazamiento patrimonial ajeno al valor de mercado. Por tanto, la valoración contable y fiscal son semejantes y no hay obligación de calificación contable ni fiscal.

2. Precio convenido 1.200.000.

Desplazamiento patrimonial a favor del socio por 200.000.

a) La operación se contabiliza por el valor razonable y se recalifica la diferencia según su naturaleza económica (norma 21.ª del PGC).

Socio «A»				Sociedad B			
		Debe	**Haber**			**Debe**	**Haber**
210	Terrenos		150.000	210	Terrenos	500.000	
211	Construcciones		150.000	211	Construcciones	500.000	
281	Amortización	50.000					
572	Bancos	1.200.000		572	Bancos		1.200.000
760	Ingresos participación «B»		200.000	557	Dividendo activo a cuenta	200.000	
771	Beneficio venta inmueble		750.000				
Total		**1.250.000**	**1.250.000**	**Total**		**1.200.000**	**1.200.000**

Socio «A» (PJ)

IS: 950.000 × 0,30 = 285.000 DDID: 200.000 × 0,3 = 60.000

Cuota líquida: 285.000 – 60.000 = 225.000

Beneficio después IS: 950.000 – 225.000 = 725.000

Por la DDID los 200.000 no tributan nada, eso hace que 525.000 + 200.000 = 725.000.

…/…

…/…

Socio «A» (PF)

IRPF: 950.000 × 0,18 = 171.000

Beneficio después de IRPF: 950.000 – 171.000 = 779.000

- No procede ajuste fiscal de valoración ni de calificación pues contablemente está reflejado el beneficio de libre competencia (750.000) más los ingresos por la participación (200.000), en «A», mientras que en «B», el bien adquirido está contabilizado a valor de mercado (1.000.000) y se ha reflejado la retribución de fondos propios.
- No hay retención en los ingresos por participaciones en instrumentos financieros al tener derecho a la DDID al 100%: 200.000 × 0,30 = 60.000.
- En la persona física los dividendos están sometidos a retención, se califican como renta del ahorro y tendría derecho a la exención de los 1.500.

b) La operación se contabiliza por el valor razonable pero no se recalifica contablemente la diferencia: 200.000, renta a recalificar fiscalmente.

1. Reflejo contable: Valor mercado: 1.000.000.

Socio «A»				Sociedad B			
		Debe	**Haber**			**Debe**	**Haber**
210	Terrenos		150.000	210	Terrenos	500.000	
211	Construcciones		150.000	211	Construcciones	500.000	
281	Amortización	50.000					
572	Bancos	1.000.000		572	Bancos		1.000.000
771	Beneficio venta inmueble		750.000				
Total		**1.050.000**	**1.050.000**	**Total**		**1.000.000**	**1.000.000**

Socio «A»

IS: 750.000 × 0,30 = 225.000

Beneficio después IS: 750.000 – 225.000 = 525.000

No ha habido calificación contable de acuerdo con su naturaleza económica, del desplazamiento patrimonial producido por la diferencia entre el precio convenido y el de mercado: 200.000.

Socio «A»				Sociedad B			
		Debe	**Haber**			**Debe**	**Haber**
760	Ingresos participación en «B»		200.000	557	Dividendo activo a cuenta	200.000	

2. Recalificación fiscal: ajuste secundario.

   a) Para «A»: 200.000, participación en beneficios de entidades.

   No hay retención en los ingresos por participaciones en instrumentos financieros al tener derecho a la DDID al 100%.

…/…

…/…

Tributación IS: 200.000 × 0,30 = 60.000.

Tributación total IS: 225.000 + 60.000 – 60.000 = 225.000.

b) Para «B»: 200.000, retribución de fondos propios.

c) La operación se contabiliza por el precio convenido.

1. Reflejo contable: precio convenido 1.200.000.

Socio «A»				Sociedad B			
		Debe	**Haber**			**Debe**	**Haber**
210	Terrenos		150.000	210	Terrenos	600.000	
211	Construcciones		150.000	211	Construcciones	600.000	
281	Amortización	50.000					
572	Bancos	1.200.000		572	Bancos		1.200.000
771	Beneficio venta inmueble		950.000				
Total		**1.250.000**	**1.250.000**	**Total**		**1.200.000**	**1.200.000**

Socio «A»

IS: 950.000 × 0,30 = 285.000

Beneficio después IS: 950.000 – 285.000 = 665.000

2. Valoración fiscal: ajuste primario y bilateral.

En «A» el beneficio de 950.000 se reduce a 750.000 por medio de un ajuste negativo, al computarse el valor de transmisión por el valor de mercado y no por el precio convenido.

IS: 750.000 × 0,30 = 225.000

Beneficio después IS: 750.000 – 225.000 = 525.000

En «B» el valor de adquisición no es el precio convenido sino el valor de mercado (1.000.000).

3. Calificación fiscal: ajuste secundario.

a) Para «A»: 200.000 participación en beneficios.

No hay retención en los ingresos por participaciones en instrumentos financieros al tener derecho a la DDID al 100%.

Tributación IS: 200.000 × 0,30 = 60.000.

Tributación total IS: 225.000 + 60.000 – 60.000 = 225.000.

b) Para «B»: 200.000 retribución de fondos propios.

3. Precio convenido 700.000.

Hay desplazamiento patrimonial a favor de la sociedad por 300.000.

…/…

…/…

a) La operación se contabiliza por el valor razonable y se recalifica según su naturaleza económica (norma 21.ª del PGC).

Socio «A»				Sociedad B			
		Debe	Haber			Debe	Haber
210	Terrenos		150.000	210	Terrenos	500.000	
211	Construcciones		150.000	211	Construcciones	500.000	
281	Amortización	50.000					
572	Bancos	700.000		572	Bancos		700.000
240	Participaciones en «B»	300.000		118	Aportaciones socios		300.000
771	Beneficio venta inmueble		750.000				
Total		**1.050.000**	**1.050.000**	**Total**		**1.000.000**	**1.000.000**

Socio «A»

IS: 750.000 × 0,30 = 225.000

Beneficio después IS: 750.000 – 225.000 = 525.000

No hay que realizar ajuste fiscal de valoración pues contablemente está reflejado en «A» el beneficio en condiciones de libre mercado y en «B» se valora a valor de mercado el bien adquirido.

Tampoco hay que realizar ajuste secundario ya que se ha contabilizado en «A» el mayor valor de adquisición de la participación en «B», y, a su vez, en «B» la aportación del socio «A».

b) La operación se contabiliza por el precio convenido.

1. Reflejo contable: precio convenido 700.000.

Socio «A»				Sociedad B			
		Debe	Haber			Debe	Haber
210	Terrenos		150.000	210	Terrenos	350.000	
211	Construcciones		150.000	211	Construcciones	350.000	
2811	Amortización	50.000					
572	Bancos	700.000		572	Bancos		700.000
771	Beneficio venta inmueble		450.000				
Total		**750.000**	**750.000**	**Total**		**700.000**	**700.000**

Socio «A»		*Libre competencia*
IS: 450.000 × 0,30 =	135.000	225.000 (IS)
Beneficio después IS: 450.000 – 135.000 =	315.000	525.000 (B.º después IS)

* Ajustes fiscales en «A» (primario)

771 Beneficio venta inmueble:	Contabilizado	450.000
	Ajuste primario	300.000
	Total	750.000

…/…

…/…

IS adicional: 300.000 × 0,30 = 90.000

IS total: 135.000 + 90.000 = 225.000

* Ajustes fiscales en «B» (bilateral).

210 Terrenos	350.000
211 Construcciones	350.000
Contabilizado	700.000
Ajuste bilateral	300.000
Total	1.000.000 (valor mercado)

* Ajustes secundarios

En «A»: mayor valor de adquisición de la participación de «A» en «B» (300.000).

En «B»: aportación del socio «A» en «B» (300.000).

Socio «A»				Sociedad «B»			
		Debe	Haber			Debe	Haber
240	Participaciones en «B»	300.000		118	Aportaciones socios		300.000

EJEMPLO 11:

II. Control 50%

«A» (socio) controla 50% de «B» (sociedad).

«A» vende a «B» un inmueble:	valor mercado	1.000.000
	valor razonable	1.000.000
	coste de adquisición	300.000
	amortización acumulada	50.000

1. Precio convenido 1.000.000 = Valor mercado = Valor razonable.

Socio «A»				Sociedad «B»			
		Debe	Haber			Debe	Haber
210	Terrenos		150.000	210	Terrenos	500.000	
211	Construcciones		150.000	211	Construcciones	500.000	
281	Amortización	50.000					
572	Bancos	1.000.000		572	Bancos		1.000.000
771	Beneficio venta inmueble		750.000				
Total		**1.050.000**	**1.050.000**	**Total**		**1.000.000**	**1.000.000**

…/…

…/…

Socio «A»

IS: 750.000 × 0,30 = 225.000

Beneficio después IS: 750.000 – 225.000 = 525.000

Como valor de mercado y valor razonable coinciden al ser ambos idénticos al precio convenido, no existe ninguna operación híbrida ni desplazamiento patrimonial ajeno al precio de mercado. Por tanto, la valoración contable y fiscal son similares y no hay calificación contable ni fiscal.

2. Precio convenido 1.200.000.

Hay desplazamiento patrimonial a favor del socio por 200.000.

a) La operación se contabiliza por el valor razonable y se recalifica según su naturaleza económica (norma 21.ª del PGC).

Socio «A»				Sociedad «B»			
		Debe	**Haber**			**Debe**	**Haber**
210	Terrenos		150.000	210	Terrenos	500.000	
211	Construcciones		150.000	211	Construcciones	500.000	
281	Amortización	50.000					
572	Bancos	1.200.000		572	Bancos		1.200.000
760	Ingresos participación «B»		200.000	557	Dividendo activo a cuenta	200.000	
771	Beneficio venta inmueble		750.000				
Total		**1.250.000**	**1.250.000**	**Total**		**1.200.000**	**1.200.000**

* No procede ajuste fiscal primario y bilateral pues contablemente en «A» está reflejado el beneficio de libre competencia (750.000) y en «B» el valor de mercado del bien adquirido (1.000.000).

* Sí procede ajuste secundario pues en los Ingresos por la participación no está diferenciada la calificación fiscal, en función del porcentaje de participación, aunque contablemente se ha realizado la recalificación según la naturaleza económica de los desplazamientos, salvo que proceda la aplicación del artículo 21 bis.3 del RIS.

* Ajuste secundario

50% de 200.000 → 100.000 = para «A», participación en beneficios
para «B», retribución de fondos propios

50% de 200.000 → 100.000 = para «A», adquisición lucrativa
para «B», retribución de fondos propios

…/…

…/…

Socio «A»

IS: 750.000 + 100.000 + 100.000 = 950.000; 950.000 × 0,30 = 285.000

DDID: 100.000 × 0,30 = 30.000

Beneficio después IS: 950.000 – 285.000 – 30.000 = 635.000

b) La operación se contabiliza por el valor razonable pero no se recalifica contablemente: 200.000 renta a recalificar fiscalmente.

1. Reflejo contable: valor de mercado: 1.000.000.

Socio «A»				Sociedad «B»			
		Debe	**Haber**			**Debe**	**Haber**
210	Terrenos		150.000	210	Terrenos	500.000	
211	Construcciones		150.000	211	Construcciones	500.000	
281	Amortización	50.000					
572	Bancos	1.000.000		572	Bancos		1.000.000
771	Beneficio venta inmueble		750.000				
Total		**1.250.000**	**1.250.000**	**Total**		**1.200.000**	**1.200.000**

Socio «A»

IS: 750.000 × 0,30 = 225.000

Beneficio después IS: 750.000 – 225.000 = 525.000

No ha habido calificación contable de acuerdo con su naturaleza económica del desplazamiento patrimonial producido por la diferencia entre el precio convenido y el de mercado: 200.000.

Socio «A»				Sociedad «B»			
		Debe	**Haber**			**Debe**	**Haber**
760	Ingresos participación en «B»		200.000	557	Dividendo activo a cuenta	200.000	

Recalificación fiscal: ajuste secundario

50% de 200.000 → 100.000 = para «A», participación en beneficios
para «B», retribución de fondos propios

50% de 200.000 → 100.000 = para «A», adquisición lucrativa
para «B», retribución de fondos propios

Socio «A»

IS: 750.000 + 100.000 + 100.000 = 950.000; 950.000 × 0,30 = 285.000

DDID: 100.000 × 0,30 = 30.000

Beneficio después IS: 950.000 – 285.000 – 30.000 = 635.000

…/…

…/…

c) La operación se contabiliza por el precio convenido.

1. Reflejo contable: precio convenido 1.200.000

Socio «A»				Sociedad «B»			
		Debe	Haber			Debe	Haber
210	Terrenos		150.000	210	Terrenos	600.000	
211	Construcciones		150.000	211	Construcciones	600.000	
281	Amortización	50.000					
572	Bancos	1.200.000		572	Bancos		1.200.000
771	Beneficio venta inmueble		950.000				
Total		**1.250.000**	**1.250.000**	**Total**		**1.200.000**	**1.200.000**

Socio «A»

IS: 950.000 × 0,30 = 285.000

Beneficio después IS: 950.000 – 285.000 = 665.000

2. Valoración fiscal: ajuste primario y bilateral.

En «A» el beneficio de 950.000 se reduce a 750.000 por medio de un ajuste negativo, al computarse el valor de transmisión por el valor de mercado y no por el precio convenido.

IS: 750.000 × 0,30 = 225.000

Beneficio después IS: 750.000 – 225.000 = 525.000

En «B» el valor adquisición no es el precio convenido sino el valor de mercado (1.000.000).

3. Calificación fiscal: ajuste secundario.

50% de 200.000 → 100.000 = para «A», participación en beneficios
para «B», retribución de fondos propios

50% de 200.000 → 100.000 = para «A», adquisición lucrativa
para «B», retribución de fondos propios

Socio «A»

IS: 750.000 + 100.000 + 100.000 = 950.000; 950.000 × 0,30 = 285.000

DDID: 100.000 × 0,30 = 30.000

Beneficio después IS: 950.000 – 285.000 – 30.000 = 635.000

…/…

…/…

3. Precio convenido 700.000.

Hay desplazamiento patrimonial a favor de la sociedad por 300.000.

a) La operación se contabiliza por el valor razonable y se recalifica según su naturaleza económica (norma 21.ª del PGC).

Socio «A»				Sociedad «B»			
		Debe	**Haber**			**Debe**	**Haber**
210	Terrenos		150.000	210	Terrenos	500.000	
211	Construcciones		150.000	211	Construcciones	500.000	
2811	Amortización	50.000					
572	Bancos	700.000		572	Bancos		700.000
760	Participaciones en «B»	300.000		118	Aportaciones socios		300.000
771	Beneficio venta inmueble		750.000				
Total		**1.050.000**	**1.050.000**	**Total**		**1.000.000**	**1.000.000**

No procede ajuste fiscal primario y bilateral pues contablemente en «A» está reflejado el beneficio de libre competencia (750.000) y en «B» el valor de mercado del bien adquirido (1.000.000).

Sí procede ajuste fiscal pues en la calificación contable no se ha tenido en cuenta el porcentaje de participación, salvo que sea de aplicación el artículo 21 bis.3 del RIS.

Recalificación fiscal: ajuste secundario.

50% de 300.000 → 150.000: para «A», aumenta el valor de adquisición de su participación en «B»
para «B», aportación a los fondos propios de A

50% de 150.000 → 270.000: para «A»: liberalidad
para «B»: renta gravable

Socio «A» *Sociedad «B»*

IS: 750.000 × 0,30 = 225.000

B.º después IS: 750.000 – 225.000 = 525.000 IS: 150.000 × 0,30 = 45.000

Total IS («A» y «B»): 225.000 + 45.000 =270.000

b) La operación se contabiliza por el precio convenido.

Renta a recalificar fiscalmente: 300.000.

…/…

…/…

Socio «A»				Sociedad «B»			
		Debe	Haber			Debe	Haber
210	Terrenos		150.000	210	Terrenos	350.000	
211	Construcciones		150.000	211	Construcciones	350.000	
2811	Amortización	50.000					
572	Bancos	700.000		572	Bancos		700.000
771	Beneficio venta inmueble		450.000				
Total		**750.000**	**750.000**	**Total**		**700.000**	**700.000**

Socio «A» *Libre competencia*

IS: 450.000 × 0,30 = 135.000 225.000 (IS)

B.º después IS: 450.000 – 135.000 = 315.000 525.000 (B.º después IS)

* Ajustes fiscales en «A» (primario)

771 Beneficio venta inmueble: Contabilizado 450.000
Ajuste primario 300.000
Total 750.000

IS adicional: 300.000 × 0,30 = 90.000

IS total: 135.000 + 90.000 = 225.000

* Ajustes fiscales en «B» (bilateral)

210 Terrenos 350.000
211 Construcciones 350.000
Contabilizado 700.000
Ajuste bilateral 300.000
Total ..... 1.000.000 (valor mercado)

Recalificación fiscal: ajuste secundario.

50% de 300.000 → 150.000: para «A», aumenta el valor de adquisición de su participación en «B»
para «B», aportación a los fondos propios de «A»

50% de 300.000 → 150.000: para «A»: liberalidad
para «B»: renta gravable

Socio «A» *Sociedad «B»*

IS: 750.000 × 0,30 = 225.000

B.º después IS: 750.000 – 225.000 = 525.000 IS: 150.000 × 0,30 = 45.000

Total IS («A» y «B»): 225.000 + 45.000 = 270.000

V. LAS SOCIEDADES DE PROFESIONALES

Con la nueva redacción dada al artículo 16 de la LIS por la Ley 36/2006, se deroga la regulación anterior conocida como puerto seguro para las operaciones vinculadas realizadas entre un socio profesional y su sociedad, de tal forma que a partir de 2007 se aplica la regla general de valor de mercado, como a cualquier otra operación vinculada.

Sin embargo, para dar una mayor seguridad jurídica a las valoraciones de dichas operaciones y reducir la carga fiscal indirecta derivada del análisis de comparabilidad y de las obligaciones de documentación, el Real Decreto 1793/2008, en el artículo 16.6, establece la siguiente regulación para las operaciones que los socios profesionales realicen con sus sociedades:

«A efectos de lo dispuesto en el artículo 16.4 de la Ley del Impuesto, el obligado tributario podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado cuando se trate de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la entidad sea una de las previstas en el artículo 108 de la Ley del Impuesto, más del 75 por 100 de sus ingresos del ejercicio procedan del desarrollo de actividades profesionales, cuente con los medios materiales y humanos adecuados y el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios sea positivo.

b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad no sea inferior al 85 por 100 del resultado previo a que se refiere la letra a).

c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos:

   1.º Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.

   2.º No sea inferior a dos veces el salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes previsto en el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

El incumplimiento del requisito establecido en este número 2..º en relación con alguno de los socios-profesionales, no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios-profesionales.»

Si se cumplen estos requisitos, inicialmente de carácter objetivo, el precio convenido podrá considerarse como valor de mercado, simplificándose por tanto el análisis de comparabilidad para el socio que cumpla los mismos y reduciéndose las obligaciones de documentación en los términos previstos en el artículo 20.3 del RIS.

Sobre la calificación fiscal de la renta obtenida por el socio en su relación con la sociedad, rendimientos de actividad profesional o del trabajo, cuando se tiene el 4 por 100 de participación, la DGT (V1492-08) ha contestado lo siguiente: «En el supuesto planteado, en el que bajo la denominación de un contrato de arrendamiento de servicios profesionales, los socios-profesionales prestan con carácter exclusivo a una única entidad, que además, según parece desprenderse del escrito de consulta, pone a disposición de los profesionales los medios materiales necesarios para que estos puedan prestar sus servicios, es preciso analizar la relación que une a los profesionales con la entidad para calificar los rendimientos que estos obtengan.

Según reiterada jurisprudencia sobre esta materia (se cita por todas la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de noviembre de 2007) tratándose de servicios profesionales, la calificación de los contratos no depende de cómo hayan sido denominados por las partes contratantes, sino de la configuración efectiva de las obligaciones asumidas en el acuerdo contractual y de las prestaciones que constituyen su objeto. De acuerdo con la citada sentencia, "en el contrato de arrendamiento de servicios el esquema de la relación contractual es un genérico intercambio de obligaciones y prestaciones de trabajo con la contrapartida de un 'precio' o remuneración de los servicios. En el contrato de trabajo dicho esquema o causa objetiva del tipo contractual es una especie del género anterior que consiste en el intercambio de obligaciones y prestaciones de trabajo dependiente por cuenta ajena a cambio de retribución garantizada. Así, pues, cuando concurren, junto a las notas genéricas de trabajo y retribución, las notas específicas de ajenidad del trabajo y de dependencia en el régimen de ejecución del mismo nos encontramos ante un contrato de trabajo, sometido a la legislación laboral."

De acuerdo con la sentencia anteriormente citada, "los indicios comunes de dependencia más habituales en la doctrina jurisprudencial son seguramente la asistencia al centro de trabajo del empleador o al lugar de trabajo designado por este y el sometimiento a horario. También se utilizan como hechos indiciarios de dependencia, entre otros, el desempeño personal del trabajo, compatible en determinados servicios con un régimen excepcional de suplencias o sustituciones; la inserción del trabajador en la organización de trabajo del empleador o empresario, que se encarga de programar su actividad; y, reverso del anterior, la ausencia de organización empresarial propia del trabajador. Indicios comunes de la nota de ajenidad son, entre otros, la entrega o puesta a disposición del empresario por parte del trabajador de los productos elaborados o de los servicios realizados; la adopción por parte del empresario y no del trabajador de las decisiones concernientes a las relaciones de mercado o de las relaciones con el público, como fijación de precios o tarifas, selección de clientela, indicación de personas a atender; el carácter fijo o periódico de la remuneración del trabajo; y el cálculo de la retribución o de los principales conceptos de la misma con arreglo a un criterio que guarde una cierta proporción con la actividad prestada, sin el riesgo y sin el lucro especial que caracterizan a la actividad del empresario o al ejercicio libre de las profesiones."

Asimismo, existe reiterada jurisprudencia que ha considerado la condición de socio como un indicio significativo de la inexistencia de las notas de dependencia y ajenidad, resultando ilustrativa la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 27 de febrero de 2004, que al analizar la relación entre un abogado, socio de una entidad, y la propia entidad, señala expresamente que "Un dato de trascendencia en la litis, evidenciado por el Juez *a quo*, es la condición de socio del actor, con una participación del 2,1723% del capital social, siendo titular de 382 participaciones, que contrariamente a lo señalado por el actor, no es una mera apariencia formal".

Aunque no corresponde a este Centro Directivo calificar la naturaleza laboral o civil de la relación que une a los socios-profesionales con la entidad consultante, sí cabe analizar los rasgos definitorios de dicha relación y a la vista de los mismos determinar cuál es la calificación que procede en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de tal modo que en ausencia de las notas de dependencia y ajenidad que caracterizan la obtención de rendimientos del trabajo, cabe entender que los socios-profesionales ejercen su actividad ordenando los factores productivos por cuenta propia en el sentido del artículo 27 de la LIRPF y por tanto desarrollan una actividad económica, aunque los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios sean proporcionados por la entidad.

Al analizar las características de la relación existente entre la entidad consultante y los socios-profesionales que figuran en los hechos descritos, resulta especialmente relevante la condición de socio de los profesionales por cuanto a través de ella participan en las decisiones sobre la organización de la actividad desarrollada por la entidad y asumen riesgos, diluyendo de esta forma las notas de dependencia y ajenidad que pudieran existir. Lógicamente este indicio no sería relevante en caso de que el grado de participación en la entidad fuera puramente testimonial, o una "mera apariencia formal", circunstancia esta que no se produce en el caso planteado.

En consecuencia, a la vista de las características de la relación que une a los socios-profesionales con la entidad, se aprecia que no concurren las notas de dependencia y ajenidad propias de la obtención de rendimientos del trabajo, y por tanto procede calificar las retribuciones percibidas por los socios-profesionales de la entidad consultante como rendimientos de actividades económicas».

Respecto del requisito de la existencia de medios personales y materiales el mismo tendrá que ser aclarado por resoluciones de la DGT, pues los criterios mantenidos en consultas anteriores a la nueva regulación de las operaciones vinculadas (2151-97) (2-2007), no resulta aplicable al permitirse en el artículo 16.6 del RIS la existencia de personal contratado de cualificación profesional y sin dicha cualificación.

La regla de valor de mercado en las operaciones vinculadas se aplica a las operaciones de una sociedad de profesionales con sus socios, con independencia de si la sociedad profesional dispone de medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades profesionales y de personal asalariado (DGT V1729-08).

EJEMPLO 12:

OPERACIONES SOCIO-SOCIEDAD DE PROFESIONALES: VALOR DE MERCADO Y COMPARABILIDAD

Datos económicos		Cumplimiento requisitos
1. Ingresos 2008	4.800.000	1. Por la sociedad profesional
Servicios profesionales	4.500.000	a) Cumple requisitos art. 108 LIS
Intereses y dividendos	100.000	b) 4.500.000/5.800.000 = 0,9375 > 75%, de los ingresos profesionales sobre el total de ingresos
Alquileres oficinas	200.000	c) Oficina y personal contratado: si hay medios personales y materiales
		d) 1.300.000 > 0, beneficio antes retribución socios es positivo
2.Gastos de personal	3.000.000	2. Cuantía de las retribuciones de todos los socios
Personal profesional	2.200.000	1.125.000/1.300.000 = 0,8653, la cuantía de las retribuciones de todos los socios no es inferior al 85% del beneficio calculado antes de dicha retribución.
Otro personal	800.000	
3.Otros gastos	500.000	3. Cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios.
Amortización oficina y mobiliario	150.000	a) Cuantía media retribución por profesional
Servicios exteriores	300.000	2.200.000/10 = 220.000
Resto gastos	50.000	b) Límite retribución mínima socios profesionales
4. Beneficio antes retribución socios (4.800.000 – 3.500.000)	1.300.000	2.200.000 × 2 = 440.000 c) Cumplimiento requisito cada socio 290.000 < 440.000 socio 1.º 460.000 > 440.000 socio 2.º
5. Retribución socios	1.125.000	375.000 < 440.000 socio 3.º Solo se aplica el 16.6 RIS al socio 2.º, los socios 1.º y 3.º deberán realizar todo el análisis de comparabilidad sin la regla especial y sin que puedan invocar como comparable el valor del socio 2.º.

A continuación vamos a desarrollar un ejemplo de cómo afecta a la renta disponible y a la carga fiscal la política de precios seguida por un profesional, cuando el precio convenido es igual o diferente al valor de mercado y controla el 100 o el 60 por 100 de la sociedad.

EJEMPLO 13:

RELACIÓN SOCIO-SOCIEDAD DE PROFESIONALES: ALTERNATIVAS Y CARGA TRIBUTARIA

I. UN SOLO SOCIO CONTROLA EL 100% DE LA SOCIEDAD

1. El socio factura a la sociedad por un valor igual al de mercado.

Precio convenido: 100.000
Valor mercado: 100.000

Sociedad

- B.º antes retribución socio 250.000
- Retribución socio 100.000
- B.º antes IS 150.000
- IS (25%) 37.500
- B.º neto de IS 112.500
- Reserva voluntaria 112.500
- Reparto dividendos 112.500

Socio		$IRPF_1$
• Retribución (43%)	100.000	43.000
• Dividendos (18%)	112.500	20.250
	212.500	63.250

CARGA FISCAL TOTAL

(IS) 37.500 + 63.250 (IRPF) = 100.750

2. El socio factura a la sociedad por un valor superior al de mercado.

Precio convenido: 150.000
Valor mercado: 100.000

a) Sociedad refleja la operación por el precio convenido.

- B.º antes retribución socio 250.000
- Retribución socio 150.000
- B.º antes IS 100.000
- IS (25%) 25.000
- B.º neto de IS 75.000
- Reserva voluntaria 75.000
- Reparto dividendos 75.000

…/…

…/…

Socio		$IRPF_2$	$IRPF_1$
• Retribución (43%)	150.000	64.500	43.000
• Dividendos (18%)	75.000	13.500	20.250
	225.500	78.000	63.250

CARGA FISCAL TOTAL

(IS) 25.000 + 78.000 (IRPF) = 103.000

b) Ajustes a realizar en las partes vinculadas .

En la sociedad

- B.º antes retribución socio 250.000
- Retribución socio (ajuste primario) 100.000
- B.º antes IS 150.000
- IS (25%) 37.500
- B.º neto de IS 112.500
- Reserva voluntaria 112.500
- Reparto dividendos reserva 112.500
- Reparto dividendos (ajuste secundario) 50.000
- Total dividendos repartidos 162.500

En el socio		$IRPF_{2*}$	$IRPF_1$
• Retribución (43%)(ajuste bilateral)	100.000	43.000	43.000
• Dividendos reserva voluntaria	112.500	20.250	20.250
• Dividendos (ajuste secundario)	50.000	9.000	
		72.250	63.250

CARGA FISCAL TOTAL

(IS) 37.500 + 72.250 (IRPF) = 109.750

3. El socio factura a la sociedad por un valor inferior al de mercado.

Precio convenido: 80.000
Valor mercado: 100.000

Sociedad refleja la operación por el precio convenido.

Sociedad

- B.º antes retribución socio 250.000
- Retribución socio 80.000
- B.º antes IS 170.000

…/…

…/…

- IS (25%) 42.500
- B.º neto de IS 127.500
- Reserva voluntaria 127.500
- Reparto dividendos 127.500

Socio		$IRPF_3$	$IRPF_1$
• Retribución (43%)	80.000	34.400	43.000
• Dividendos (18%)	127.000	22.860	20.250
	207.500	57.260	63.250

CARGA FISCAL TOTAL

(IS) 42.500 + 57.260 (IRPF) = 99.760

b) Ajustes a realizar en las partes vinculadas .

En la sociedad

- B.º antes retribución socio 250.000
- Retribución socio (ajuste primario) 100.000
- B.º antes IS 150.000
- IS (25%) 37.500
- B.º neto de IS 112.500
- Reserva voluntaria 112.500
- Reparto dividendos 112.500
- Aportación del Socio «A» la sociedad ..... 20.000 (ajuste secundario)

En el socio		$IRPF_{3*}$	$IRPF_1$
• Retribución (43%) (ajuste bilateral)	100.000	43.000	43.000
• Dividendos	112.500	20.250	20.250
• Mayor valor de adquisición de la participación (ajuste secundario)	20.000	63.250	63.250

CARGA FISCAL TOTAL

(IS) 37.500 + 63.250 (IRPF) = 100.750

II. DOS SOCIOS: «A» controla el 60% y «B» el 40% del capital

1. Los socios facturan a la sociedad por un valor igual al de mercado.

	Socio «A»	*Socio «B»*
Precio convenido:	100.000	120.000
Valor mercado:	100.000	120.000

…/…

…/…

Sociedad

- B.º antes retribución socios 400.000
- Retribución socios (100.000 + 120.000) 220.000
- B.º antes IS 180.000
- IS (25%) 45.000
- B.º neto de IS 135.000
- Reserva voluntaria 135.000
- Reparto dividendos 135.000

		Socio «A» $IRPF_{A1}$		*Socio «B»* $IRPF_{B1}$
Retribución (43%)	(100.000)	43.000	(120.000)	51.600
Dividendos (18%)	(81.000)	14.580	(54.000)	9.720
		57.580		61.320

CARGA FISCAL TOTAL

(IS) 45.000 + 57.580 ($IRPF_A$) + 61.320 ($IRPF_B$) = 162.900

2. El socio «A» factura por un valor superior al de mercado.

	Socio «A»	*Socio «B»*
Precio convenido:	140.000	120.000
Valor mercado:	100.000	120.000

a) Sociedad refleja la operación por el precio convenido.

- B.º antes retribución socios 400.000
- Retribución socios (140.000 + 120.000) 260.000
- B.º antes IS 140.000
- IS (25%) 35.000
- B.º neto de IS 105.000
- Reserva voluntaria 105.000
- Reparto dividendos 105.000

		Socio «A» $IRPF_{A2}$		*Socio «B»* $IRPF_{B2}$
Retribución (43%)	(140.000)	60.200	(120.000)	51.600
Dividendos (18%)	(63.000)	11.340	(42.000)	7.560
		71.540		59.160

CARGA FISCAL TOTAL

(IS) 35.000 + 71.540 ($IRPF_A$) + 59.160 ($IRPF_B$) = 165.700

…/…

…/…

b) Ajustes a realizar en las partes vinculadas.

En la sociedad

- B.º antes retribución socios 400.000
- Retribución socios: ajuste primario «A» (100.000 + 120.000) 220.000
- B.º antes IS 180.000
- IS (25%) 45.000
- B.º neto de IS 135.000
- Reserva voluntaria 135.000
- Reparto dividendos reserva voluntaria 135.000
- Reparto dividendos ajuste secundario «A» (60% de 40.000) 24.000
- Participación en beneficios, ajuste secundario «A» (40% de 40.000) 16.000

En los socios

	Socio «A»				**Socio «B»**			
		$IRPF_{A2}$	**$IRPF_{A2}$**	**$IRPF_{A1}$**		**$IRPF_{B2}$**	**$IRPF_{B2}$**	**$IRPF_{B1}$**
Retribución (43%)	(100.000)	43.000	60.200	43.000	(120.000)	51.600	51.600	51.600
Dividendos reserva voluntaria (18%)	(81.000)	14.580	11.340	14.580	(54.000)	9.720	7.560	9.720
Dividendos ajuste secundario (18%)	(24.000)	4.320						
Participación b^{os} ajuste secundario (18%)	(18.000)	2.880						
		64.780	71.540	57.580		61.320	59.160	61.320

CARGA FISCAL TOTAL

(IS) 45.000 + 64.780 ($IRPF_A$) + 61.320 ($IRPF_B$) = 171.100

3. El socio «A» factura por un valor inferior al de mercado.

	Socio «A»	*Socio «B»*
Precio convenido:	70.000	120.000
Valor mercado:	100.000	120.000

a) Sociedad refleja la operación por el precio convenido.

- B.º antes retribución socios 400.000
- Retribución socios (70.000 + 120.000) 190.000
- B.º antes IS 210.000
- IS (25%) 52.500
- B.º neto de IS 157.500

…/…

…/…

- Reserva voluntaria 157.500
- Reparto dividendos 157.500

Socios

		Socio «A» $IRPF_{A3}$		*Socio «B»* $IRPF_{B1}$
Retribución (43%)	(70.000)	30.100	(120.000)	51.600
Dividendos (18%)	(94.500)	17.010	(63.000)	11.340
		47.110		62.940

CARGA FISCAL TOTAL

(IS) 52.500 + 47.110 ($IRPF_A$) + 62.940 ($IRPF_B$) = 162.050

b) Ajustes a realizar en las partes vinculadas.

En la sociedad

- B.º antes retribución socios 400.000
- Retribución socios: ajuste primario «A» (100.000 + 120.000) 220.000
- B.º antes IS 180.000
- Ajuste secundario de «A» (40% de 30.000), mayor renta 12.000
- Base imponible corregida 192.000
- IS (25%) 48.000
- B.º neto de IS 144.000
- Reserva voluntaria 144.000
- Reparto dividendos 144.000

En los socios

	Socio «A»				**Socio «B»**			
		$IRPF_{A2'}$	**$IRPF_{A2}$**	**$IRPF_{A1}$**		**$IRPF_{B2'}$**	**$IRPF_{B2}$**	**$IRPF_{B1}$**
Retribución (43%)	(100.000)	43.000	60.200	43.000	(120.000)	51.600	51.600	51.600
Dividendos reserva Voluntaria (18%)	(81.000)	14.580	11.340	14.580	(54.000)	9.720	7.560	9.720
Dividendos ajuste secundario (18%)	(24.000)	4.320						
Participación b^{os} ajuste secundario (18%)	(16.000)	2.880						
		64.780	71.540	57.580		61.320	59.160	61.320

CARGA FISCAL TOTAL

(IS) 48.000 + 58.552 ($IRPF_A$) + 61.968 ($IRPF_B$) = 168.520

…/…

…/…

CARGA FISCAL TOTAL

SOCIO CONTROLA 100% SOCIEDAD

	CARGA FISCAL		
	IS	**IRPF**	**TOTAL**
1. Pr c = V. mercado	37.500	63.250	100.750
2. Prc_A > V. mercado	25.000	78.000	103.000
Ajuste V. mercado	37.500	(63.250 +9.000)	109.750
3. Prc_A < V. mercado	42.500	57.260	99.760
Ajuste V. mercado	37.500	63.250	100.750

DOS SOCIOS: «A» controla 60% y «B» el 40%

	CARGA FISCAL			
		IRPF		
	IS	**«A»**	**«B»**	**TOTAL**
1. Pr c = V. mercado	45.000	57.580	61.320	162.900
2. Prc_A > V. mercado	35.000	71.540	59.160	165.700
Ajuste V. mercado	45.000	(57.580 +4.330 +2.880)	61.320	171.100
3. Prc_A < V. mercado	52.500	47.110	62.940	162.050
Ajuste V. mercado	48.000	58.552	61.968	168.520

Núm.
22/2009

EFICIENCIA DE LA COOPERACIÓN EMPRESARIAL EN UN SECTOR MADURO DE BAJA INTENSIDAD TECNOLÓGICA

JESÚS DAVID SÁNCHEZ DE PABLO GONZÁLEZ DEL CAMPO

Departamento de Administración de Empresas.
Universidad de Castilla-La Mancha

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Eduardo Bueno Campos, don Sotero Amador Fernández, don Manuel García-Ayuso Covarsí, don Juan Monterrey Mayoral, don Javier Romano Aparicio y don Enrique Villanueva García.

Extracto:

En un entorno globalizado las empresas tratar de aumentar su nivel de competitividad para garantizar su supervivencia. Este objetivo se puede alcanzar con el desarrollo de acuerdos cooperativos. Se analizará dicha estrategia desde el enfoque del capital social, ya que consideramos que la interacción entre los socios es clave en la determinación de la eficiencia cooperativa. El objetivo es analizar la influencia en el éxito cooperativo de cuatro variables significativas en estudios empíricos previos: a) variables a priori: reputación del socio y experiencia previa; y b) variables de proceso: confianza y comportamiento cooperativo. Habitualmente, la investigación en cooperación se centra en sectores altamente tecnológicos, ya que presentan características que potencian la aparición de sus ventajas. La principal contribución de este trabajo es el análisis de dicha estrategia en un sector maduro no intensivo en tecnología como es el sector agroalimentario español.

Palabras clave: acuerdos cooperativos, sector agroalimentario español, confianza, reputación y éxito.

Sumario

1. Introducción.

2. Cooperación empresarial: definición y análisis de sus motivos y riesgos.

   2.1. Definición de cooperación empresarial.

   2.2. Motivos de la formación de acuerdos cooperativos.

   2.3. Principales riesgos asociados a la cooperación empresarial.

3. El capital social en los acuerdos de cooperación.

   3.1. Análisis del capital social.

   3.2. Planteamiento del modelo y formulación de hipótesis.

4. Metología de la investigación.

   4.1. Población objeto de estudio.

   4.2. Método de obtención de datos.

   4.3. Medida de variables.

   4.4. Contraste de hipótesis.

5. Discusión de resultados y conclusiones.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

La incertidumbre, la volatilidad y el riesgo son los factores que mejor definen al entorno en el que se desarrolla la actividad empresarial (Lane y Lubatkin, 1998). Por ello, existen sectores productivos que se enfrentan a importantes problemas de competitividad, sobre todo aquellos donde predominan las pequeñas y medianas empresas (PYMES). Ante esta situación se producen procesos de reestructuración en múltiples sectores de la economía con el objetivo de aumentar la dimensión empresarial. De este modo, es posible ganar poder de negociación con respecto a proveedores y clientes, obtener mayores economías de escala y, así, facilitar la supervivencia de las empresas en sus respectivos sectores. Por tanto, el objetivo es el crecimiento ya que por la «curva de la experiencia» cuando se duplica la producción el coste unitario se reduce entre un 20 y un 30 por 100 (Boston Consulting Firm, 1970: 12). También se añade que a medida que se incrementa la experiencia la empresa aprende cómo organizar de forma más óptima la producción y es capaz de innovar mejor, contribuyendo ambos aspectos al incremento de la eficiencia.

Entre las distintas políticas de crecimiento destacan las fusiones o adquisiciones o las alianzas estratégicas o acuerdos de cooperación empresarial. Por una parte, los problemas económicos como los altos gastos de las fusiones o adquisiciones hacen que las empresas tiendan a utilizar las alianzas estratégicas, pero, por otra, la rapidez en las adquisiciones apoyada en la posibilidad de comunicación más efectiva juega a favor de la concentración (Lundan y Hagedoorn, 2001: 231). Así, en la década de los ochenta existieron gran cantidad de operaciones de fusión o adquisición, aunque se produjo un alto porcentaje de fracaso (Mueller, 1989). Parkhe (1998) considera que en las alianzas pueden beneficiarse todas las empresas implicadas si establecen ganancias mutuas. Sin embargo, tienen como inconveniente la dificultad de controlar, tomar decisiones y repartir beneficios.

Todas las formas organizativas son potencialmente vulnerables a la selección adversa, pero la alianza es menos costosa y arriesgada que la adquisición, y más flexible y capaz de generar sinergias entre empresas que las operaciones en el mercado (Arend, 2006). Gracias a estos acuerdos, las empresas logran un equilibrio entre la necesidad de propiedad y control, que les otorga el conjunto del patrimonio del que son únicas propietarias, y el deseo de ser lo suficientemente flexibles para implantar de forma eficaz estrategias que le conduzcan al éxito y que antes no era posible realizar de forma aislada (Nohria y Piskorski, 1997; Lundan y Hagedoorn, 2001; Inkpen, 2004: 409).

En general, podemos decir que las alianzas son preferibles a las fusiones o adquisiciones en términos de eficiencia y viabilidad, ya que así se evitan problemas derivados de la integración de culturas diferentes y se mantiene la motivación de la independencia (sobre todo de sus diversas aspiraciones estratégicas, económicas y sociales, pero también del nombre comercial e identidad de los productos). Es por esto por lo que nos centraremos en el estudio de la cooperación empresarial.

Dicha estrategia ha cobrado gran protagonismo desde la década de los ochenta, por lo que existe abundante literatura en torno al tema, donde se han analizado, entre otros aspectos, sus motivos, ventajas y riesgos, y los principales factores claves de éxito (Kogut, 1988; Hamel, 1991; Parkhe, 1993; Doz, 1996; García Canal, 1996; Gulati, 1998; Koza y Lewin, 1998; Anand y Khanna, 2000; Stuart, 2000; Madhoc, 2002; Soh, 2003; Rothaermel y Deeds, 2004; Inkpen y Tsang, 2005; Das, 2006; Reuer y Ragozzino, 2006; Luo, 2007, entre otros). Sin embargo, hasta el momento la práctica totalidad de trabajos empíricos se centran en sectores intensivos en tecnología (Hagedoorn, 1993). Nos centraremos en aquellos trabajos realizados desde un enfoque del capital social, donde se reconoce el carácter dinámico de esta estrategia y la importancia de la interacción entre los socios. En estos estudios, destacan como principales factores de influencia en el éxito cooperativo la confianza, la experiencia previa y la reputación.

En España, las industrias más activas en formación de alianzas son: energía (petróleo y electricidad), productos químicos, equipamiento electrónico, transporte y equipamiento, comunicación y servicios financieros (Reuer y Ariño, 2007). Sin embargo, se ha prestado poca atención a la existencia y efectividad de la cooperación en sectores maduros y, más concretamente, en aquellos de baja intensidad tecnológica. Es por esto que analizaremos la cooperación empresarial en un sector de estas características con el fin de comprobar si los factores que se muestran efectivos en alcanzar éxito en la cooperación en sectores intensivos en tecnología también son determinantes en este tipo de sectores. De este modo, los resultados que se obtengan serán un complemento a los estudios ya existentes.

Concretamente, estudiaremos el sector agroalimentario español por ser uno de los sectores maduros con mayor contribución en términos de Producto Interior Bruto para la economía española (en torno al 19%), por estar sufriendo en los últimos años un proceso de modernización con la renovación de las tecnologías existentes y las estrategias desarrolladas y por su relevancia en aspectos como la seguridad alimentaria, el equilibrio territorial y la conservación del medio ambiente (De la Jara, 2001). Nuestro **objetivo principal** es que las empresas del sector agroalimentario español que no posean experiencia cooperativa previa o aquellas que presenten un nivel reducido ostenten más información sobre los aspectos que conducen a obtener eficiencia en la cooperación empresarial y así alcanzar la competitividad requerida para sobrevivir en su sector de actividad.

Una vez expuestos los objetivos del trabajo, pasamos, en el siguiente apartado, a definir el concepto de cooperación empresarial y analizar sus principales motivos de formación y riesgos. Posteriormente, se realizará un análisis del enfoque del capital social, ya que será el empleado en nuestro estudio empírico, con el objetivo de establecer las hipótesis del trabajo. A continuación, explicaremos la metodología empleada para el contraste de hipótesis y analizaremos los resultados obtenidos. Finalizaremos, con la discusión de dichos resultados y la exposición de las principales conclusiones.

2. COOPERACIÓN EMPRESARIAL: DEFINICIÓN Y ANÁLISIS DE SUS MOTIVOS Y RIESGOS

2.1. Definición de cooperación empresarial.

Antes de realizar definiciones en torno al concepto de cooperación es interesante introducir una aclaración terminológica. Algunos autores consideran que la cooperación cuando involucra empresas competidoras o potencialmente competidoras recibe el nombre de alianza estratégica o cooperación estratégica (Porter y Fuller, 1986; Pucik, 1988; Dussauge y Garrette, 1991). Estos investigadores en el resto de acuerdos no utilizan el término estratégico, por lo que consideran que las alianzas estratégicas son un tipo de acuerdo de cooperación. Por otra parte, Das y Teng (1998) señalan que una alianza estratégica es un acuerdo cooperativo entre socios que tiene por objeto alcanzar los objetivos estratégicos de estos. Sin embargo, nosotros vamos a utilizar estas expresiones de forma indistinta a lo largo del trabajo para referirnos al mismo fenómeno, ya que en la mayor parte de la literatura sobre el tema así ocurre.

El cambio tecnológico, los rápidos cambios en la demanda unidos a una mayor exigencia en cuanto a la calidad por parte de los consumidores, la reducción del ciclo de vida de los productos, la globalización, distintos planteamientos en la organización de la producción que otorga a esta una notable dimensión estratégica, la aparición de nuevos países avanzados tecnológicamente y los cambios regulatorios en los países más desarrollados son factores que potencian el empleo de la cooperación ya que hacen que se incremente considerablemente la dificultad de competir de forma aislada una empresa en el mercado (Cravens, Shipp y Cravens, 1993; Gulati, 1995; Ariño y De la Torre, 1998).

De este modo, surge la necesidad para la empresa de establecer acuerdos cooperativos con el fin de mantener su situación competitiva y dotarse de flexibilidad para poder reaccionar ante los cambios del entorno. Lane y Lubatkin (1998) definen la cooperación como una relación entre empresas que buscan una respuesta rápida y efectiva para aprovechar las oportunidades que se presentan en el entorno, ya que la empresa no es capaz de desarrollar internamente las capacidades y el conocimiento necesario para responder eficazmente a los problemas que le surgen. Por otra parte, para Gulati (1998) las alianzas estratégicas son acuerdos o contratos voluntarios entre empresas (Parkhe, 1993) que implican intercambio, compartimiento o desarrollo conjunto de productos, tecnologías o servicios.

García-Canal (1992) define cooperación como «aquellas acciones deliberadas realizadas por dos o más empresas, entre las que no existía una relación de subordinación, que optan por coordinar sus interdependencias a través de mecanismos que incluyen mayores garantías que la realización en el mercado sin que se instaure entre ellas una relación jerárquica como la existente en la empresa».

Una vez expuestas diferentes definiciones en torno al concepto de cooperación, se considera para el desarrollo del trabajo que la cooperación empresarial es el conjunto de acuerdos o contratos voluntarios con un horizonte temporal de medio y largo plazo entre dos o más empresas independientes que implican el intercambio o compartir parte de sus recursos o capacidades, o incluso el desarro-

llo de nuevos recursos. Las alianzas se crean por diferentes motivos, instaurándose un cierto grado de interrelación entre las empresas participantes, a través de distintas formas organizativas, para mejorar en última instancia su posición competitiva al realizar el trabajo de forma más eficiente.

Podríamos resumir que los acuerdos cooperativos presentan las siguientes características distintivas:

a) Las empresas que acuerdan la consecución de unos objetivos comunes permanecen independientes después de la finalización del acuerdo (YOSHINO y RANGAN, 1996; INKPEN, 2004: 409). Esto puede generar incertidumbre por el comportamiento del resto de socios.

b) Existencia de mutua interdependencia, por la que una parte es vulnerable al comportamiento de la otra al no estar bajo su control (PARKHE, 1993: 796), lo que puede provocar incertidumbre y oportunismo. Por ello, las empresas deben compartir los sistemas de control y dirección (YOSHINO y RANGAN, 1996; INKPEN, 2004: 409), lo que incrementa la complejidad del acuerdo y reporta significativos costes.

c) Los socios contribuyen de forma continua y mutua en áreas estratégicas claves (MENGUZZATO, 1992; YOSHINO y RANGAN, 1996; MOCKLER, 2000).

2.2. Motivos de la formación de acuerdos cooperativos.

Según STUART (2000) la explicación de por qué las empresas establecen alianzas está directamente unida a la presunción de generación de beneficios de las organizaciones participantes, ya sean actuales o futuros. La evidencia obtenida por KOZA y LEWIN (1998) demuestra que existe gran disparidad de motivaciones y objetivos para una organización a la hora de cooperar. Por tanto, los motivos por los que se desarrollan acuerdos cooperativos pueden ser de distinta índole (económicos, sociales, psicológicos y emocionales), pasando a explicar los más relevantes.

2.2.1. Aprendizaje y transferencia de conocimiento.

La importancia de aprender dentro de la empresa ha sido considerada como un determinante importante del progreso tecnológico y del incremento de la eficiencia y la productividad empresarial. INKPEN (1998) considera que la estructura formal de una alianza se convierte en un «laboratorio» para el aprendizaje, por lo que determina que los acuerdos cooperativos facilitan el aprendizaje organizacional, entendido como el proceso por el que la base de conocimiento de las organizaciones es formada y desarrollada.

INKPEN y BEAMISH (1997) señalan que la formación de alianzas permite por su naturaleza el acceso al conocimiento del socio, pero que la transferencia del mismo que posibilite el aprendizaje solo ocurrirá bajo ciertas condiciones que lo faciliten. Una de las principales condiciones es que exista cier-

ta distancia entre las bases de conocimiento de los socios, que le permita a una empresa capturar conocimiento no redundante del socio. Al mismo tiempo, la relación tiene que ser lo suficientemente cercana para desarrollar una comunicación eficaz y poder realizar una transferencia de conocimiento adecuada (MOWERY, OXLEY y SILVERMAN, 1998), por lo que habrá que alcanzar un equilibrio.

Para que el aprendizaje sea efectivo se requiere (CHILD y FAULKNER, 2002):

a) Que forme parte de las intenciones de los socios cuando inician el acuerdo.

b) Que los socios posean capacidad suficiente para aprender. Vendrá determinada por una combinación de factores: nivel de transferibilidad de conocimiento, receptividad al nuevo conocimiento, posesión de competencias necesarias para entenderlo y absorberlo e importancia de la experiencia cooperativa en el proceso de aprendizaje. COHEN y LEVINTHAL (1990) consideran que la capacidad de absorción de una empresa es una competencia crucial para su aprendizaje y capacidad de innovación.

ANAND y KHANNA (2000) estiman que la habilidad de aprender de una alianza aumenta con la experiencia cooperativa (aunque dependerá del contexto de cada acuerdo). Por esto se hace necesario «aprender a aprender» (ELLIS, 1965), ya que el aprendizaje de una tarea puede influir y aumentar el resultado de sucesivas tareas de aprendizaje, lo que contribuye a desarrollar una alianza más eficaz (GULATI, 1995).

2.2.2. Acceso a recursos y capacidades complementarias.

Las empresas deben aprovechar la complementariedad de las competencias de sus socios, especializándose en aquellas en las que sean excelentes (PRAHALAD y HAMEL, 1990). Esto es, las empresas necesitan centrarse en sus competencias básicas, subcontratar el resto de actividades y buscar socios como fuentes de complementariedad de conocimiento y competencia (PORTER y FULLER, 1986). Por tanto, la transferencia de conocimiento se limitaría a codificar la información necesaria para coordinar las actividades diferenciadas.

Acceder al conocimiento del socio requiere una buena política de decisiones compartidas, donde se estipulen los compromisos sobre los beneficios que se generen y donde se facilite el reconocimiento del comportamiento oportunista del socio (SAXTON, 1997).

2.2.3. Aumentar el poder competitivo.

La cooperación permite que la empresa aumente su eficiencia e incremente su poder competitivo, al desarrollar estrategias junto a sus socios que no hubiera podido desarrollar individualmente.

Como ejemplo, señalar que la entrada en nuevos mercados puede aumentar la cifra de negocios de la empresa y, por lo tanto, su competitividad al tener una cartera de clientes más amplia (STUART,

2000). La decisión de entrar sola o a través de un acuerdo cooperativo depende de: la velocidad requerida de entrada, la experiencia de la empresa, el conocimiento actual y las necesidades futuras, el acceso a los recursos locales, la disponibilidad de socios, etc.

Además, la cooperación permite que la empresa alcance mayor competitividad a través de la mejora de su estatus social y reputación (STUART, 2000). De este modo, las empresas de menor tamaño pueden aumentar su prestigio si cooperan con grandes empresas con una importante reputación.

2.2.4. Reducción de costes y aumento de la eficiencia.

KOGUT (1988) y LUNDAN y HAGEDOORN (2001) enfatizan la importancia del deseo de compartir costes y riesgos con los socios, ya que la cooperación evita la duplicidad de gastos, proporcionando ventajas de escala y dispersión de riesgos. CRAVENS *et al.* (1993: 56) estiman necesario controlar la incertidumbre y el riesgo para que la empresa opte por la cooperación.

2.2.5. Satisfacción del cliente.

PAN (2004) establece que las empresas buscarán socios capaces de satisfacer con éxito los objetivos de los clientes y, posteriormente, seleccionarán a los más adecuados en función de factores relacionados con las tareas y con los propios socios. Sin embargo, el conocimiento que una empresa acumula sobre sus clientes es difícil de transferir a otras si estas no tienen experiencia con clientes similares.

Si las empresas desarrollan de forma eficaz sus acuerdos cooperativos los motivos que les llevaron a cooperar se convertirán en ventajas. Debido a estas, la cooperación se convierte en una estrategia de crecimiento relevante. Sin embargo, las alianzas estratégicas también conllevan importantes riesgos que las empresas deberán prever y minimizar sus efectos.

2.3. Principales riesgos asociados a la cooperación empresarial.

SINGH y MITCHELL (2005) establecen que todo acuerdo cooperativo puede generar una serie de problemas para los socios que colaboran. A continuación, se analizan los principales riesgos inherentes a todo acuerdo cooperativo, así como diversas formas de reducir su impacto.

2.3.1. Dilema cooperación-competición.

Existe un dilema que ha sido tratado ampliamente por la literatura (KHANNA, GULATI y NOHRIA, 1998; KALE, SINGH y PERLMUTTER, 2000; INKPEN, 2004; OXLEY y SAMPSON, 2004) y no es otro que el nivel de conocimiento que debe compartirse entre los socios en un acuerdo cooperativo. Está claro que el éxito de una alianza está asociado con altos niveles de cooperación y con la circulación de

conocimiento e información libre entre los socios que fomente el aprendizaje. Sin embargo, permitirle al socio el acceso a la base de conocimiento de la empresa, puede fomentar el comportamiento oportunista de este y poner en riesgo la situación competitiva de la empresa. El desarrollo de capital relacional basado en la confianza, el respeto y las relaciones estrechas entre los socios (Kale *et al.,* 2000: 217) posibilitan alcanzar un equilibrio entre ambas dimensiones.

2.3.2. Asimetrías organizativas.

Las diferencias en creencias, valores, culturas, rutinas organizativas y normas aceptadas de comportamiento de los directivos provocan asimetrías entre los socios que pueden aumentar la incertidumbre y el grado de oportunismo en la relación y, por tanto, dificultar el funcionamiento de la alianza y la consecución de los objetivos previstos.

Estas asimetrías pueden obstaculizar la comunicación y transferencia de conocimiento entre socios, hasta el punto de volver ineficaz el acuerdo, por lo que se requiere un proceso de ajuste organizacional efectivo. Algunas de las divergencias entre empresas se acrecientan en los acuerdos internacionales, donde suelen existir diferencias de lenguaje, clientela y tradiciones.

2.3.3. Comportamiento oportunista.

Al formar un acuerdo cooperativo una empresa debe ceder parte de la autonomía que tiene sobre sus recursos estratégicos, por lo que siempre existe el riesgo de que esta cesión sea utilizada por parte de los socios de una forma no-cooperativa, es decir, buscando el interés o beneficio propio a través de la astucia o el engaño.

El comportamiento oportunista está formado por las siguientes prácticas (Das y Teng, 1998): trampas, información distorsionada, engaño a los socios, proveer de productos o recursos con una calidad inferior, apropiación de recursos críticos de los socios, etc. Das (2006) manifiesta que la temporalidad inherente a las alianzas juega un papel significativo en el nivel de oportunismo. La sola presencia de oportunismo hará reducirse los resultados de un acuerdo cooperativo (Parkhe, 1993: 803; Das y Teng, 2000) y menoscabará la confianza previa generada entre socios, por lo que el miedo al mismo influirá en la determinación de la estructura de la alianza.

Conforme aumenta la duración de la relación y los beneficios esperados, la propensión a comportarse de forma oportunista se reducirá al existir un mayor compromiso, ya que los beneficios provenientes del oportunismo podrían ser inferiores a los que se obtendrían si la alianza continuara su operatividad habitual.

2.3.4. Tensiones e inestabilidades.

La alta volatilidad que caracteriza al entorno actual donde las empresas desarrollan su estrategia y, por tanto, en el ámbito de las alianzas, produce tensiones e inestabilidades en la operatividad

del acuerdo, pudiendo resolverse por medio del aprendizaje (Hamel, 1991; Inkpen, 2004). Las inestabilidades son provocadas por (Das y Teng, 2000): las tensiones internas propias de las alianzas, la dinámica inherente a todo acuerdo cooperativo y la selección del socio, la estructura del acuerdo y la duración de la alianza.

Una vez descritos los riesgos y analizadas las ventajas, a través de los motivos que justifican la cooperación empresarial, la organización en cada caso tendrá que valorar si le es aconsejable establecer o no alianzas, ya que poseerá un conocimiento más cercano de las posibilidades que ofrece. Es evidente que la importancia de las ventajas y riesgos dependerá de las circunstancias concretas de la empresa, de sus socios y del entorno en el que operen (Gulati, 1998).

A continuación, pasamos a analizar el enfoque teórico que emplearemos en nuestro estudio empírico, haciendo especial énfasis en aquellos factores que resultan determinantes en el éxito de un acuerdo en la literatura revisada.

3. EL CAPITAL SOCIAL EN LOS ACUERDOS DE COOPERACIÓN

3.1. Análisis del capital social.

El capital social es el conjunto de recursos asociados al desarrollo de acuerdos de cooperación que la empresa va acumulando a lo largo del tiempo. Va a facilitar la transferencia de conocimiento (Inkpen y Tsang, 2005) e influir sobre el comportamiento de los socios y el resultado del acuerdo (Lane y Lubatkin, 1998), por lo que es una fuente de potencial valor (Burt, 1992).

Las empresas varían su nivel de capital social por su posición en el acuerdo y por la dinámica inherente al proceso de formación y mantenimiento de la alianza (Koka y Prescott, 2002). La posición en red vendrá determinada por la capacidad de gestionar acuerdos con empresas específicas por parte de la empresa. Si la posición es adecuada, la empresa optimizará el número de recursos empleados, podrá acceder a una amplia variedad de flujos de información que circulan en la red y seleccionar los socios que le aporten un conocimiento no redundante, además de convertirle en un socio atractivo para el resto de empresas (Granovetter, 1973; Burt, 1992; Powell, Koput y Smith-Doerr, 1996; Hagedoorn, Roijakkers y Van Kranenburg, 2006).

Por otra parte, hay que señalar que los investigadores consideran al capital social como un concepto multidimensional, aunque no existe unanimidad a la hora de definir el número de dimensiones (Adler y Kwon, 2002). Nahapiet y Ghoshal (1998) identifican tres ámbitos que influyen en la apropiación de nuevo conocimiento por parte de las empresas de las redes en las que operan:

- **Estructural:** Se refiere a los canales de transmisión de información existentes en un acuerdo, así como a su densidad, conectabilidad y jerarquía. Determina el volumen y la diversidad de información existentes en un acuerdo.

- **Cognitiva:** Representa a los recursos que proporcionan entendimiento e idea de compartir entre los miembros de una alianza, es decir, está referida a la necesidad de un contexto común para desarrollar la comunicación, dentro del cual incluiríamos el lenguaje y los códigos compartidos.

- **Relacional:** Alude al aspecto más emocional, como la confianza generada en las relaciones sociales, que es un factor crítico que afecta al deseo de los socios de crear y/o transferir conocimiento y a la reducción de la inestabilidad del acuerdo (Zaheer y Venkatraman, 1995). Se define en función de la experiencia cooperativa que se va acumulando entre los socios y determina el grado de su relación y la riqueza de la información. Cuando esta dimensión está desarrollada se reduce la propensión a utilizar comportamiento oportunista.

Dyer y Singh (1998) señalan que la empresa va forjando su capital relacional con la formación de un conocimiento específico sobre la relación de cooperación, que va a depender de la intensidad y frecuencia del acuerdo. Las rentas que se derivan del capital relacional pueden ser entendidas como «beneficios superiores generados en la relación de intercambio que no pueden ser creados por ninguna de las empresas de manera aislada y que solo pueden desarrollarse mediante las contribuciones conjuntas de los socios de la alianza» (Dyer y Singh, 1998: 662).

A continuación exponemos los principales beneficios que los socios de un acuerdo obtienen del capital social:

- El acceso a información y conocimiento, tanto actual como potencial, de los socios de las alianzas posibilita la generación de nuevas capacidades, de cuya explotación la empresa obtiene beneficios. El acceso al conocimiento existente en una red dependerá de: el número y tipos de alianzas, la naturaleza de los socios, la estructura del acuerdo cooperativo y la dinámica de la relación (Koka y Prescott, 2002: 797). Aquellas alianzas cuyas empresas posean mayor nivel de capital social tendrán acceso a un mayor número de información, por lo que conocerán en profundidad a sus posibles futuros socios (aunque esto dependerá de su capacidad de gestión de la información), reduciendo al mínimo su comportamiento oportunista y aumentando su confianza. De este modo, se aprecia cómo el capital social contribuye a la mejora de la eficacia de la alianza.

- El capital social es utilizado por las empresas que forman parte de una red cuando quieren establecer otros acuerdos de cooperación, ya que les permite reducir costes en el proceso de búsqueda de socios e identificar nuevas oportunidades como consecuencia del contacto con los mismos (Gulati, 1995; Chung, Singh y Lee, 2000). Por tanto, el capital social funciona como conductor de la formación de alianzas, ya que los acuerdos actuales son producto de las relaciones previas y estas serán la base de las futuras relaciones sociales (Gulati, 1995: 298).

- La empresa, al formar parte de una alianza, aumenta su reputación y se constituye como una referencia para otras empresas de cara a establecer futuros acuerdos (Gulati, 1998: 298).

Para potenciar la obtención de dichos beneficios es necesario aumentar la interdependencia entre los socios de un acuerdo. Esta se caracteriza porque todos los socios dependen de forma conjunta de la relación (Rodríguez y Wilson, 2002). El grado de interdependencia está definido por el nivel de intercambio de recursos entre socios, por la dependencia con respecto a los socios para alcanzar los objetivos individuales y por el comportamiento de todas las empresas implicadas en el acuerdo.

Para la gestión de dichas interdependencias es importante la creación de lazos afectivos que tienen componentes estructurales y sociales. Los estructurales son vínculos creados por: las inversiones realizadas en la relación, las presiones sociales que se realizan para mantenerlas y las barreras contractuales. Por su parte, los lazos sociales introducen familiaridad, amistad y confianza personal en la relación, por lo que reducen riesgos al mejorar las expectativas de la confianza, ausentar la posibilidad de comportamientos oportunistas, reducir los conflictos y los costes de coordinación, animar al intercambio de recursos y promover la innovación (Rodríguez y Wilson, 2002: 56).

Desde esta perspectiva social se reconoce que la mayor parte de las acciones económicas desarrolladas por las organizaciones vienen definidas o influenciadas por la estructura social de los acuerdos en los que participan (Gulati, 1998; Bell, 2005). En función del análisis realizado, podemos establecer un modelo (**figura 1**) que trate de estudiar las relaciones entre diversos factores de alto componente social y el éxito de los acuerdos cooperativos. De este modo, tratamos de mostrar que la empresa no está aislada en el desarrollo de su actividad y que sus relaciones con el entorno y su propia experiencia influyen en sus estrategias.

3.2. Planteamiento del modelo y formulación de hipótesis.

Con el planteamiento de nuestro modelo trataremos de obtener respuesta a una cuestión clave que se plantea sobre el fenómeno cooperativo y no es otra que la identificación de los factores que influyen en el éxito de una alianza (Gulati, 1998).

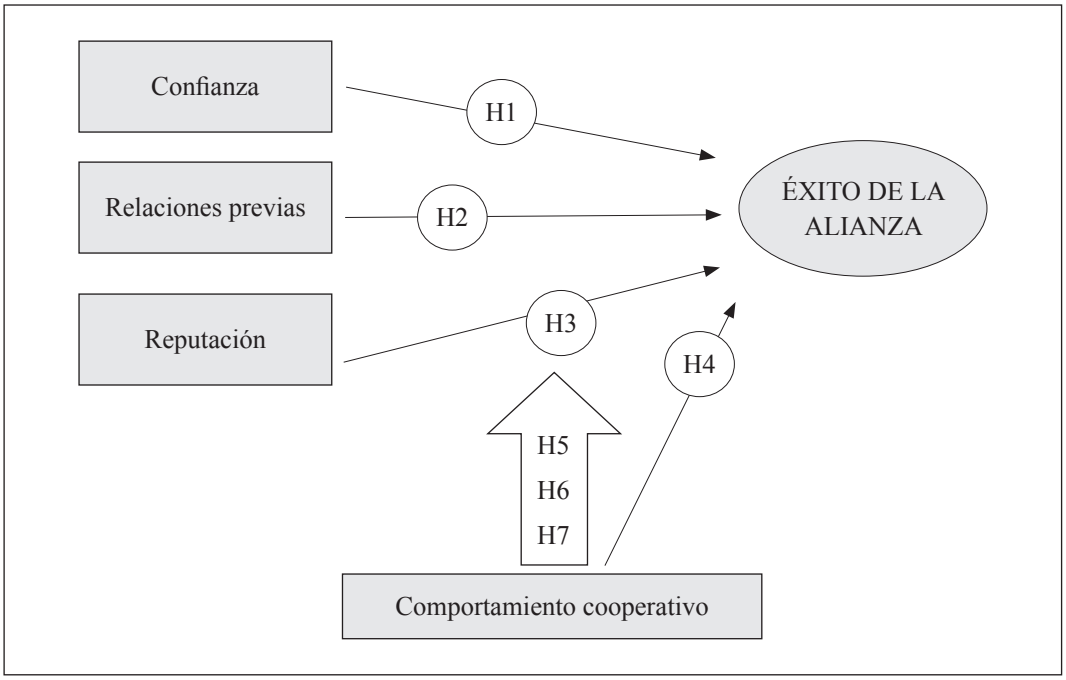
Una de las principales dificultades encontradas para plantear este modelo es que variables que han sido consideradas dependientes en muchos trabajos se consideran independientes en otros. La principal razón es el amplio número de estudios existentes desde diversos enfoques teóricos, que muestran la relevancia de un número de factores considerable que sería muy complejo valorar conjuntamente en un único modelo.

De los trabajos teóricos y empíricos revisados y, partiendo de las críticas realizadas a la Teoría de los Costes de Transacción [1], basadas en que esta no considera aspectos «sociales» fundamentales para el desarrollo de un acuerdo cooperativo, hemos seleccionado una serie de factores que ya han sido contrastados en estudios empíricos aplicados a sectores tecnológicos. Estos son la confianza, las relaciones previas, la reputación y el comportamiento cooperativo. Nuestro objetivo en este modelo

[1] El objetivo de la cooperación según esta teoría es reducir los costes de transacción. Estudios posteriores han demostrado que se consigue con una reputación positiva (Williamson, 1985), con un incremento en el nivel de confianza (Casson, 1995) y con el establecimiento de relaciones de intercambio estables (Stuart, 2000).

será contrastar si estas variables también son significativas a la hora de determinar el éxito de las alianzas producidas en el sector agroalimentario español.

FIGURA 1.



Entre las variables seleccionadas tenemos algunas que son a priori, es decir, anteriores al inicio del acuerdo (relaciones previas y reputación del socio) y otras que son de proceso (confianza y comportamiento cooperativo). De este modo, queremos conocer si existen algunas condiciones de partida que hagan más exitoso un acuerdo, así como el comportamiento a desarrollar a lo largo del mismo para alcanzar éxito.

Debido al alto componente social de las variables seleccionadas, podemos afirmar que tomamos el enfoque del capital social para justificar las cuatro primeras hipótesis planteadas siguiendo un enfoque universalista. Sin embargo, combinamos este enfoque social con uno de carácter estratégico, siguiendo la recomendación realizada por EISENHARDT y SCHOONHOVEN (1996) al relacionar dichos factores con el éxito del acuerdo.

Por su parte, otro objetivo de este modelo se basa en demostrar que pueden existir factores que moderen la relación analizada en las tres primeras hipótesis. Hemos recogido en la variable *comportamiento cooperativo* una serie de dimensiones que intentan analizar cuál es el modo de actuar de las empresas que forman el acuerdo. Nuestro objetivo es conocer si a medida que el componente coope-

rativo prima sobre el competitivo, mejora el éxito del acuerdo. Por otra parte, también pretendemos comprobar si distintos niveles de este *comportamiento cooperativo* producen efectos diversos en la relación entre la *confianza*, *experiencia previa* y *reputación* y el *éxito del acuerdo*. En este caso, utilizamos un enfoque contingente para evaluar la relación.

Para plantear las diversas hipótesis del modelo vamos a analizar cada una de las variables que lo componen.

3.2.1. Confianza.

La relación entre confianza y éxito del acuerdo ha sido una de las más estudiadas en la literatura de cooperación empresarial (Aulakh, Kotabe y Sahay, 1996; Dyer, 1997; Inkpen y Beamish, 1997; Ariño y De la Torre, 1998; Das y Teng, 1998; Koza y Lewin, 1998; Parkhe, 1998; Stuart, 2000; Koka y Prescott, 2002; Rodríguez y Wilson, 2002; Gulati y Higgins, 2003; Inkpen, 2004; White y Siu-Yun, 2005). Los trabajos publicados llegan a la conclusión de que la confianza es un elemento fundamental en la determinación del éxito de un acuerdo, siendo relevante para la creación y desarrollo de cualquier alianza (Mohr y Spekman, 1994; Smith, Carroll y Ashford, 1995; Das y Teng, 1998: 494; Koza y Lewin, 1998; Zaheer, McEvily y Perrone, 1998).

Por su parte, Zucker (1986) señala un aspecto negativo de la misma al afirmar que cuando se toma a la confianza como una «regla del juego» puede ser que su consecución reduzca la eficiencia, por los elevados costes que supone, obstaculizando al mismo tiempo la innovación y reduciendo la flexibilidad.

Gambetta (1988) define confianza como la «creencia de que la acción del socio será beneficiosa más que perjudicial para la empresa, aunque esto no pueda garantizarse». Además, Zaheer *et al.* (1998) la identifican con la expectativa de que una parte se comprometerá al cumplimiento de sus obligaciones, se comportará de forma predecible, y negociará y actuará de manera justa en caso de existir margen para los comportamientos oportunistas. Por su parte, Zucker (1986) considera que la confianza tiene un carácter social que se puede desagregar en tres elementos:

1. La confianza es desarrollada por la continuidad en las relaciones entre los socios (Buckley y Casson, 1988; Chung *et al.,* 2000). Si el resultado de una alianza es positivo puede tener un efecto de retroalimentación e incrementar la confianza entre los socios para formar futuros acuerdos (Yan y Gray, 1994; Gulati y Singh, 1998). Incluso, Zucker (1986) señala que la confianza puede desarrollarse en función de las expectativas de futuros intercambios. En esta línea, Dyer (1997) apunta que invertir en construir confianza a través de repetidas transacciones es una señal nítida de compromiso.

2. La existencia de características comunes entre los socios en sus respectivas culturas (Zaheer *et al.,* 1998) y/o objetivos estratégicos (Rodríguez y Wilson, 2002: 55) fomenta la generación de confianza, ya que se promueve un sentido de identidad social común con fuertes elementos emocionales.

3. Si la confianza se ve apoyada por mecanismos institucionales que proporcionen garantías se reducirá el riesgo.

En cuanto a los beneficios que genera la confianza en un acuerdo cooperativo, podemos resumirlos en:

a) La reducción de costes de transacción. Chiles y McMackin (1996) consideran que el desarrollo de confianza mutua reduce el efecto negativo de la incertidumbre relacionada con la volatilidad del entorno (Ring y Van de Ven, 1994) y, por tanto, de la racionalidad limitada y del comportamiento oportunista. Además disminuye el tiempo dedicado a desarrollar planes, a establecer documentos para gestionar la alianza y a buscar posibles socios (Gulati, 1995).

b) Ayuda a predecir el comportamiento de los socios en la fase inicial del acuerdo (Gulati, 1995) y a generar comportamientos deseables (Das y Teng, 1998).

c) Mejora en la resolución de conflictos (Mohr y Spekman, 1994; Ring y Van de Ven, 1994).

d) Incrementa la flexibilidad operativa y estratégica para tratar con cambios no anticipados del entorno y con los desafíos organizativos.

Los principales responsables de que se genere confianza en el acuerdo son las personas implicadas en el mismo por parte de cada socio. Su contribución a la cooperación dependerá de: la confianza mutua que hayan desarrollado, la influencia que posean en sus respectivas organizaciones y cuál sea el número de responsables por organización. Es evidente que cuantas menos personas haya implicadas se posibilitará un contacto más directo y personal, lo que puede contribuir a incrementar la confianza. Por su parte, si existe alta rotación de este personal se reducen las oportunidades para desarrollar confianza en la relación.

Una elevada dosis de confianza hace que los socios pongan todo su esfuerzo en obtener los resultados buscados por la cooperación, es decir, potenciarán su comportamiento cooperativo. De este modo, comparten conocimiento, personal y todos los recursos y capacidades necesarios, lo cual influye de forma positiva en los resultados de la alianza (Stuart, 2000). La importancia de esta variable se detecta en la existencia de acuerdos de cooperación que reducen los ingresos de las empresas que forman parte de ellos, como consecuencia de la desconfianza recíproca (Gulati y Higgins, 2003).

Con base en lo anterior, consideramos adecuado contrastar en nuestra muestra si existe una relación significativa entre la confianza y el éxito del acuerdo. Para ello, definimos la siguiente hipótesis:

H1. *La confianza tiene un impacto positivo sobre el éxito de un acuerdo cooperativo.*

3.2.2. Experiencia previa.

Con respecto a la relación que mantiene la existencia de cooperación previa y los resultados de la cooperación actual destacan los siguientes trabajos: Gulati (1995), Powell *et al.* (1996), Saxton (1997), Gulati (1998), Anand y Khanna (2000); Chung *et al*. (2000), Kale *et al.* (2000), Gulati y Higgins (2003), Soh (2003), Hoang y Rothaermel (2005) y Sampson (2005).

La experiencia previa no solo influye en los resultados de la cooperación actual, sino también en la posibilidad de establecer nuevos acuerdos (Saxton, 1997; Gulati, 1998) y en el diseño de los mismos. La experiencia previa genera una acumulación de conocimiento tácito y explícito que es de difícil acceso para otras empresas (Kogut y Zander, 1992). Este conocimiento aumenta y facilita el aprendizaje cuando se mantienen frecuentes interacciones con distintos socios que proporcionan información no redundante (Gulati, 1995, 1999). Además crea una capacidad de absorción que permite aprender de una mayor variedad de fuentes internas y externas (Cohen y Levinthal, 1990).

El conocimiento sobre cómo gestionar acuerdos posibilita el establecimiento de nuevas alianzas (Ring y Van de Ven, 1992; Powell *et al*., 1996; Dyer y Singh, 1998) e incrementa la probabilidad de éxito de las mismas, principalmente en los sectores tecnológicos (Gulati, 1995; Dyer y Singh, 1998; Anand y Khanna, 2000). Sin embargo, existen trabajos donde esta relación no resulta significativa, como el de Luo (2002), o incluso se muestra negativa, como en el caso de Montes y Sabater (2004). Por esto, uno de nuestros objetivos será tratar de contrastar si esta relación es significativa en un sector maduro en el que el componente tecnológico no tiene la misma importancia.

Además, no toda la experiencia cooperativa es igual de valiosa. Anand y Khanna (2000) y Sampson (2005: 1009) concluyen que solo la experiencia reciente tiene un impacto positivo en la rentabilidad de la colaboración. Por su parte, Hagedoorn *et al.* (2006: 46) encuentran que en los sectores tecnológicos y dentro de la forma cooperativa en red es más importante, desde el punto de vista de la gestión, no construir experiencia a través de un número elevado de acuerdos cooperativos sino utilizar capacidades estratégicas específicas (buen posicionamiento y eficiencia en la elección del socio) que permitan a la empresa estar bien conectada y solo cooperar con socios que le reporten conocimiento complementario.

Igualmente, genera que se vaya desarrollando un entendimiento específico sobre los socios, acerca de su cultura, sistemas de dirección, capacidades y debilidades, lo que hará que: a) se reduzcan los esfuerzos de coordinación y ejecución de los nuevos acuerdos (Reuer y Ariño, 2007); b) disminuyan los costes de búsqueda de socios y de negociación; c) se generen rutinas interorganizativas; y d) se mejore la capacidad de gestión de alianzas. Cada vez que la empresa acomete un nuevo acuerdo, tiene la oportunidad de reforzar y adaptar sus rutinas interorganizativas, por lo que irán modificando sus pautas en la interacción. Estas rutinas harán que se produzca un mejor acceso al conocimiento y un mejor entendimiento de los recursos, capacidades y comportamiento del socio (Saxton, 1997: 446), lo que facilitará la construcción de capital relacional y una gestión más eficiente de los conflictos (Doz, 1996; Ariño y De la Torre, 1998; Kale *et al*., 2000; Luo, 2002). Todo ello provocará que aparezcan nuevas oportunidades económicas que posibiliten el crecimiento de la

empresa (Powell *et al.,* 1996; Gulati, 1998; Chung *et al*., 2000; Kale *et al.,* 2000; Gulati y Higgins, 2003; Soh, 2003).

Adicionalmente, Powell *et al*. (1996) demuestran que las organizaciones que han desarrollado alianzas en el pasado aceleran sus ratios de crecimiento. Por su parte, Anand y Khanna (2000: 295) consideran que la experiencia en gestión de alianzas influye en la creación de valor para la empresa. Por esto, las diferencias en creación de valor entre los socios de una alianza vienen determinadas por su experiencia y por su capacidad de gestión de acuerdos cooperativos.

Tras explicar los resultados de diversos trabajos que estudian la relación entre experiencia previa y resultados, consideramos que queda justificado el planteamiento de la siguiente hipótesis:

H2. *La existencia de experiencia cooperativa previa tiene un impacto positivo sobre el éxito de un acuerdo cooperativo.*

3.2.3. Reputación del socio.

La importancia de la reputación se ve justificada por diversos estudios previos (Eisenhardt *et al.,* 1996; Saxton, 1997; Anand y Khanna, 2000; Stuart, 2000).

Arend (2006: 745) refleja que las variables relacionadas con la reputación indican cómo las empresas valoran la importancia de las habilidades de sus socios para hacer cumplir sus propios objetivos. De este modo, en la etapa inicial de cualquier alianza la empresa buscará socios con una reputación adecuada que le posibilite generar confianza, alcanzar sus objetivos y, por tanto, estar satisfecho con la relación (Das y Teng, 1998: 504). Una buena reputación indica calidad ya que la empresa estará bien vista por el conjunto de agentes que intervienen en la actividad empresarial, por lo que atraerá a potenciales socios.

Por su parte, las empresas intentarán evitar acuerdos cooperativos con otras empresas de dudosa reputación ya que los costes de supervisión y control del acuerdo podrían absorber los posibles beneficios. Parkhe (1993: 802) concluye que el efecto de la reputación puede atenuar o intensificar el miedo al oportunismo, modificando el comportamiento de las empresas inmersas en una alianza, llegando incluso a sustituir a una larga y exitosa historia cooperativa en una alianza estable.

Cuanto más sólida es la reputación de una empresa, mejor es el acceso a las fuentes de conocimiento del resto de organizaciones. Así, en la medida en que el comportamiento cooperativo de una empresa en una alianza sea observado y considerado por el entorno de forma positiva aumentará su reputación (Chung *et al.,* 2000) y la probabilidad de establecer nuevos acuerdos cooperativos (Eisenhardt *et al.*, 1996: 138), sobre todo, cuando la incertidumbre sea alta.

Saxton (1997) demostró empíricamente que la reputación contribuye de forma directa al éxito de los acuerdos de cooperación, por lo que puede conducir a la consecución de una ventaja com-

petitiva (STUART, 2000). Esta afirmación se ve respaldada por la Teoría de Recursos y Capacidades ya que define que una reputación positiva de la empresa es un activo intangible de gran valor, que es válido, raro y difícilmente imitable o sustituible (BARNEY, 1991).

Nuestro objetivo, por tanto, será contrastar si el nivel de éxito percibido por las empresas agroalimentarias que cooperan se ve determinado por la reputación de sus socios. Por ello, definimos la siguiente hipótesis:

H3. *La reputación del socio está positivamente relacionada con el éxito del acuerdo cooperativo.*

3.2.4. Comportamiento cooperativo.

Las siguientes hipótesis a plantear son las que evalúan el comportamiento cooperativo existente entre los socios, en su relación con el éxito del acuerdo y con las relaciones recogidas en las tres primeras hipótesis. El comportamiento cooperativo constituye una de las principales aportaciones de los socios a la alianza (BUCKLEY y CASSON, 1988), por lo que es necesario tenerlo en cuenta a la hora de analizar los determinantes de sus resultados (ANDERSON, 1990; MOHR y SPEKMAN, 1994).

El comportamiento cooperativo es un concepto multidimensional que se manifiesta en un número de actitudes y acciones variadas (BUCKLEY y CASSON, 1988) y es interpretado desde la Teoría de Juegos, como «el ajuste del comportamiento de una empresa a las expectativas y preferencias, ya sean actuales o futuras, de su socio en el acuerdo» (AXELROD, 1984).

LUO (2002) estima que sin un comportamiento cooperativo adecuado la dirección de la alianza no es efectiva, ya que dificultaría la predicción y resolución de las posibles contingencias, con las consecuentes repercusiones negativas para su resultado. ESCRIBÁ y MENGUZZATO (1999), por su parte, establecen que existe una relación entre comportamiento cooperativo y resultados, influenciada por el nivel de dependencia entre socios y por las percepciones que estos tienen sobre el comportamiento de sus aliados y sobre los resultados del acuerdo. PEARCE (2001) concluye que el comportamiento cooperativo influye de forma significativa en la determinación del éxito del acuerdo. Sin embargo, este contiene en su propia definición un número considerable de dimensiones, que pasamos a analizar.

Para fomentar el comportamiento cooperativo habrá que transmitir de forma continua las consecuencias que tienen para las empresas el hecho de mantener una actitud favorable al acuerdo y los efectos negativos que les podrían afectar si se decantaran por desarrollar comportamientos oportunistas. De este modo, los sistemas de información y la *comunicación* entre socios se convierten en un elemento importante a la hora de evaluar el comportamiento cooperativo. PEARCE (2001) considera que los sistemas de información de los acuerdos influirán de forma significativa en su éxito.

DAS y TENG (1998) consideran fundamental para mantener la cooperación en el acuerdo un *compromiso* claro de todos y cada uno de sus integrantes, ya que en la medida en que un socio no esté dis-

puesto a ofrecer aquello a lo que se comprometió o algún elemento del que disponga y que sería clave para que el acuerdo cumpla sus objetivos, es difícil pensar que la alianza sea exitosa y vuelva a repetirse en el futuro. En esta línea, DYER (1997) considera que el compromiso, junto a la confianza, va a afectar al grado de cooperación y satisfacción de cada socio (por lo tanto al éxito del acuerdo), influyendo al mismo tiempo en crear interdependencias entre las empresas. En definitiva, podemos enumerar un nutrido grupo de trabajos donde su denominador común es que el compromiso es un factor clave de éxito en la cooperación (CRAVENS *et al.*, 1993; PARKHE, 1993; MOHR y SPEKMAN, 1994; RING y VAN DE VEN, 1994; DOZ, 1996; DYER, 1997; SAXTON, 1997; CHILD y FAULKNER, 2002; MORA y GARCÍA, 2005).

Por otra parte, COLEMAN (1988) considera que existen entre las empresas obligaciones, expectativas y normas de reciprocidad que provienen de la idea de capital social y que determinan el nivel de *dependencia* entre los socios. En la fase inicial de un acuerdo habrá que buscar socios entre los que se pueda crear una interdependencia para alcanzar los objetivos y garantizar de este modo un comportamiento cooperativo adecuado que frene los impulsos oportunistas y dote de mayor eficiencia a la alianza (PARKHE, 1993). RODRÍGUEZ y WILLSON (2002) señalan que cuando el comportamiento cooperativo está presente en un acuerdo, la interdependencia emerge entre los socios con altos niveles de capital social, lo que facilita la creación de valor. CRAVENS *et al.* (1993) y MOHR y SPEKMAN (1994) consideran que la dependencia entre socios es un factor clave de éxito de las alianzas.

Otro elemento que se manifiesta relevante ante la alta turbulencia del entorno es la *flexibilidad*, es decir, la capacidad que tienen las empresas para adaptarse a los continuos cambios del mismo. En el transcurso de un acuerdo, las empresas pueden verse obligadas a modificar sus estrategias como consecuencia de algún cambio en las condiciones que dieron origen al mismo, o en el comportamiento de algún socio. En la medida en que las empresas estén dispuestas a aceptar los ajustes se potenciará el componente cooperativo y contribuirá de forma directa al éxito del acuerdo (PRAHALAD y HAMEL, 1991; PEARCE, 2001).

Además, la confrontación permanente entre los elementos cooperativos y competitivos origina numerosos *conflictos* a lo largo del desarrollo del acuerdo. De este modo, la identificación que se haga de los mismos así como los métodos de resolución que se apliquen influirán en el funcionamiento del acuerdo, en su nivel de cooperación y en su éxito (MOHR y SPEKMAN, 1994). Para que la identificación de conflictos sea eficaz es necesario que exista un adecuado sistema de comunicación entre empresas, por lo que se muestra la relación entre distintas dimensiones que conforman el comportamiento cooperativo.

De este modo, consideramos que queda justificada la relación entre el comportamiento cooperativo, establecido a través de distintas dimensiones, y el éxito de la alianza, por lo que se plantea, siguiendo un enfoque universalista, la siguiente hipótesis:

H4. *El comportamiento cooperativo de los socios en una alianza está positivamente relacionado con el éxito del acuerdo.*

Por otra parte, es difícil pensar que en la relación entre la confianza, experiencia previa y reputación y el éxito de un acuerdo no exista ninguna variable que ejerza ningún efecto. Pese a existir

estudios que analizan los determinantes del resultado de un acuerdo (ANDERSON, 1990), no es garantía de éxito el acometer una alianza teniendo en cuenta solo dichos aspectos (BUCKLEY y CASSON, 1988), ya que en su funcionamiento emergen comportamientos cooperativos de distinto grado entre los socios en función de sus expectativas y necesidades. A su vez, GULATI (1998) critica que en el análisis de los factores clave de éxito de la cooperación no se tiene en cuenta la situación del entorno. Por ello, nosotros tratamos de introducir en dicha relación el comportamiento cooperativo como variable moderadora, ya que refleja la estructura social de los acuerdos en los que están inmersos los socios.

Cada empresa en cada acuerdo actúa de forma distinta, por lo que nosotros consideramos que a medida que el componente cooperativo prime sobre el competitivo, el efecto que tendrán los factores analizados en las dos primeras hipótesis sobre el éxito del acuerdo aumentará su intensidad. En el caso de la relación entre la reputación del socio y el éxito, desconocemos la dirección del efecto moderador. De este modo, consideramos que la variable *comportamiento cooperativo* tiene un efecto moderador en la relación entre la *confianza*, la *experiencia previa* y la *reputación* y el *éxito de la alianza*. Pasamos a justificar dicha afirmación.

Si el comportamiento cooperativo desarrollado por una empresa es percibido por los socios, contribuirá a incrementar la confianza, a aumentar su reputación, a mejorar la fluidez de los sistemas de información y comunicación y, por tanto, contribuirá tanto de forma directa como indirecta a mejorar los resultados de la alianza. El enfoque del capital social se integra con la perspectiva evolutiva para poder explicar que con el desarrollo de experiencias previas y un comportamiento cooperativo adecuado en las alianzas se puede ir generando confianza a lo largo del tiempo. MORA y GARCÍA (2005) aumentan la capacidad predictiva de la satisfacción global de un acuerdo al introducir el efecto conjunto entre sus dos variables independientes (compromiso y confianza). DOZ (1996), por su parte, considera que el crecimiento de la confianza mutua puede provenir de la asunción de compromisos irreversibles.

En la generación de confianza también juega un papel importante la dimensión de la comunicación (DAS y TENG, 1998), ya que a través de ella se permite el desarrollo de normas y valores comunes y posibilita acceder a una mayor cantidad de flujos de conocimiento. Además, para que la resolución de conflictos sea la adecuada es fundamental construir capital relacional (DYER y SINGH, 1998), basado en la generación de una estrecha confianza entre los socios y un nivel considerable de interdependencia (KALE *et al.,* 2000).

MADHOC (1995) establece que la confianza conlleva la existencia de unas expectativas determinadas respecto al comportamiento de sus socios. Por eso, pese a que se han desarrollado estudios que tratan de analizar la relación directa entre confianza y resultados (RING y VAN DE VEN, 1992) no podemos afirmar que dicha relación sea tal (ZAND, 1981). En nuestra opinión, el comportamiento cooperativo mostrado por el socio influirá en el nivel de confianza que se mantenga con respecto a él y con el acuerdo. Debido a la interacción de la confianza con diversas dimensiones de la variable comportamiento cooperativo, consideramos oportuno plantear la siguiente hipótesis.

H5. *La relación entre la confianza y el éxito de la cooperación está moderada por el comportamiento cooperativo que se produce en el acuerdo.*

Por otra parte, cuando entre empresas se han dado acuerdos de cooperación donde las empresas participantes mostraron una coordinación, compromiso, comunicación, confianza y consenso (RIALP, 1999), que finalizaron con la consecución de los objetivos inicialmente previstos, las entidades tendrán mayores incentivos para volver a alcanzar acuerdos con los mismos socios.

LUO (2002) recoge en su trabajo que la cooperación previa facilita la posible resolución de problemas que puedan surgir (DOZ, 1996), además de incrementar las habilidades y rutinas para el intercambio de conocimiento, reducir el comportamiento oportunista (PARKHE, 1991) e incrementar la confianza (GULATI, 1995). De este modo, consideramos que la interacción entre experiencia y comportamiento cooperativo tiene un efecto significativo en el resultado del acuerdo.

H6. *La relación entre la experiencia previa y el éxito de la cooperación está moderada por el comportamiento cooperativo que se produce en el acuerdo.*

Además, el comportamiento cooperativo que demuestre una empresa en el desarrollo de su alianza influirá en su reputación. De este modo, si una empresa desarrolla un fuerte comportamiento oportunista, la percepción de sus socios será negativa y podrá influir de cara a establecer futuros acuerdos cooperativos al reducirse su reputación. Por el contrario, si la empresa opta por fomentar la cooperación y esta actitud es percibida por sus socios aumentará su reputación (CHUNG *et al.,* 2000) y, de este modo, también lo hará el éxito del acuerdo. Sin embargo, es difícil de predecir el efecto entre ambas variables ya que si la empresa trata de aprovechar la mayor reputación del socio para obtener ventajas y desarrolla un comportamiento oportunista que no es percibido por el socio, en principio, tendrá efectos positivos para el éxito de la alianza. EISENHARDT *et al.* (1996) estiman que la interacción producida en el seno de una alianza entre el comportamiento cooperativo y la reputación es considerable, sobre todo, ante la presencia de una elevada incertidumbre. Así, formulamos la siguiente hipótesis:

H7. *La relación entre la reputación del socio y el éxito de la cooperación está moderada por el comportamiento cooperativo que se produce en el acuerdo.*

4. METOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

4.1. Población objeto de estudio.

Como resultado de la revisión teórica desarrollada hemos encontrado una gran variedad de estudios teóricos sobre cooperación empresarial. Sin embargo, la mayor parte de las investigaciones empíricas se han centrado en sectores intensivos en tecnología, principalmente porque las características de los mismos facilitan la formación de acuerdos cooperativos y potencian sus ventajas (HAGEDOORN, 1993). EISENDHART *et al.* (1996) desarrollan un estudio que trata de relacionar la for-

mación de alianzas con la etapa del ciclo de vida del mercado donde se produce, no encontrando una relación significativa entre los sectores maduros y la formación de alianzas. Esta conclusión nos justifica el hecho de no haber identificado ningún estudio empírico que analice exclusivamente la cooperación en sectores maduros [2]. Ante esta laguna de trabajos empíricos, nos planteamos desarrollar una investigación que trate de analizar el comportamiento cooperativo en este campo. De este modo, podríamos descubrir si las ventajas que presenta la formación de alianzas estratégicas en sectores tecnológicos (y normalmente en su etapa emergente) también se generan en sectores maduros donde la tecnología no tiene un peso tan importante.

En la economía española nos encontramos con una gran cantidad de sectores maduros con esa característica, por lo que decidimos escoger uno de ellos para facilitar el estudio. Así, seleccionamos el sector agroalimentario debido a su importante contribución al PIB español (19%). Además es un sector que vive un proceso de reestructuración ante la alta volatilidad que sufre el entorno y ante los cambios institucionales producidos en los últimos años, como ha sido la ampliación de países que conforman la Unión Europea. Los principales cambios que se perciben se reflejan en un aumento de la dimensión empresarial para garantizar la eficacia de sus acciones, junto a una reducción del número total de empresas que operan en el sector (6,96% en los últimos cinco años –INE, 2007–), síntomas del proceso de concentración que sufre el mismo por la reestructuración sectorial.

El sector agroalimentario es el subconjunto económico que incluye la producción primaria e industrial de bienes con destino a la alimentación humana y animal. La industria agroalimentaria es considerada un sector estratégico dentro de la economía, principalmente porque suministra alimentos a la población, que deben ir dotados de calidad y seguridad. Es el segundo sector en contribución al resultado del ejercicio del total de la economía y el primero con respecto al importe neto de la cifra de negocios, aunque muestra una tendencia decreciente, alejándose durante los últimos años del primer puesto. Por ello se trata de buscar nuevas estrategias que garanticen el futuro del sector.

La industria agroalimentaria representa aproximadamente un 14 por 100 de las empresas industriales y del número de trabajadores de la industria, generando el 16,1 por 100 de las ventas totales del sector industrial y el 18,9 por 100 del gasto en materias primas. El sector está altamente fragmentado y dualizado, ya que coexisten un gran número de PYMES, que representan aproximadamente el 85 por 100 de las empresas totales del sector, con un número reducido de empresas de gran tamaño donde solo las 500 mayores empresas (1,3% del total) facturan el 76 por 100 de las ventas del sector (Albisu y Gracia, 2002).

El incremento de la concentración en el comercio minorista de productos agroalimentarios se manifiesta en un aumento de los precios pagados por los consumidores, y en un cambio en el reparto del excedente generado en la cadena de valor como consecuencia del mayor poder de compra que ejercen los grandes grupos de distribución (Barney, Rebollo y Yagüe, 2003). Por estas razones, es

[2] Gulati (1995), Gulati y Singh (1998) y Gulati (1999) analizan un sector maduro como es el de la automoción pero de forma integrada a otros sectores en fase de crecimiento como el biofarmacéutico y los nuevos materiales. Sin embargo, consideramos que en el sector automoción, pese a ser maduro, el componente tecnológico tiene una importancia elevada en la estrategia empresarial. Por su parte, Duren *et al.* (1994) analizan únicamente las alianzas verticales del sector agroalimentario canadiense.

fundamental, por una parte, que las empresas sean capaces de desarrollar acuerdos cooperativos con las grandes empresas distribuidoras para garantizarse la venta de sus productos. Por otra parte, la empresa deberá tratar de aumentar su dimensión para poder incrementar su poder de negociación (PORTER, 1980) e intentar garantizarse que el margen de beneficios sea el suficiente para garantizar la viabilidad de la empresa.

Por tanto, consideramos que la cooperación empresarial debe ser utilizada en el sector agroalimentario para aumentar el nivel competitivo de sus empresas y garantizar su supervivencia.

4.2. Método de obtención de datos.

La población objeto de nuestro estudio, tal y como hemos definido anteriormente, corresponde a las empresas del sector agroalimentario que desarrollan acuerdos de cooperación. El primer problema que nos encontramos es que no existe ningún documento público por el que las empresas estén obligadas a registrar y/o informar sobre los acuerdos cooperativos celebrados. De este modo, el trabajo para identificar empresas que pudieran ser objeto de nuestro estudio se hacía más complejo.

El primer paso que dimos fue ponernos en contacto con distintas asociaciones del sector, para ver si existía algún medio por el que nos pudieran facilitar el nombre de organizaciones asociadas que desarrollaran alianzas. La contestación en todas y cada una de ellas fue la misma, y es que con la nueva Ley de Protección de Datos, la información que solicitábamos no podía suministrarse. Por tanto, procedimos a realizar la búsqueda de nuestra población por métodos empleados en anteriores investigaciones, como fue la lectura de prensa económica. Así, se revisaron los periódicos económicos de tirada nacional *Cinco Días* y *Expansión*, así como sus respectivas páginas webs, correspondientes al período enero de 2001-diciembre de 2005. En este proceso se iban identificando las distintas empresas del sector agroalimentario que daban a conocer algún tipo de acuerdo de cooperación que habían realizado o que tenían previsto desarrollar.

El principal problema en relación con el método escogido para la selección de empresas es la ausencia habitual de pequeñas empresas en periódicos de tirada nacional. Por una parte, es cierto que las PYMES tienen más dificultades para desarrollar alianzas, pero al mismo tiempo, aquellas que las realizan, normalmente, no suelen aparecer en los medios. Además, no todos los acuerdos cooperativos se dan a conocer a la opinión pública. Por tanto, en un primer momento, tenemos que reconocer cierto sesgo de nuestro estudio hacia aquellas empresas del sector de mayor tamaño. Sin embargo, este método también tiene sus ventajas, ya que nos estamos asegurando que todas las empresas de la población desarrollan acuerdos cooperativos.

Inicialmente identificamos a 292 empresas del sector objeto de estudio. Posteriormente, acudimos a distintas fuentes, como la base de datos SABI [3], el manual España 30000 (2005), así como

[3] SABI es el acrónimo de Sistema de Análisis de Balances Ibéricos, que es una base de datos de análisis financiero de empresas españolas y portuguesas. La fuente principal de datos de la que se nutre es el Registro Mercantil, complementada con la información procedente del Boletín Oficial del Registro Mercantil y por artículos de prensa.

a las distintas herramientas que ofrece la empresa Páginas Amarillas, para obtener el nombre comercial de la empresa seleccionada, así como su dirección postal, teléfono, correo electrónico y fax. Una vez elaborada la base de datos y confeccionado el cuestionario, se procedió a realizar un *pretest* o entrevistas personalizadas a cinco empresas de la muestra.

Tras elaborar el cuestionario definitivo, procedimos a realizar, en la primera semana de abril de 2006, el primer envío postal. Tras el paso de dos meses y ante la reducida tasa de respuesta, nos vimos obligados a iniciar otro tipo de contactos con las empresas como fueron el fax y, principalmente, el correo electrónico. A través de este último medio, se facilitó el contacto con la persona encargada de rellenar el cuestionario y se pudieron resolver un número considerable de dudas. Tras este primer contacto por correo electrónico se procedió a eliminar 11 empresas de nuestra población, ya que se nos aseguró que los acuerdos que inicialmente se iban a desarrollar nunca se habían materializado. De este modo, nuestra población quedó reducida a 281 empresas.

A finales de junio de 2006 se realizó un segundo envío postal y por correo electrónico. Este proceso se dilató aproximadamente cinco meses, siendo a finales de noviembre de 2006 cuando se dejaron de enviar cuestionarios y diciembre del mismo año cuando se dio por finalizada la recepción de los mismos. En ese momento contábamos con 53 cuestionarios, aunque posteriormente hubo que eliminar uno, ya que venía cumplimentado un número muy reducido de ítems.

Así, los cuestionarios tomados como válidos fueron 52, lo que suponen un 18,5 por 100 de tasa de respuesta. AREND (2006) presentó un estudio con una tasa de respuesta muy baja (10,2%) justificándolo en la longitud del cuestionario, en su complejidad y, principalmente, en el objeto del estudio, concluyendo que es una razonable tasa de respuesta. Como en nuestro caso, cuando se estudia una estrategia poco utilizada en un sector, se tiene el riesgo evidente de contar con una población reducida que hará que el número de cuestionarios a evaluar sea bajo, que aparezcan un número considerable de casos perdidos y que el error muestral sea elevado. Además, las empresas fueron muy reacias a suministrar información por la inseguridad de que sus socios pudieran obtener de algún modo información de sus cuestionarios.

Uno de los principales dilemas en el estudio de las alianzas es decidir cuál es la unidad de medida. Hemos optado por analizar la cooperación desde el punto de vista de la empresa (VILLALONGA y MCGAHAN, 2006), porque nuestro objetivo es conocer la percepción que tienen las empresas del sector agroalimentario español que cooperan. De este modo, si tomáramos la alianza como unidad de análisis, tendríamos que valorar a empresas de otros sectores (en los acuerdos diversificados) o de otros países (acuerdos internacionales), por lo que se podría distorsionar el objeto de nuestro estudio. Además, existe una importante falta de datos de archivos y de constructos a nivel de la relación (KUMAR, STERN y ANDERSON, 1993).

Recogemos la ficha técnica de la investigación en la **tabla 1**.

TABLA 1. *Ficha técnica de la investigación.*

Ficha técnica de la investigación	
Población	281 empresas del sector agroalimentario español
Tamaño muestral	52 empresas
Unidad de análisis	Empresa
Procedimiento del muestreo	De conveniencia (unidades accesibles o favorables)
Tasa de respuesta	18,5% (52 cuestionarios sobre 281 empresas del sector)
Error muestral	± 12,29% (para p = q = 50%, caso más desfavorable)
Nivel de confianza	95%
Fecha realización del trabajo de campo	Abril-diciembre 2006

Para asegurar que nuestra muestra de 52 empresas es representativa de la población objeto de estudio y valorar el sesgo en las respuestas, comparamos los resultados de las que responden inicialmente con las últimas que lo hacen, ya que se estima que las respuestas de estas últimas son más similares a las empresas que no responden (ARMSTRONG y OVERTON, 1977), no encontrando diferencias significativas.

4.3. Medida de variables.

Tras plantear las hipótesis que trataremos de contrastar en la muestra anteriormente definida, pasamos a analizar en un primer momento, las medidas seleccionadas para las variables dependientes, para a continuación centrarnos en las independientes y finalizar con las variables de control utilizadas.

4.3.1. Variable dependiente: éxito del acuerdo.

Intentar medir el éxito de una alianza es complicado porque existen distintos factores que lo dificultan. HOANG y ROTHAERMEL (2005) señalan que, aunque el resultado de una alianza es un beneficio común para sus socios, este no tiene por qué distribuirse de igual modo entre las empresas implicadas, debido a sus propias características. Podríamos decir que un acuerdo de cooperación ha sido positivo en la medida en que se alcanzan los objetivos que se habían planteado (NAVAS y GUERRAS, 2002), por lo que el éxito del mismo dependerá de los motivos que llevaron a las distintas empresas a formalizarlo. Por tanto, si estos difieren, la valoración del éxito dado un mismo resultado también puede ser diferente. Por ello, es aconsejable que el éxito sea analizado por cada uno de los socios.

En función de la revisión de la literatura realizada y siguiendo el trabajo de MONTORO y MORA (2004), podemos clasificar el conjunto de medidas utilizadas para valorar el éxito de un acuerdo en dos tipos:

- *Medidas de tipo objetivo*: de tipo financiero como la rentabilidad de los activos o las ventas (HAGEDOORN y SCHAKENRAAD, 1994; GOERZEN y BEAMISH, 2005), el crecimiento y la posi-

ción en costes (Dussauge y Garrette, 1995), la supervivencia (Killing, 1983), la duración del acuerdo (Kogut, 1988), el volumen de ventas que se da entre los socios (Mohr y Spekman, 1994; Singh y Mitchell, 2005) y la innovación desarrollada (Shan, 1990).

- *Medidas de tipo subjetivo*: Geringer y Hebert (1991) y Pearce (2001) consideran que la percepción de los resultados de la alianza supera a las medidas de archivo o financieras, ya que estos son estratégicamente subjetivos y multidimensionales. Por ello se emplean otra serie de variables subjetivas: valoración de la satisfacción global del socio con el resultado de la alianza (Killing, 1983) y satisfacción con respecto al logro de objetivos alcanzado (Mohr y Spekman, 1994; Dussauge y Garrette, 1995; Ariño, 2003).

En principio, las variables objetivas tienes mayor validez, aunque se demuestra en la literatura que hay una alta correlación y validez concurrente entre ambos tipos de medidas (Geringer y Hebert, 1991; Glaister y Buckley, 1998; Kale, Dyer y Singh, 2002), por lo que las variables subjetivas también son un método válido para evaluar el éxito de las alianzas.

En los últimos años comienza a emplearse de forma mayoritaria la satisfacción para valorar el éxito de un acuerdo, principalmente a través del cumplimiento de los objetivos percibido por las partes y su realización (Killing, 1983; Geringer y Hebert, 1991; Parkhe, 1993; Mohr y Spekman, 1994; Saxton, 1997). Sin embargo, hay autores que consideran que estas variables recogen aspectos diferentes. De este modo, Ariño (2003) estima en su estudio, a través del análisis de la fiabilidad, que el cumplimiento de objetivos y la satisfacción no miden el mismo fenómeno. Kumar y Nti (1998) señalan que el primero captura el rendimiento del acuerdo y el segundo captura aspectos del proceso del acuerdo así como su rendimiento.

Consideramos que las variables subjetivas son las más adecuadas para valorar el éxito del acuerdo, ya que aglutinan un mayor número de dimensiones. Por ello, siguiendo a Ariño (2003), seleccionamos dos medidas operativas: satisfacción y grado de cumplimiento de los objetivos que originaron la cooperación.

La **satisfacción** es un concepto subjetivo que depende de muchos factores y que puede ser aplicado a diversos ámbitos. Por ello, hemos empleado una escala de 7 ítems donde tratamos de recoger todos aquellos aspectos relevantes en nuestra investigación y que dotarán de fiabilidad al concepto objeto de medida (**tabla 2**). En todos ellos se empleó una escala Likert de 7 puntos (1 representa estar totalmente en desacuerdo y 7 estar totalmente de acuerdo).

TABLA 2. *Ítems empleados para medir la variable satisfacción.*

Ítems empleados para medir la variable SATISFACCIÓN	
Estoy satisfecho con la relación y con el rendimiento aportado por mi socio Estoy satisfecho con el funcionamiento general del acuerdo cooperativo Estoy satisfecho con los resultados del acuerdo cooperativo	Montoro, Mora y Guerras (2000)

…/…

…/…	
Estoy satisfecho con el progreso logrado en la consecución de objetivos a l/p La rentabilidad obtenida supera mis expectativas iniciales	YAN y GRAY (1994)
Existe equilibrio entre lo aportado y lo obtenido en el reparto de los beneficios de la alianza entre los socios	Elaboración propia
La alianza ha generado nuevas oportunidades para la empresa	NUNNALLY (1978)

Con respecto al **grado de cumplimiento de objetivos**, hemos elaborado una escala de cinco ítems, que trata de recoger aquellos motivos o razones que tienen las empresas para acometer acuerdos y que fueron analizados en el segundo apartado de este trabajo (**tabla 3**). Lo que se pretende conocer es el grado de cumplimiento de los mismos en una escala Likert de 7 puntos (1 representa un grado de cumplimiento alcanzado muy bajo y el 7 muy alto).

TABLA 3. *Ítems empleados para medir la variable grado de cumplimiento de objetivos.*

Ítems empleados para medir la variable GRADO DE CUMPLIMIENTO DE OBJETIVOS
Transferencia de conocimiento y aprendizaje
Acceso a recursos y capacidades complementarias
Aumentar poder competitivo
Reducción de costes/Aumento de la eficiencia
Satisfacción del cliente

4.3.2. Variables dependientes.

Confianza.

Debido al gran número de trabajos existentes que estudian la confianza, han sido muchas las escalas empleadas para evaluarla. Sin embargo, existen aspectos que destacan sobre el resto. Así, ZENG y CHEN (2003) señalan que la confianza es imprescindible para potenciar los efectos beneficiosos de la cooperación y, para ello, es necesario que de forma mutua las empresas perciban que sus socios son honestos y creíbles.

En ocasiones, a lo largo de este trabajo, hemos manifestado la importancia de la circulación de información y transferencia de conocimiento en las alianzas, pero es evidente que siempre existirá cierta cautela a la hora de interpretar dicha información, para lo que se estudiará su veracidad.

Por tanto, hemos tratado de analizar las dimensiones anteriormente señaladas empleando una escala Likert de 7 puntos (1 representa estar totalmente en desacuerdo y 7 estar totalmente de acuerdo) (**tabla 4**).

TABLA 4. *Ítems empleados para medir la variable confianza.*

Ítems empleados para medir la variable CONFIANZA	
Tengo plena confianza en la información que nos proporciona nuestro socio Nuestro socio es perfectamente honesto y creíble Tengo la expectativa de que las relaciones con nuestros socios serán beneficiosas	Sullivan y Peterson (1982) y Han (1991)

Experiencia previa.

Eisenhardt *et al.* (1996) tratan esta variable de forma cuantitativa al medirla a través del número de empresas del sector con el que habían cooperado los responsables de la alianza. Por su parte, Gulati (1995) y Colombo (2003) recogen el número de alianzas previas acometidas. Otros trabajos han medido la experiencia previa a través de variables dicotómicas, como es el caso de Oxley y Sampson (2004). Optamos por esta última opción, preguntando a los gerentes sobre la existencia de relaciones cooperativas previas (García Canal, 1996; Kale *et al*., 2000).

Reputación.

Arend (2006) muestra que una empresa valora las capacidades de sus socios a la hora de tratar de alcanzar sus propios objetivos, por lo que para reducir los riesgos del acuerdo, dotar de confianza al mismo e intentar cumplir los objetivos iniciales, las empresas evaluarán la reputación de sus socios antes de iniciar un acuerdo. Sin embargo, la reputación de una empresa tiene múltiples dimensiones, tales como los aspectos relacionados con el área de dirección, con la calidad de sus productos o servicios, de su situación financiera e incluso con el nivel de relaciones con su entorno.

Con el objeto de construir una escala que posea la mayor fiabilidad posible incluimos 5 ítems, obtenidos del trabajo de Saxton (1997). Se les pidió a los encuestados que valoraran a su/s socio/s en referencia al resto de empresas de su sector a través de una escala Likert de 7 puntos (1 representa ser el peor del sector, 4 situarse con la media y 7 ser el mejor del sector).

TABLA 5. *Ítems empleados para medir la variable reputación del socio.*

Ítems empleados para medir la variable REPUTACIÓN DEL SOCIO	
Calidad de sus productos o servicios Habilidad para atraer a trabajadores cualificados Relaciones con el resto de empresas de su entorno Nivel de responsabilidad medioambiental Relaciones con sus clientes	Saxton (1997)

Comportamiento cooperativo.

El comportamiento cooperativo es una variable compleja que aglutina un número considerable de dimensiones. Todos los ítems que se irán planteando en cada una de las dimensiones han sido

establecidos a través de una escala Likert de 7 puntos (1 representa estar totalmente en desacuerdo y 7 estar completamente de acuerdo).

TABLA 6. *Ítems para medir la variable comportamiento cooperativo.*

Ítems para medir la variable COMPORTAMIENTO COOPERATIVO		
Compromiso	Estoy dispuesto a incrementar mi grado de esfuerzo para que la alianza cumpla las condiciones que la hagan exitosa Mi rendimiento en la alianza es eficiente	Rodríguez y Wilson (2002)
Dependencia mutua	Para efectuar sus responsabilidades individuales, los socios dependen mutuamente en los servicios y recursos Si se desea realizar un trabajo óptimo es necesario coordinarse entre los socios Ningún socio podría alcanzar sus objetivos de forma aislada	Pearce (2001)
Comunicación	El intercambio de información tiene lugar entre los socios de forma frecuente Los socios proporcionan información propia si pueden ayudar al acuerdo Los socios se mantienen informados entre sí de los cambios y eventos que podrían afectarles	Heide y Miner (1992)
Resolución de conflictos	Los problemas que surgen en el acuerdo son tratados como responsabilidad común más que como responsabilidad individual	Heide y Miner (1992)
	Se ha establecido y utilizado un mecanismo explícito para resolver conflictos El equipo de dirección de todos los socios está implicado en resolver conflictos	Kale *et al.* (2000)
Flexibilidad	Cuando sucede una situación inesperada, los socios están dispuestos a trabajar con nuevos criterios que no figuran en los términos originales del acuerdo	Heide y Miner (1992)
	El acuerdo recoge actuaciones para anticiparse a las contingencias antes de que lleguen El acuerdo proporciona distintas soluciones para responder ante las contingencias una vez producidas	Luo (2002)

En cuanto al compromiso, mencionar que Saxton (1997) considera que para que la alianza cumpla sus objetivos se necesita un compromiso efectivo entre los socios. Los principales elementos a evaluar tienen que ver con el esfuerzo que esté dispuesto a realizar la empresa para mantener la relación (Mohr y Spekman, 1994; Dyer, 1997) y con la percepción de beneficios (Rodríguez y Wilson, 2002). Con respecto al grado de dependencia mutua, cabe mencionar que es necesario que prime el comportamiento cooperativo entre los socios para alcanzar sus objetivos cuando entre ellos exista una importante dependencia mutua. Pearce (2001: 564) determina que a medida que aumenta la interdependencia entre socios también lo hará la necesidad de coordinación, de ajustes mutuos y de resolución de problemas de forma conjunta, lo que contribuirá de forma positiva en el beneficio.

Los principales aspectos de la comunicación están relacionados con el modo de transmitir la información en el acuerdo y el tipo de información que se pone a disposición de los socios. Además, parece claro que en la medida en que los socios actúen de forma conjunta, los problemas que surjan se resolverán de forma más adecuada. Por último, con respecto a la flexibilidad hay que evaluar la capacidad de los socios para alterar lo pactado al inicio y adaptarse a las circunstancias de cada momento (RING y VAN DE VEN, 1994; CHILD y FAULKNER, 2002).

Además es necesario añadir que para poder medir la existencia del efecto moderador de la variable *comportamiento cooperativo* en las relaciones que contienen las tres primeras hipótesis, debemos plantear una ecuación de regresión lineal múltiple con interacciones, siguiendo el siguiente esquema:

$$Y = a_0 + a_1X + a_2Z + a_3XZ + e;$$

en la que, además de analizar el efecto directo de cada variable independiente (X) y moderadora (Z) sobre la variable dependiente (Y), también se incluye el efecto interacción entre ambas.

4.3.3. Variables de control.

Con el objeto de controlar la variabilidad de la variable dependiente que provenga de factores externos al modelo, introducimos en nuestro estudio empírico dos variables de control genéricas como son el tamaño y la antigüedad de la empresa, y una variable de control específica de la cooperación como es la duración del acuerdo.

El **tamaño** es un factor importante para explicar la propensión de las empresas para formar alianzas, lo que justifica su utilización como variable de control a la hora de analizar el éxito de los acuerdos (DUYSTER y HAGEDOORN, 1995; EISENHARDT *et al*., 1996; ANAND y KHANNA, 2000; PEARCE, 2001; SOH, 2003). Empleamos el número de trabajadores como medida del tamaño de la empresa, como sucede en un amplio número de trabajos sobre cooperación (EISENHARDT *et al.*, 1996; GOERZEN y BEAMISH, 2001; GULATI y HIGGINS, 2003; ROTHAERMEL y DEEDS, 2004).

Con respecto a la **antigüedad** de la empresa se introduce un ítem en el cuestionario donde se ha de indicar su año de constitución (PEARCE, 2001; GULATI y HIGGINS, 2003; SOH, 2003).

La **duración de la alianza** ha sido empleada como variable de control en trabajos como los de ARIÑO (2003), donde emplea la supervivencia del acuerdo, y HOANG y ROTHAERMEL (2005). La temporalidad inherente a las alianzas juega un papel significativo en el nivel de oportunismo y, por lo tanto, en el comportamiento cooperativo que muestra cada socio, lo que puede influir en el éxito del acuerdo (DAS, 2006). En nuestro cuestionario se preguntaba a los encuestados por la duración de su acuerdo, obteniendo únicamente 28 respuestas, por lo que no considerábamos conveniente introducir en nuestro análisis una variable que solo tiene en cuenta al 53,8 por 100 de la muestra. Esta situación la habíamos anticipado ya que, según la literatura revisada, en ocasiones las alianzas se desarrollan sin conocer con exactitud la duración de la misma, bien porque esta depende de la acti-

vidad a desarrollar (a priori es difícil conocer dicho horizonte temporal) o porque se considere un acuerdo indefinido. Por tanto, introducimos una variable dicotómica donde los encuestados debían responder sobre si conocían la duración exacta de su alianza (KALE *et al*., 2000).

Una vez analizada la forma de medida de las variables del modelo pasamos al contraste de hipótesis y análisis de resultados.

4.4. Contraste de hipótesis.

4.4.1. Fiabilidad y validez de constructo de las variables del modelo.

Antes de efectuar el contraste de las hipótesis es necesario analizar si nuestras variables cumplen con todos los requisitos para aplicar regresión lineal múltiple (normalidad y homogeneidad de varianzas), al tiempo que comprobamos su fiabilidad y validez de constructo para conocer la idoneidad de las conclusiones que obtengamos.

TABLA 7. *Análisis descriptivo de las variables implicadas en el modelo.*

Análisis descriptivo de las variables implicadas en el modelo						
Variable	**Mínimo**	**Máximo**	**Media**	**Desv. típica**	**Asimetría**	**Curtosis**
Éxito de la alianza [4]	1	6,43	4,9269	1,00698	–1,180	3,048
Confianza (1)	0,03	2,96	1,3525	0,88598	0,420	–0,828
Experiencia previa	0	1	0,65	0,480	–0,666	–1,620
Reputación	2,50	7	5,1410	1,03849	–0,304	–0,591
Comportamiento cooperativo	2,95	6,67	5,0750	0,96013	–0,318	–0,655
Número de trabajadores (2)	1,10	8,32	3,7384	1,74519	0,624	–0,167
Edad empresa (2)	0,69	5,04	2,8741	1,02655	–0,083	–0,459
Duración del acuerdo	0	1	0,46	0,503	0,159	–2,055

(1) Se ha utilizado la función e^x
(2) Se ha utilizado la función Ln X

En la **tabla 7** mostramos los principales descriptivos de las variables. En el caso de la confianza, tamaño y edad de la empresa, hemos necesitado realizar una transformación ya que estas variables mostraban unos índices de asimetría y curtosis elevados en valor absoluto, por lo que el resultado del

[4] En esta variable pese a obtener unos índices de asimetría y curtosis elevados, se distribuye de forma normal según el contraste de Kolmogorov-Smirnov, al obtener un valor del estadístico de 0,097 con un nivel de significación de 0,200 y tras comprobar de forma satisfactoria su correspondiente histograma y las pruebas gráficas q-q de normalidad.

contraste de normalidad Kolmogorov-Smirnov resultó significativo, es decir, las variables no seguían una distribución normal. Después de realizar dicha transformación las nuevas variables se distribuyen de forma normal.

Con respecto a la fiabilidad podemos señalar que todas las escalas empleadas obtienen valores de α de *Cronbach* aceptables, como se desprende de la **tabla 8**. Además, presentan validez convergente ya que se analiza su correlación con otros ítems, introducidos en el cuestionario y que miden el mismo fenómeno, obteniendo unos coeficientes de correlación aceptables y significativos.

TABLA 8. *Análisis de la fiabilidad de las escalas multiítems implicadas en el modelo.*

Análisis de la fiabilidad de las escalas multiítems implicadas en el modelo		
Variables	**Número de ítems**	**Valor α *Cronbach***
Éxito de la alianza	12	0,921
• Satisfacción	7	0,934
• Cumplimiento de objetivos	5	0,828
Confianza	3	0,895
Reputación	5	0,891
Comportamiento cooperativo	14	0,910

Por su parte, para evaluar la validez discriminante realizamos un análisis factorial de componentes principales con rotación ortogonal siguiendo el método *varimax* entre las variables independientes de nuestro modelo para demostrar que cada una de ellas mide conceptos distintos. La variable comportamiento cooperativo la introducimos a partir de las cinco dimensiones que la definen (consideramos que es un constructo de segundo orden). Los diferentes ítems se agrupan en los factores previamente definidos. Además, se obtienen datos aceptables en la prueba de adecuación muestral de KMO y en el test de esfericidad de Bartlett (**tabla 9**) y las cuatro puntuaciones factoriales obtenidas del análisis se distribuyen de forma normal, superando los contrastes de Kolmogorov-Smirnov y Shapiro-Wilks. De este modo, en el contraste de hipótesis se emplearán dichas puntuaciones factoriales. Por tanto, obtenemos validez discriminante y, en principio, reducimos la posibilidad de multicolinealidad en el análisis ya que las dimensiones incluidas en cada factor difieren de la del resto.

TABLA 9. *Análisis factorial para evaluar validez discriminante.*

Análisis factorial para evaluar validez discriminante					
Variable	**Factor 1**	**Factor 2**	**Factor 3**	**Factor 4**	**Comunalidad** [5]
Confianza 1	0,180	0,176	**0,892**	0,039	0,861
Confianza 2	0,307	0,130	**0,898**	–0,027	0,918

…/…

[5] El análisis realizado es óptimo porque la menor comunalidad se presenta para la variable dependencia y consigue explicar el 65,2 por 100 de su variabilidad.

…/…					
Confianza 3	0,232	0,152	**0,746**	–0,332	0,743
Relaciones previas	0,031	–0,056	–0,138	**0,879**	0,797
Reputación 1	**0,772**	0,163	–0,118	–0,431	0,822
Reputación 2	**0,858**	0,016	0,196	0,006	0,774
Reputación 3	**0,767**	0,061	0,307	0,094	0,696
Reputación 4	**0,795**	0,088	0,214	0,158	0,711
Reputación 5	**0,889**	0,044	0,179	–0,083	0,831
Compromiso	0,043	**0,749**	0,407	–0,239	0,786
Dependencia	0,012	**0,786**	–0,150	0,105	0,652
Comunicación	0,158	**0,731**	0,517	–0,066	0,831
Resolución conflictos	0,161	**0,812**	0,302	0,033	0,777
Flexibilidad	0,025	**0,849**	0,051	–0,126	0,741
% Varianza explicada	25,545%	22,925%	21,077%	8,588%	Total: 78,130%

Varianza total explicada = 78,130%
Prueba de adecuación muestral de Kaiser-Meyer-Olkin = 0,751
Test de esfericidad de Bartlett χ^2 (aproximado) = 495,503, significación = 0,000

Con respecto a la variable dependiente, realizamos el mismo tipo de análisis, obteniendo en este caso un único factor que agrupa a las dos dimensiones, lo que demuestra su unidimensionalidad. Por tanto, tras demostrar la fiabilidad de la escala, su unidimensionalidad y comprobar su validez de constructo, queda justificado que empleemos la media aritmética de las variables satisfacción y cumplimiento de objetivos.

Una vez comprobada la normalidad, fiabilidad y validez de constructo de las variables incluidas en nuestro modelo pasamos a realizar el contraste de las hipótesis.

4.4.2. Contraste de hipótesis.

Como indicábamos anteriormente, necesitamos desarrollar un análisis de regresión lineal múltiple por etapas para comprobar la validez de las relaciones incorporadas en las hipótesis. Por tanto daremos los siguientes pasos:

- En la primera etapa analizaremos la relación entre las variables de control y el *éxito de la alianza*.
- En la segunda, introduciremos las variables *confianza*, *relaciones previas* y *reputación*.
- En la siguiente, se incorporará como nueva variable independiente el comportamiento cooperativo.

- Por último, incluiremos las variables de interacción en el modelo, para ver cómo afecta el *comportamiento cooperativo* a cada nivel de confianza, reputación y experiencia previa en su relación con el éxito del acuerdo.

El rechazo o no de las hipótesis dependerá de la significatividad tanto del incremento del estadístico F entre etapas como del estadístico *t* asociado a cada variable (**tabla 10**).

Apreciamos cómo el modelo 1 es significativo ($F = 3,798$; $p < 0,1$), al igual que la variable duración del acuerdo ($t = 1,949$; $p < 0,1$). Sin embargo, las otras dos variables de control no influyen de forma significativa en la variable dependiente por lo que se eliminan del análisis. Por tanto, el hecho de conocer o no la duración de la alianza influye sobre su éxito [6], por lo que la variable de control nos ayuda a explicar el 5,3 por 100 de su variabilidad.

La bondad del ajuste del modelo 2 es correcta ya que al introducir las variables independientes comprobamos cómo ayudan a explicar un 45,9 por 100 más de la variable dependiente, siendo significativo el incremento del estadístico F ($p < 0,001$). Además, se perciben significativas las variables confianza y reputación, siendo mayor el efecto de la primera, al poseer un coeficiente estandarizado superior. Este resultado da apoyo empírico a las hipótesis 1 y 3, es decir, tanto la confianza que se tenga en el socio como la reputación de este influirán en el éxito de los acuerdos cooperativos. Por su parte, la existencia de relaciones previas no contribuye a mejorar la explicación de nuestra variable dependiente, por lo que se rechaza la hipótesis 2.

6 Al ser una variable ficticia tenemos que tomar el valor del coeficiente como la diferencia existente entre las medias de la variable dependiente cuando la variable toma valor 1 (no conoce duración del acuerdo) con respecto a cuando toma valor 0 (conoce duración). Al ser positivo nos demuestra que el éxito será mayor cuando no se conoce con certeza la duración exacta, guardando relación con la literatura previa que señala que la incertidumbre sobre la duración fomenta acuerdos a más largo plazo donde prima el comportamiento cooperativo.

TABLA 10. *Análisis de regresión lineal múltiple por etapas.*

Análisis de regresión lineal múltiple por etapas								
	Modelo 1		Modelo 2		Modelo 3		Modelo 4	
Variables	**Coeficiente estandarizado**	**Valor t** [7]	**Coeficiente estandarizado**	**Valor t**	**Coeficiente estandarizado**	**Valor t**	**Coeficiente estandarizado**	**Valor t**
Constante	4,663	25,250***	4,839	35,059***	4,876	37,902***	4,919	39,575***
Duración del acuerdo	0,268	1,949*	0,146	0,697	0,032	0,321	–0,016	–0,165
Confianza			0,665	6,338***	0,673	6,939***	0,694	7,515***
Experiencia			0,033	0,326	0,033	0,354	0,060	0,664
Reputación			0,240	2,352**	0,243	2,582**	0,315	3,232**
Comportamiento cooperativo					0,276	2,911**	0,202	2,120**
Conf * Comp. coop							0,201	2,166**
Exp * Comp. coop							0,152	1,660
Reput * Comp. coop							–0,124	–1,194
F [8]	3,798*		13,017***		13,802***		10,575***	
R^2	0,072		0,531		0,605		0,668	
R^2 ajustado	0,053		0,490		0,561		0,605	
Incremento R^2			0,459		0,074		0,063	
Incremento F			15,005***		8,476**		2,657*	

* Significativo p<0,1
** Significativo p<0,05
*** Significativo p<0,001

[7] Los estadísticos *t* y sus niveles de significación permiten contrastar las hipótesis nulas de que los coeficientes de regresión valen cero en la población. Si se rechaza la hipótesis nula podemos afirmar que la variable independiente está significativamente relacionada con la dependiente.

[8] El estadístico F contrasta la hipótesis nula de que no existe relación lineal significativa entre la variable dependiente y el conjunto de variables independientes tomadas juntas (R2 = 0). Si p < 0,05, se rechaza la hipótesis nula y se puede afirmar que sí existe relación lineal significativa.

Destaca el alto porcentaje de varianza explicada (45,9%) del éxito del acuerdo al introducir las variables independientes. Para tratar de detectar posibles problemas de «varianza común» entre el éxito y las variables independientes realizamos una prueba de robustez. Se procedió a realizar un análisis factorial de componentes principales con rotación ortogonal según el método *varimax* entre los distintos ítems que componen el éxito del acuerdo y las variables independientes. En un factor se agrupan dos ítems relacionados con el éxito del acuerdo (logro de transferencia de conocimiento y aprendizaje y logro de satisfacción del cliente) y un ítem de la confianza. Por ello, podría ocurrir que al estar recogiendo el ítem de la confianza un concepto similar al éxito, se incrementara de forma significativa el porcentaje explicado del mismo al introducir dicho ítem. Para comprobar si realmente se produce dicha situación, eliminamos el ítem de la confianza agrupado con los ítems del éxito y volvimos a repetir el modelo de regresión lineal anterior. El porcentaje de varianza explicada en el modelo 2 se incrementa y siguen manteniéndose las relaciones significativas. Por tanto, según el análisis de robustez realizado no existe problema de varianza común.

Cuando introducimos la variable *comportamiento cooperativo*, el modelo sigue siendo significativo y se explica un 7,4 por 100 más de la variabilidad del éxito del acuerdo. Tanto el incremento del estadístico F como el estadístico *t* son significativos para un 95 por 100 de nivel de confianza, por lo que, atendiendo al signo del coeficiente estandarizado, podemos afirmar que conforme aumenta el comportamiento cooperativo el éxito de la alianza se incrementará. Así, obtenemos apoyo empírico a la hipótesis 4.

Por último, en el modelo 4 incorporamos los efectos interacción entre la variable moderadora y las variables independientes para contrastar si el comportamiento cooperativo realmente ejerce un efecto moderador. El incremento de F obtenido es significativo para un nivel de confianza del 90 por 100, ayudando a explicar la interacción de los términos un 6,3 por 100 adicional del éxito del acuerdo. Por tanto, se comprueba el efecto moderador de la variable. Concretamente, la interacción que resulta significativa es la que mantiene la confianza con el comportamiento cooperativo. Analizando el signo de su coeficiente estandarizado podemos concluir que a medida que se incremente el comportamiento cooperativo mejorará el éxito del acuerdo para un determinado nivel de confianza gracias a su efecto interacción. Por tanto, no podemos rechazar la hipótesis 5. Para los otros dos efectos, en principio no se producen relaciones significativas, por lo que habrá que rechazar las hipótesis 6 y 7.

Consideramos que los resultados obtenidos del análisis anterior presentan fiabilidad, ya que cumplen todas las condiciones para ello: independencia (el coeficiente de Durbin-Watson nos indica que los residuos de las distintas variables independientes no guardan relación entre sí), normalidad (todas las variables superan la prueba de Kolmogorov-Smirnov), homocedasticidad (la prueba de Levene no es significativa), linealidad (los gráficos parciales entre cada variable independiente y el éxito de la alianza muestran una relación lineal entre las mismas) y no-colinealidad (los valores del índice de condición, autovalores, índices de tolerancia y valores FIV nos muestran claros indicios de ausencia de multicolinealidad).

De este modo, podemos concluir que nuestro modelo es válido y con los resultados obtenidos obtenemos apoyo empírico a las hipótesis 1, 3, 4 y 5. Sin embargo, las hipótesis 2, 6 y 7 tienen que ser rechazadas.

Tras presentar los resultados obtenidos del proceso de contraste de hipótesis pasamos a discutir los mismos y a exponer las principales conclusiones del estudio.

5. DISCUSIÓN DE RESULTADOS Y CONCLUSIONES

Exponemos en la **tabla 11** los resultados del contraste de hipótesis.

TABLA 11. *Resumen de los resultados de la investigación.*

Resumen de los resultados de la investigación			
Hipótesis	**Efecto esperado**	**Resultado obtenido**	**Apoyo o rechazo de hipótesis**
H1. La confianza tiene un impacto positivo sobre el éxito de un acuerdo cooperativo	Relación positiva (+) entre confianza y el éxito del acuerdo	Relación (+). Significativa	Apoyo (No rechazo)
H2. La existencia de experiencia cooperativa previa tiene un impacto positivo sobre el éxito de un acuerdo cooperativo	Relación positiva (+) entre relaciones previas y el éxito del acuerdo	Relación (+). No significativa	Rechazo
H3. La reputación del socio está positivamente relacionada con el éxito del acuerdo cooperativo	Relación positiva (+) entre reputación del socio y éxito del acuerdo	Relación (+). Significativa	Apoyo (No rechazo)
H4. El comportamiento cooperativo de los socios en una alianza está positivamente relacionado con el éxito del acuerdo	Relación positiva (+) entre comportamiento cooperativo y éxito	Relación (+). Significativa	Apoyo (No rechazo)
H5. La relación entre la confianza y el éxito de la cooperación está moderada por el comportamiento cooperativo que se produce en el acuerdo	Relación de moderación de intensidad (+)	Relación (+). Significativa	Apoyo (No rechazo)
H6. La relación entre la experiencia previa y el éxito de la cooperación está moderada por el comportamiento cooperativo que se produce en el acuerdo	Relación de moderación de intensidad (+)	Relación (+). No significativa	Rechazo
H7. La relación entre la reputación del socio y el éxito de la cooperación está moderada por el comportamiento cooperativo que se produce en el acuerdo	Relación de moderación de intensidad (?)	Relación (–). No significativa	Rechazo

En el modelo expuesto hemos llegado a la conclusión de que la *confianza* y la *reputación del socio* son determinantes a la hora de obtener *éxito del acuerdo*. De modo que conforme se incrementen la confianza de la empresa en sus socios y en la relación y la reputación del socio el éxito del acuerdo aumentará.

Por su parte, pese a la existencia de estudios donde se manifiesta una relación directa entre la *experiencia cooperativa previa* y el *éxito del acuerdo*, en nuestro trabajo no obtenemos una relación significativa. Esto puede deberse a que la variable empleada para analizar las relaciones previas es una variable dicotómica donde no se recogen las características de dicha experiencia. Por tanto, lo que podemos concluir es que el hecho en sí de haber cooperado en el pasado no deter-

minará el éxito de la alianza actual. Sin embargo, si conociéramos la calidad de esa experiencia cooperativa, el número de veces que se ha cooperado con los mismos socios y la experiencia que se posee en ese tipo concreto de acuerdo cooperativo, como proponen HOANG y ROTHAERMEL (2005), podríamos obtener conclusiones más cercanas a las alcanzadas por la mayor parte de la literatura previa.

Por su parte, ELLIS (1965) considera que la experiencia cooperativa previa es importante, porque trae consigo «aprender a aprender», por lo que aun no teniendo influencia directa sobre el acuerdo va generando unas rutinas interorganizativas que con el tiempo irán mejorando la capacidad de gestión de alianzas de la empresa. Cabe señalar la poca experiencia cooperativa de las empresas de la muestra (un 68,3% de las empresas no han desarrollado más de tres acuerdos), por lo que es de esperar que transcurridos unos años, y si las empresas continúan apostando por la cooperación empresarial, el efecto de la experiencia pueda volverse significativo. Para ello, habría que volver a repetir el estudio en el futuro. Por tanto, no podemos transmitir al tejido empresarial que la cooperación previa no es importante, sino que es clave para mejorar una capacidad empresarial que en el futuro puede tener influencias en el resultado.

Con respecto a la variable *comportamiento cooperativo*, concluimos que debido a la relación positiva, y en la misma dirección, entre el compromiso, la dependencia del socio, la comunicación, la gestión de conflictos y la flexibilidad con el éxito del acuerdo (comprobado a través de un análisis de correlaciones y posterior análisis factorial) y estar definido el comportamiento cooperativo como la media aritmética de esas cinco dimensiones, podríamos afirmar que a medida que estas se incrementan el éxito de la alianza aumentará. Se confirma el efecto esperado de la hipótesis 4, ya que cuando el componente cooperativo de un acuerdo prime sobre el competitivo aumentará la eficacia de las acciones de los socios y será más asequible alcanzar los objetivos planteados. Además, tal es la relevancia de esta variable que también ejerce un efecto moderador en la relación entre la *confianza* y el *éxito del acuerdo*. De este modo, a medida que aumenta el comportamiento cooperativo para un mismo nivel de confianza se incrementará el éxito de la alianza.

Por tanto, consideramos que se ha cumplido uno de los objetivos principales que se plantearon al inicio de este estudio y no es otro que contrastar la significatividad en el éxito cooperativo en un sector de baja intensidad tecnológica de una serie de factores, a evaluar por las empresas, que ya mostraban relevancia en otros sectores de mayor intensidad tecnológica, según la literatura revisada. Así, la empresa antes de iniciar su actividad cooperativa deberá analizar un factor a priori como es el nivel de reputación de sus socios. Posteriormente, iniciada la cooperación deberá tratar de generar un nivel de confianza adecuado en sus socios y tratar de que prime un comportamiento cooperativo. De este modo, si la empresa optimiza un factor a priori y otros dos de proceso puede mejorar la eficiencia de su estrategia cooperativa.

Para concluir el análisis del modelo señalar que una vez que se demuestran las bondades de la política de cooperación, sería necesario transferir estos datos al tejido empresarial para que los responsables de las empresas conocieran la verdadera potencialidad de los acuerdos cooperativos. Creemos que se tendrían que articular medios para fomentar la colaboración entre la investigación académica, las Administraciones Públicas y las empresas para que este tipo de estudios tuviesen una

utilidad práctica. Una de las medidas a tomar podría ser la ampliación de los ámbitos de aplicación de las ayudas a la cooperación por parte de las Administraciones Públicas. De este modo, se podrían potenciar las acciones informativas y formativas a las empresas del sector, sobre todo, a las PYMES en referencia a los riesgos e inconvenientes de la cooperación, así como los principales factores a valorar para incrementar la probabilidad de éxito de los acuerdos.

Para concluir, señalar que con el desarrollo de este estudio empírico tratábamos de generar «legitimidad en las alianzas» tan necesaria para el éxito de los acuerdos (Dacin, Oliver y Roy, 2007). Esta legitimidad es fundamental para aquellos sectores en los que no existe una historia cooperativa importante y las formas de actuar se limitan a la competencia pura, adquisición o diversificación. Con los resultados obtenidos estamos legitimando, de algún modo, la viabilidad de la opción estratégica de la cooperación en el sector agroalimentario español. De este modo, las empresas del sector que todavía no han cooperado o aquellas que cuenten con poca experiencia conocerán que la cooperación es una estrategia adecuada para alcanzar los objetivos empresariales. Al mismo tiempo, las empresas pioneras en desarrollar acuerdos de cooperación en el sector podrán alcanzar una ventaja competitiva frente al resto si la estrategia en cuestión se generaliza, ya que poseerán una experiencia en gestión de alianzas y una reputación que las convertirán en un socio atractivo y les permitirán obtener mejores resultados en los acuerdos que acometan.

Este trabajo representa un primer acercamiento al estudio de la cooperación empresarial en el sector agroalimentario español, por lo que presenta una serie de limitaciones que tratarán de ser reducidas con el desarrollo de futuros trabajos de investigación.

La cooperación no es una estrategia ampliamente utilizada entre las empresas agroalimentarias por lo que el primer inconveniente es la reducida población con la que cuenta la investigación. Es por esto que, pese a obtener una tasa de respuesta del 18,5 por 100, la muestra con la que hemos trabajado es bastante limitada. De este modo, sería conveniente ampliar el estudio a otros sectores maduros para contar con un mayor número de empresas, que nos posibilite desarrollar ecuaciones estructurales que nos pongan de manifiesto si existen relaciones entre las variables independientes de nuestro modelo.

Otra de las características de la investigación es su carácter transversal, ya que se analiza en un momento concreto del tiempo la percepción que tienen las empresas que cooperan sobre su acuerdo más relevante. Esto hace, que el 94,2 por 100 de las empresas que no han finalizado su acuerdo estén valorando este sin conocer realmente su resultado final. Por tanto, sería conveniente que las empresas volvieran a cumplimentar el cuestionario una vez finalizada su actividad cooperativa objeto de análisis. Las relaciones causales analizadas han sido establecidas con base en la revisión de la literatura realizada. No obstante, podrían existir otras relaciones alternativas, pero se requerirían estudios longitudinales para verificar dichas causalidades.

Uno de los objetivos de la investigación que estamos realizando en estos momentos es ampliar el estudio a sectores altamente tecnológicos con el objeto de establecer comparaciones entre el «comportamiento medio» de la cooperación entre distintos sectores y obtener la importancia que ostenta el componente tecnológico tanto en la formación como en el desarrollo de alianzas.

Bibliografía

ALBISU, L. M. y GRACIA, A. [2002]: «La industria agroalimentaria española ante la ampliación de la UE», *Economía Industrial*, n.º 344, 99-110.

ANAND, B. N. y KHANNA, T. [2000]: «Do Firms Learn To Create Value? The Case of Alliances», *Strategic Management Journal*, Vol. 21, 295-315.

ANDERSON, E. [1990]: «Two Firms, One Frontier: On Assessing Joint Venture Performance», *Sloan Management Review*, Vol. 31 (2), 19-30.

AREND, R. J. [2006]: «SME-Supplier Alliance Activity in Manufacturing: Contingent Benefits and Perceptions», *Strategic Management Journal*, Vol. 27, págs. 741-763.

ARIÑO, A. [2003]: «Measures of Strategic Alliance Performance: An Analysis of Construct Validity», *Journal of International Business Studies*, Vol. 34 (1), 66-79.

ARIÑO, A. y DE LA TORRE, J. [1998]: «Learning from Failure: Towards an Evolutionary Model of Collaborative Ventures», *Organization Science*, Vol. 9 (3), 306-325.

ARMSTRONG, J. S. y OVERTON, T. S. [1977]: «Estimating Non Response Bias in Mail Surveys», *Journal of Marketing Research*, Vol. 14 (agosto), 396-402.

AULAKH, P.; KOTABE, M. y SAHAY, A. [1996]: «Trust and Performance in Cross-Border Marketing Partnerships: A Behavioral Approach», *Journal of International Business* Studies, Vol. 27 (5), 1.005-1.032.

AXELROD, R. [1984]: *The Evolution of Cooperation*, W. W. Norton, Nueva York.

BARNEY, J. B. [1991]: «Firm Resources and Sustained Competitive Advantage», *Journal of Management*, Vol. 17, 99-120.

Base de Datos SABI, Bureau Van Dijk Electronic Publishing, en *www.uclm.es.*

BELL, G. [2005]: «Clusters, Networks, and Firm Innovativeness», *Strategic Management Journal*, Vol. 26, 287-295.

BOSTON CONSULTING FIRM [1970]: *Perspectives on Experience*, Boston Consulting Group, Boston.

BUCKLEY, P. J. y CASSON, M. [1988]: «A Theory of Co-operation in International Business», en CONTRACTOR, F.J. y LORANGE, P., *Co-operative Strategies in International Business*, Lexington Books.

BURT, R. S. [1992]: «Structural Holes: The Social Structure of Competition», *Harvard University Press*, Cambridge.

CASSON, M. [1995]: *The Organization of International Business: Studies in the Economics of Trust*, Edward Elgar, Aldershot.

CHILD, J. y FAULKNER, D. [2002]: *Strategies of Cooperation. Managing Alliances, Networks and Joint Ventures*, Oxford University Press, Oxford.

CHILES, T. H. y MCMACKIN, J.F. [1996]: «Integrating Variable Risk Preferences, Trust, and Transaction Cost Economics», *Academy of Management Review*, Vol. 21, 73-99.

CHUNG, A. S.; SINGH, H. y LEE, K. [2000]: «Complementarity, Status Similarity and Social Capital as Drivers of Alliance Formation», *Strategic Management Journal*, n.º 21, 1-22.

COLOMBO, M. G. [2003]: «Alliance Form: A Test of the Contractual and Competence Perspectives», *Strategic Management Journal*, Vol. 24, 1.209-1.229.

CRAVENS, D. W.; SHIPP, S. y CRAVENS, K. S. [1993]: «Analysis of Co-operative Interorganizational Relationships, Strategic Alliance Formation, and Strategic Alliance Effectiveness», *Journal of Strategic Marketing*, Vol. 1 (1), 55-70.

CRUZ, I.; REBOLLO, A. y YAGÜE, M. J. [2003]: «Concentración y competencia en los canales de distribución de productos alimenticios», *Papeles de Economía Española*, n.º 96, 112-133.

DACIN, M. T.; OLIVER, C. y ROY, J. P. [2007]: «The Legitimacy of Strategic Alliances: An Institutional Perspective», *Strategic Management Journal*, Vol. 28 (3), 169-187.

DAS, T. K. [2006]: «Strategic Alliance Temporalities and Partner Opportunism», *British Journal of Management*, Vol. 17, 1-21.

DAS, T. K. y TENG B. S. [1998]: «Between Trust and Control: Developing Confidence in Partner Cooperation in Alliances», *Academy of Management Review*, Vol. 23 (3), 491-512.

– [2000]: «Instabilities of Strategic Alliances: An Internal Tensions Perspective», *Organization Science*, Vol. 11 (1), 77-101.

DE LA JARA, F. [2001]: «Investigación e innovación: nuevas propuestas de transferencia tecnológica», *Ministerio de Ciencia y Tecnología, INIA*.

DOZ, Y. [1996]: «The Evolution of Cooperation in Strategic Alliance: Initial Condition or Learning Processes?», *Strategic Management Journal*, Vol. 17 (Special Issue), 55-83.

DUREN, E.; HOWARD, W. y MCKAY, H. [1994]: «Creating Vertical Strategic Alliances: Theory and Cases from Canada´s Agri-Food Sector», *Canadian Journal of Agricultural Economics*, Vol. 42 (4), 577-582.

DUSSAUGE, P. y GARRETTE, B. [1991]: «Alliances Stratègiques, Mode D´emploi», *Revue Française de Gestion*, septiembre-octubre, 4-18.

– [1995]: «Determinants of Success in International Strategic Alliances: Evidence from the Global Aerospace Industry», *Journal of International Business Studies*, Vol. 26 (3), 505-530.

DUYSTERS, G. y HAGEDOORN, J. [1995]: «International Technological Collaboration: Implications for Nies», en KIM, L. y NELSON, R. R. en *Technological Learning an Economic Development: The Experience of the Asian Newly Industrialized Countries*, Cambridge University Press, 193-215.

DYER, J. H. [1997]: «Effective Interfirm Collaboration: How Transactors Minimize Transaction Costs and Maximice Transaction Value», *Strategic Management Journal*, Vol. 18 (7), 535-556.

DYER, J. H. y SINGH, H. [1998]: «The Relational View: Cooperative Strategies and Sources of Interorganizational Competitive Advantage», *Academy of Management Review*, Vol. 23 (4), 660-679.

EISENHARDT, K. M. y SCHOONHOVEN, C. B. [1996]: «Resource-Based View of Strategic Alliance Formation: Strategic and Social Effects in Entrepreneurial Firms», *Organization Science*, Vol. 7 (2), 136-150.

ELLIS, H. C. [1965]: *The Transfer of Learning*, MacMillan, Nueva York.

ESCRIBÁ, A. y MENGUZZATO, M. [1999]: «Determinantes y efectos del comportamiento cooperativo de los socios en las alianzas entre empresas», *Revista ICADE*, Vol. 48, 25-43.

ESPAÑA 30000 [2005]: Fomento de la Producción.

GAMBETTA, D. [1988]: «Can We Trust?» en D. GAMBETTA (ed.), *Trust: Making and Breaking Cooperative Relations*, Blackwell, 213-237, London.

GARCÍA CANAL, E. [1992]: «La cooperación interempresarial en España: características de los acuerdos suscritos entre 1986 y 1989», *Economía Industrial*, n.º 314, 113-122.

– [1996]: «Contractual Form in Domestic and International Strategic Alliances», *Organization Studies*, Vol. 17 (5), 773-794.

Geringer, J. M. y Hebert, L. [1991]: «Measuring Performance of International Joint Ventures», *Journal of International Business Studies*, Vol. 22 (2), 253-267.

Glaister, K. W. y Buckley, P. J. [1998]: «Measures of Performance in UK International Alliances», *Organization Studies*, Vol. 19 (1), 89-118.

Goerzen, A. y Beamish, P. W. [2005]: «The Effect of Alliance Network Diversity on Multinational Enterprise Performance», *Strategic Management Journal*, Vol. 26, 333-354.

Granovetter, M. [1973]: «The Strength of Weak Ties», *American Journal of Sociology*, Vol. 78, 1.360-1.380.

Gulati, R. [1995]: «Does Familiarity Breed Trust? The Implications of Repeated Ties for Contractual Choice in Alliances», *Academy of Management Journal*, Vol. 38, 85-112.

– [1998]: «Alliances and Networks», *Strategic Management Journal*, Vol. 19, 293-317.

– [1999]: «Network Location and Learning: the Influence of Network Resources and Firm Capabilities on Alliance Formation», *Strategic Management Journal*, Vol. 20, 397-420.

Gulati, R. y Higgins, M. C. [2003]: «Which Ties Matter When? The Contingent Effects of Interorganizational Partnerships on IPO Success», *Strategic Management Journal*, n.º 24, 127-144.

Gulati, R. y Singh, H. [1998]: «The Architecture of Cooperation: Managing Coordination Costs and Appropiation Concerns in Strategic Alliances», *Administrative Science Quarterly*, Vol. 43, 781-814.

Gulati, R.; Nohria, N. y Zaheer, L. [2000]: «Strategic Networks», *Strategic Management Journal*, Vol. 21, 203-215.

Hagedoorn, J. [1993]: «Understanding the Rationale of Strategic Technology Partnering: Interorganizational Modes of Cooperation and Sectorial Differences», *Strategic Management Journal*, Vol. 14, 371-385.

Hagedoorn, J. y Schakenraad, J. [1994]: «The Effect of Strategic Technology Alliances on Company Performance», *Strategic Management Journal*, Vol. 15, 291-309.

Hagedoorn, J; Roijakkers, N. y Van Kranenburg, H. [2006]: «Inter-Firm R&D Networks: the Importante of Strategic Networks Capabilities for High-Tech Partnership Formation», *British Journal of Management*, Vol. 17, 39-53.

Hamel, G. [1991]: «Competition for Competence and Interpartner Learning within International Strategic Alliances», *Strategic Management Journal*, Vol. 12, 83-103.

Han, S. L. [1991]: «Antecedents of Buyer-Seller Long Term Relationship: an Exploratory Model of Structural Bonding and Social Bonding», Tesis Doctoral, Departamento de Marketing, *The Pennsylvania State University*, University Park.

Heide, J. y Miner, A. [1992]: «The Shadow of the Future: Effects of Anticipated Interaction and Frequency of Contact on Buyer-Seller Cooperation», *Academy of Management Journal*, Vol. 35, 265-291.

Hoang, H. y Rothaermel, F. T. [2005]: «The Effect of General and Partner-Specific Alliance Experience on Joint R&D Project Performance», *Academy of Management Journal*, Vol. 48 (2), 332-345.

INE [2007]: *Directorio Central de Empresas* (*www.ine.es/12-02-2007*).

Inkpen, A. C. [1998]: «Learning, Knowledge Acquisitions, and Strategic Alliances», *European Management Journal*, Vol. 16 (2), 223-229.

– [2004]: «Strategic Alliances» en Hitt, M.; Ireland, R y Harrison, J., *Strategic and Performance: Achieving Competitive Advantage in Global Market Place*, Palgrave, 409-431.

INKPEN, A. C. y BEAMISH, P. W. [1997]: «Knowledge, Bargaining Power, and the Instability of International *Joint Ventures*», *Academy of Management Review*, Vol. 22 (1), 177-202.

INKPEN, A. C. y TSANG, E. W. [2005]: «Social Capital, Networks, and Knowledge Transfer», *Academy of Management Review*, Vol. 30 (1), 146-165.

KALE, P.; SINGH, H. y PERLMUTTER, H. [2000]: «Learning and Protection of Proprietary Assets in Strategic Alliances: Building Relational Capital», *Strategic Management Journal*, Vol. 21, 217-237.

KALE, P.; DYER, J. y SINGH, H. [2002]: «Alliance Capability, Stock Market Response and Long-Term Alliance Success: The Role of the Alliance Function», *Strategic Management Journal*, Vol. 23, 747-767.

KHANNA, T.; GULATI, R. y NOHRIA, N. [1998]: «The Dynamics of Learning Alliances: Competition, Cooperation, and Relative Scope», *Strategic Management Journal*, Vol. 19, 193-210.

KILLING, J. P. [1983]: *Strategies for Joint Venture Success*, Praeger, New York.

KOGUT, B. [1988]: «Joint-Ventures Theoretical and Empirical Perspectives», *Strategic Management Journal*, Vol. 9, 319-322.

KOGUT, B. y SINGH, H. [1988]: «Entering the US by Joint Venture: Competitive Rivalry and Industry Structure», en CONTRACTOR, F. J. y LORANGE, P. (eds.), *Cooperative Strategies in International Business*, Lexington Books, 169-240, Lexington.

KOGUT, B. y ZANDER, U. [1992]: «Knowledge of the Firms, Combinative Capabilities and the Replication of Technology», *Organization Science*, Vol. 3 (3), 383-397.

KOKA, B. R. y PRESCOTT, J. E. [2002]: «Strategic Alliances as Social Capital: a Multidimensional View», *Strategic Management Journal*, Vol. 19 (5), 461-477.

KOZA, M. P. y LEWIN, A. Y. [1998]: «The Co-Evolution of Strategic Alliances», *Organization Science*, Vol. 9 (3), 255-264.

KUMAR, N.; STERN, L. W. y ANDERSON, J. C. [1993]: «Conducting Interorganizational Research Using Key Informants», *Academy of Management Journal*, Vol. 36 (6), 1633-1651.

KUMAR, R. y NTI, K. O. [1998]: «Differential Learning and Interaction in Alliance Dynamics: a Process and Outcome Discrepancy Model», *Organization Science*, Vol. 9 (3), 356-367.

LANE, P. J. y LUBATKIN, M. [1998]: «Relative Absorptive Capacity and Interorganizational Learning», *Strategic Management Journal*, Vol. 19 (5), 461-477.

LUNDAN, S. y HAGEDOORN, J. [2001]: «Alliances, Acquisitions and Multinational Advantage», *International Journal of the Economics of Business*, Vol. 8 (2), 229-242.

LUO, Y. [2002]: «Contract, Cooperation, and Performance in International Joint Ventures», *Strategic Management Journal*, Vol. 23, 903-919.

– [2007]: «Are Joint Venture Partners More Opportunistic in a More Volatile Environment?», *Strategic Management Journal,* Vol. 28 (1), 39-60.

MADHOC, A. [1995]: «Revisiting Multinational Firms´ Tolerance for Joint Ventures: A Trust-Based Approach», *Journal of International Business Studies*, First Quarter, 117-137.

– [2002]: «Reassessing the Fundamentals and Beyond: Ronald Coase, the Transaction Cost and Resource-Based Theories of the Firm and the Institutional Structure of Production», *Strategic Management Journal*, Vol. 23, págs. 535-550.

MENGUZZATO, M. [1992]: «La cooperación: una alternativa para la empresa de los 90», *Revista de Organización y Dirección*, octubre-noviembre, 54-62

MOCKLER, R. J. [2000]: *Multinational Strategic Alliances*, John Wiley and Sons.

MOHR, J. y SPEKMAN, R. [1994]: «Characteristics of Partnership Success: Partnership Attributes, Communication, Behavior, and Conflict Resolution Techniques», *Strategic Management Journal*, Vol. 15, 135-152.

MONTES, A. y SABATER, R. [2004]: «Factores clave del éxito en la gestión de los acuerdos de cooperación», *III Jornadas sobre Alianzas Estratégicas y Cooperación Empresarial*, Universidad Rey Juan Carlos, Madrid.

MONTORO, M. A.; MORA, E. M. y GUERRAS, L. A. [2000]: «La naturaleza del socio como factor moderador en la relación entre confianza y éxito en los acuerdos de cooperación», *Revista de Economía y Empresa*, Vol. XIV (40), 3.er Cuatrimestre, 31-58.

MONTORO, M. A. y MORA, E. M. [2004]: «El rendimiento de las relaciones de cooperación: un enfoque basado en el logro de los objetivos», *III Jornadas sobre Alianzas Estratégicas y Cooperación Empresarial*, Universidad Rey Juan Carlos, Madrid.

MORA, E. M. y GARCÍA, F. E. [2005]: «¿Por qué cooperan las empresas con los organismos de investigación? Un análisis conjunto de las razones para colaborar, el compromiso, la confianza y el éxito», *XV Congreso Nacional de ACEDE*, La Laguna.

MOWERY, D. C.; OXLEY, J. E. y SILVERMAN, B. S. [1998]: «Technological Overlap and Inter-Firm Cooperation: Implications for the Resource-Based View of the Firm», *Research Policy*, Vol. 27, 507-523.

MUELLER, D. C. [1989]: «Mergers: Causes, Effects and Policies», *International Journal of Industrial Organizations*, Vol. 7 (1), 1-11.

NAHAPIET, J. y GHOSHAL, S. [1998]: «Social Capital, Intellectual Capital, and the Organizational Advantage», *Academy of* Management *Review*, Vol. 23, 242-266.

NAVAS, J. E. y GUERRAS, L. A. [2002]: *La dirección estratégica de la empresa. teoría y aplicaciones*, Civitas, Madrid.

NOHRIA, N. y PISKORSKI, M. J. [1997]: «Focus and Diversification: The effects of Changes in the Scopes of Large Corporations», *Working Paper*, Harvard Business School.

NUNNALLY, J. [1978]: *Psychometric Theory*, McGraw-Hill, Nueva York.

OXLEY, J. E. y SAMPSON, R. C. [2004]: «The Scope and Governance of International R&D Alliances, *Strategic Management Journal*, Vol. 25, 723-749.

PAN, F.C. [2004]: «Selecting Consumer Oriented Alliance Partner to Assure Customer Satisfaction in International Markets», *The Journal of American Academy of Business*, Vol. 4 (½), 278-284, Cambridge.

PARKHE, A. [1991]: «Interfirm Diversity, Organizational Learning, and Longevity in Global Strategic Alliances», *Journal of International Busines*s, Vol. 22 (4), 579-601.

– [1993]: «Strategic Alliance Structuring: A Game-Theoretic and Transaction-Cost Examination of Interfirm Cooperation», *Academy of Management Journal*, Vol. 36 (4), 794-829.

– [1998]: «Messy Research, Methodological Predispositions and Theory Development in International Joint Ventures», *Academy of Management Review*, Vol. 18 (2), 227-268.

PEARCE, R. J. [2001]: «Looking Inside the Joint Venture to Help Understand the Link Between Inter-Parent Cooperation and Performance», *Journal of Management Studies*, Vol. 38 (4), 557-582.

PORTER, M. E. [1980]: *Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors*, Capítulo 1, Free Press, Nueva York.

PORTER, M. E. y FULLER, M. [1986]: «Coalitions and Global Strategy» en PORTER. M. E. (ed.), *Competition in Global Industries*, Harvard Business School Press, Boston.

POWELL, W. W.; KOPUT, K. W. y SMITH-DOERR, L. [1996]: «Interorganizational Colaboration and the Locus of Innovation: Networks of Learning in Biotechnology», *Administrative Science Quarterly,* Vol. 41 (1), 116-145.

PRAHALAD, C. y HAMEL, G. [1990]: «The Core Competences of the Corporation», *Harvard Business Review*, mayo-junio, 79-83.

PUCIK, V. [1988]: «Strategic Alliances, Organizational Learning and Competitive Advantage: The HRM Agenda», *Human Resource Management*, Vol. 27, 77-93.

REUER, J. J. y ARIÑO, A. [2007]: «Strategic Alliance Contracts: Dimensions and Determinants of Contractual Complexity», *Strategic Management Journal*, Vol. 28 (3), 313-330.

REUER, J. J. y RAGOZZINO, R. [2006]: «Agency Hazards and Alliance Portfolios», *Strategic Management Journal*, Vol. 27, 27-43.

RIALP, J. [1999]: «Experiencia de las empresas españolas con los acuerdos de cooperación», *Revista ICADE*, Vol. 48, 149-165.

RING, P. S. y VAN DE VEN, A. H. [1992]: «Structuring Cooperative Relationships Between Organizations», *Strategic Management Journal*, Vol. 13, 483-498.

– [1994]: «Developmental Processes of Cooperative Interorganizational Relationships», *Academy of Management Review*, Vol. 19, 90-118.

RODAN, S. y GALUNIC, C. [2004]: «More than Networks Structure: How Knowledge Heterogeneity Influences Managerial Performance and Innovativeness», *Strategic Management Journal*, Vol. 25, 541-562.

RODRÍGUEZ, C. M. y WILSON, D. T. [2002]: «Relationship Bonding and Trust as a Foundation for Commitment in U.S.-Mexican Strategic Alliances: a Structural Equation Modeling Approach», *Journal of International Marketing*, Vol. 10 (4), 53-76.

ROTHAERMEL, F. T. y DEEDS, D. L. [2004]: «Exploration and Exploitation Alliances in Biotechnology: a System of New Product Development», *Strategic Management Journal*, Vol. 25, 201-221.

SAMPSON, R. C. [2005]: «Experience effects and collaborative returns in R&D alliances», *Strategic Management Journal*, Vol. 26, 1.009-1.031.

SAXTON, T. [1997]: «The Effects of Partner and Relationship Characteristics on Alliances Outcomes», *Academy of Management Journal*, Vol. 40 (2), 443-461.

SHAN, W. [1990]: «An Empirical Analysis of Organizational Strategies by Entrepreneurial High-Technology Firms», *Strategic Management Journal*, Vol. 11, 129-139.

SINGH, K. y MITCHELL, W. [2005]: «Growth Dynamics: The Bi-Directional Relationship Between Interfirm Collaboration and Business Sales in Entrant and Incumbent Alliances», *Strategic Management Journal*, Vol. 26, 497-521.

SMITH, K. G.; CARROLL, S. J. y ASHFORD, S. J. [1995]: «Intra- and Interorganizational Cooperation: Toward a Research Agenda», *Academy of Management Journal*, Vol. 38 (1), 7-23.

SOH, P. H. [2003]: «The Role of Networking Alliances in Information Acquisition and its Implications for New Product Performance», *Journal of Business Venturing*, n.º 18, 727-744.

STUART, T. E. [2000]: «Interorganizational Alliances and the Performance of Firms: a Study of Growth and Innovation Rates in a High-Technology Industry», *Strategic Management Journal*, Vol. 21, 791-811.

SULLIVAN, J. y PETERSON, R. B. [1982]: «Factors Associated with Trust in Japanese-American Joint Ventures», *Management International Review*, Vol. 22 (2), 30-40.

VILLALONGA, B. y MCGAHAN, A. [2005]: «The Choice among Acquisitions, Alliances and Divestitures», *Strategic Management Journal*, Vol. 26, 1.183-1.208.

WHITE, S. y SIU-YUN, S. [2005]: «Distinguishing Costs of Cooperation and Control in Alliances», *Strategic Management Journal*, Vol. 26, págs. 913-932.

WILLIAMSON, O. E. [1985]: *The Economic Institutions of Capitalism*, Free Press, New York.

YAN, A. y GRAY, B. [1994]: «Bargaining Power, Management Control, and Performance in United States-China Joint Ventures: A Comparative Case Study», *Academy of Management Journal*, Vol. 37, 1.478-1.517.

YOSHINO, M. y RANGAN, U. S. [1996]: *Las alianzas estratégicas: un enfoque empresarial a la globalización*, Ariel, Madrid.

ZAHEER, A. y VENKATRAMAN, N. [1995]: «Relational Governance as an Interorganizational Strategy: an Empirical Test of the Role of Trust in Economic Exchange», *Strategic Management Journal*, Vol. 16, 373-392.

ZAHEER, A.; MCEVILY, B.; PERRONE, V. [1998]: «Does Trust Matter? Exploring the Effects of Interorganizational and Interpersonal Trust on Performance», *Organization Science*, Vol. 9 (2), 141-159.

ZAND, D. E. [1981]: *Information, Organization and Power: Effective Management in the Knowledge.*

ZENG, M. y CHEN, X. P. [2003]: «Achieving Cooperation in Multiparty Alliances: a Social Dilemma Approach to Partnership Management», *Academy of Management Review*, Vol. 28 (4), 587-605.

ZUCKER, L. G. [1986]: «Production of Trust: Institutional Sources of Economic Structure 1984-1920», en STAW, B. M. y CUMMINGS, L. L. (eds.) *Research in Organizational Behavior*, Vol. 8, 53-111.

Núm.
23/2009

SEGUNDO EJERCICIO DE LAS PRUEBAS SELECTIVAS PARA EL INGRESO EN EL CUERPO TÉCNICO DE AUDITORÍA Y CONTABILIDAD

Anna Ayats Vilanova
Pilar García Giménez
Profesoras del CEF

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso por el sistema general de acceso libre y promoción interna en el Cuerpo Técnico de Auditoría y Contabilidad, convocada por Orden EHA/1446/2008, de 15 de abril (BOE del 25)].

Sumario

Caso 1. **Contabilidad de sociedades.** Aplicación del resultado, ampliación de capital, reducción de capital, activos financieros disponibles para la venta.

Caso 2. **Contabilidad financiera.** Adquisición de inmovilizado, subvenciones oficiales de capital, provisión para desmantelamiento.

Caso 3. **Contabilidad financiera.** Créditos comerciales, derechos de traspaso, realización de obra en un local arrendado.

Caso 4. **Contabilidad financiera.** Liquidación del impuesto sobre sociedades y anotaciones contables del gasto por el impuesto sobre beneficios.

Caso 5. **Operaciones financieras.** Anualidades de un préstamo, subvención a los intereses, capital pendiente de amortización.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

APLICACIÓN DEL RESULTADO, AMPLIACIÓN DE CAPITAL, REDUCCIÓN DE CAPITAL, ACTIVOS FINANCIEROS DISPONIBLES PARA LA VENTA

ENUNCIADO

APARTADO 1

La sociedad anónima «LAROCA» presenta el 31/12/20X8 el siguiente balance de situación, expresado en euros:

	Activo	Pasivo	
18.000.000	Inmovilizado intangible	Capital social	80.000.000
(2.000.000)	Amortiz. acum. inmov. intangible	Socios desembolsos no exigidos	(10.000.000)
44.000.000	Inmovilizado material	Reserva legal	6.000.000
(5.000.000)	Amortiz. acum. inmov. material	Reservas voluntarias	10.000.000
16.600.000	Activo corriente	Rdo. negativo ejercicios anteriores	(26.000.000)
		Resultado del ejercicio	(14.000.000)
		Pasivo no corriente	3.000.000
		Pasivo corriente	22.600.000
71.600.000	**Total activo**	**Total pasivo**	**71.600.000**

Información complementaria referida al contenido del balance:

- El valor nominal de las acciones es de 10 euros cada una y cotizan en la Bolsa de Valores.
- La sociedad realizó hasta el momento una sola ampliación de capital, con derecho preferente de suscripción a favor de los antiguos accionistas, en la proporción de 1 acción nueva por cada 3 acciones antiguas, sin prima de emisión. La ampliación se efectuó en el año 20X8.

Operaciones realizadas en el ejercicio 20X9:

1. El 5/2/20X9 se reúne la Junta General de Accionistas, en la que se aprueban las cuentas anuales del ejercicio 20X8, y se acuerda reducir capital, por condonación de dividendos pasivos pendientes y para eliminar pérdidas. Además, acuerda emitir 3.500.000 acciones en una ampliación de capital posterior, de valor nominal 10 euros y valor de emisión del 120 por 100; en esta ampliación los accionistas tienen derecho preferente. Tanto las reducciones de capital, como la ampliación, se llevarán a cabo más adelante. Las operaciones aprobadas por la Junta son aceptadas por los acreedores.
2. El 12/4/20X9 la sociedad adquiere 50.000 acciones en circulación, de la sociedad «LACAL», abonando 600.000 euros a su poseedor y además abona 600 euros por gastos de la operación. Las acciones se adquieren con la categoría de mantenidas para negociar.

3. El 15/4/20X9 la sociedad inscribe en el Registro Mercantil la reducción de capital, por condonación de dividendos pasivos pendientes, abonando por Bancos 10.000 euros por gastos de procedimiento.
4. El 18/5/20X9 la sociedad tiene conocimiento de los acuerdos tomados por la sociedad «LACAL», en Junta de Accionistas.
5. El 30/5/20X9 el banco comunica el ingreso en cuenta de los dividendos repartidos por la sociedad «LACAL».
6. El 18/6/20X9 la sociedad inscribe en el Registro Mercantil la ampliación de capital, cubierta en su totalidad. Los gastos de procedimiento abonados se elevaron a 12.000 euros.
7. El 12/8/20X9 la sociedad vende la totalidad de las acciones que posee en 608.000 euros, adquiridas el 12/4/20X9. Abona por los gastos de la venta 800 euros.
8. El 20/10/20X9 la sociedad inscribe en el Registro Mercantil la reducción de capital por eliminación total de pérdidas. La reducción consistió en disminuir el nominal de las acciones en un 20 por 100.
9. El 20/11/20X9 la sociedad abona por bancos los gastos de la reducción de capital, en la cuantía de 8.000 euros.

APARTADO 2

La sociedad «LACAL» presenta el 1/12/20X8, las siguientes cuentas que forman su patrimonio (en euros).

Capital social (6.000.000 de acciones)	60.000.000
Reserva legal	8.000.000
Reservas voluntarias	12.000.000
Acciones propias (100.000 acciones)	(1.200.000)
Resultado del ejercicio	10.000.000

Operaciones realizadas en el ejercicio 20X9:

1. El 4/1/20X9 adquiere en el mercado 6.000 acciones, de la sociedad «LAROCA», abonando al vendedor 36.000 euros. Además, abona por gastos de la operación 300 euros. Las acciones se adquieren con la categoría de disponibles para la venta y se encuentran totalmente desembolsadas.
2. El 5/2/20X9 la sociedad tiene conocimiento de los acuerdos tomados en Junta por la sociedad «LAROCA».
3. El 10/3/20X9 adquiere en el mercado 2.000 acciones, de la sociedad «LAROCA», que se encuentran parcialmente desembolsadas. Este día cotizan al 55 por 100, abonando la socie-

dad al vendedor la cuantía correspondiente. Además, por gastos de la operación abona 60 euros. Las acciones se adquieren con la categoría de disponibles para la venta.

4. El 15/4/20X9 la sociedad tiene conocimiento de la reducción de capital efectuada por la sociedad «LAROCA».
5. El 18/5/20X9 la sociedad celebra la Junta General de Accionistas y toma los siguientes acuerdos: atribuir una rentabilidad a la totalidad de las acciones, con cargo al resultado del ejercicio 20X8, del 12 por 100, después de cumplir con las obligaciones legales; el resto, se lleva a reservas disponibles.
6. El 30/5/20X9 la sociedad abona por bancos la cuantía correspondiente al dividendo acordado a las acciones.
7. El 18/6/20X9 la sociedad suscribe las acciones que le corresponden, de la ampliación de capital de la sociedad «LAROCA», abonando su importe por bancos.
8. El 20/10/20X9 la sociedad tiene conocimiento de la reducción de capital por pérdidas llevada a cabo por la sociedad «LAROCA».
9. El 20/12/20X9 la sociedad vende la totalidad de las acciones que posee de la sociedad «LAROCA», cobrando por bancos al vendedor 90.000 euros. La sociedad abona por gastos de la venta 2.000 euros.

TRABAJO A REALIZAR:

Realice las anotaciones contables que corresponda siguiendo el orden señalado en los puntos desarrollados en ambas sociedades.

(En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar expresamente).

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones).

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1

APARTADO 1

Información complementaria:

- El número de acciones que tiene la sociedad es 80.000.000/10 = 8.000.000
- Se ha realizado una ampliación de capital de una acción nueva por cada tres acciones antiguas: 8.000.000/(1 + 3) = 2.000.000 de acciones de la ampliación del capital social.

Constitución (6.000.000 acciones × 10 euros)..... 60.000.000 euros

Ampliación 20X8 (2.000.000 acciones × 10 euros) ..... 20.000.000 euros

Operaciones realizadas en el ejercicio 20X9:

1. 5/2/20X9

El patrimonio neto de la empresa es el siguiente:

Capital social	70.000.000
Capital escriturado: 80.000.000	
Capital no exigido: –10.000.000	
Reserva legal	6.000.000
Reservas voluntarias	10.000.000
Resultado negativo de ejercicios anteriores	–26.000.000
PATRIMONIO NETO 20X7	**60.000.000**
Resultado del ejercicio	–14.000.000
PATRIMONIO NETO 20X8	**46.000.000**

Las dos terceras partes del capital social tienen un valor de 70.000.000 × 2/3 = 46.666.666,67.

El patrimonio neto es inferior a las dos terceras partes del capital social, pero esta situación se da en el ejercicio 20X8 por lo que según el artículo 163.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA), no es obligatoria la reducción del capital social porque no ha transcurrido un año en esta situación sin haberse recuperado el patrimonio neto.

En este punto no procede asiento, ya que se corresponde con la aprobación por parte de la Junta General de Accionistas de modificaciones del capital social que se llevan a cabo más adelante.

2. 12/4/20X9

Por la compra de las acciones de la sociedad «LACAL»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	600.000,00	
669	Otros gastos financieros	600,00	
572	Bancos, c/c		600.600,00

Se aplica la Norma 9.ª 2.3.1 del PGC 07 por el que los instrumentos financieros deben valorarse por su valor razonable, contabilizando los costes de transacción como un gasto que se llevará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.

3. 15/4/20X9

Se inscribe en el Registro Mercantil la reducción del capital social.

Por la reducción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	10.000.000,00	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social		10.000.000,00

Por los gastos de reducción del capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	10.000,00	
572	Bancos, c/c		10.000,00

Según la Norma 9.ª 4 de instrumentos de patrimonio propio, los gastos derivados de modificar el capital social y las acciones o participaciones propias deben registrarse como menos reservas en el patrimonio neto.

En el enunciado no se indica que los acreedores de la empresa «LAROCA» hayan ejercitado su derecho de oposición, por lo que no se dota la reserva por capital amortizado que procedería en otro caso.

4. 18/5/20X9

La sociedad «LAROCA» conoce los acuerdos tomados por la Junta de Accionistas de la sociedad «LACAL», por lo que procede a registrar el dividendo que cobrará en breve:

Código	Cuenta	Debe	Haber
545	Dividendo a cobrar	60.000,00	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio (50.000 × 10 × 12%)		60.000,00

Este dividendo a cobrar se registra como un menor valor de la participación porque corresponde a un beneficio que se generó en un ejercicio económico en el que la sociedad «LAROCA» no era socia de la sociedad «LACAL». Así lo establece la norma 9.ª punto 2.8 del PGC 2007: «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**».

5. 30/5/20X9

Por el cobro del dividendo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	60.000,00	
545	Dividendo a cobrar		60.000,00

6. 18/6/20X9

Por la inscripción en el Registro Mercantil de la ampliación de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	42.000.000,00	
100	Capital social (3.500.000 acciones × 10 euros)		35.000.000,00
110	Prima de emisión de acciones (3.500.000 acciones × 2 euros)		7.000.000,00

El capital social tiene la siguiente composición:

Constitución (6.000.000 acciones × 10 euros)	60.000.000 euros
Ampliación 20X8 (2.000.000 acciones × 5 euros)	10.000.000 euros
Ampliación 20X9 (3.500.000 acciones × 10 euros)	35.000.000 euros
Capital escriturado	105.000.000 euros

Por los gastos de la ampliación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	12.000,00	
572	Bancos, c/c		12.000,00

7. 12/8/20X9

Por la venta de las acciones de la sociedad «LACAL»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c (608.000 – 800)	607.200,00	
669	Otros gastos financieros	800,00	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio (600.000 – 60.000)		540.000,00
7630	Beneficios de cartera de negociación		68.000,00

8. 20/10/20X9

La reducción del valor nominal de las acciones es del 20 por 100:

Constitución (6.000.000 acciones × 10 euros × 20%) ..... 12.000.000 euros

Ampliación 20X8 (2.000.000 acciones × 5 euros × 20%) ..... 2.000.000 euros

Ampliación 20X9 (3.500.000 acciones × 10 euros × 20%) ..... 7.000.000 euros

Capital reducido total ..... 21.000.000 euros

Además, se elimina toda la prima de emisión de acciones y todo el saldo de las reservas voluntarias (10.000.000 – 22.000 = 9.978.000).

El resto de la compensación de pérdidas se lleva a la reserva legal: 40.000.000 – 21.000.000 – – 7.000.000 – 9.978.000 = 2.022.000.

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	21.000.000,00	
110	Prima de emisión de acciones	7.000.000,00	
113	Reservas voluntarias	9.978.000,00	
112	Reserva legal	2.022.000,00	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		26.000.000,00
129	Resultado del ejercicio		14.000.000,00

El saldo que queda de la reserva legal es: 6.000.000 – 2.022.000 = 3.978.000; el del capital social es: 105.000.000 – 21.000.000 = 84.000.000. La reserva legal no llega a ser el 10 por 100 del capital social por lo que si se quieren repartir dividendos en el futuro, deberá dotarse la reserva legal por un importe que permita llegar al 10 por 100 del capital social, según dispone el artículo 168.4 del TRLSA.

Después de compensar pérdidas la situación patrimonial es la siguiente:

Capital social 84.000.000

Constitución (6.000.000 acciones × 8 euros) 48.000.000

Ampliación 20X8 (2.000.000 acciones × 4 euros) 8.000.000

Ampliación 20X9 (3.500.000 acciones × 8 euros) 28.000.000

Reserva legal 3.978.000

9. 20/11/20X9

Por el pago de los gastos de la reducción del capital social:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	8.000,00	
572	Bancos, c/c		8.000,00

APARTADO 2

1. 4/1/20X9

Por la compra de las acciones de la sociedad «LAROCA»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (36.000 + 300)	36.300,00	
572	Bancos, c/c		36.300,00

Según la Norma 9.ª 2.6.1 de activos financieros disponibles para la venta del PGC, la valoración inicial es el importe de la contraprestación entregada más los costes de transacción.

2. 5/2/20X9

No procede asiento, ya que se corresponde con la convocatoria de la Junta General de Accionistas de la sociedad «LAROCA».

3. 10/3/20X9

2.000 × 10 × 55% + 60 = 11.060 es el pago que realiza en el momento de la compra.

La parte pendiente de desembolso es: 2.000 × 10 × 50% = 10.000

Por la compra de las acciones de la sociedad «LAROCA» parcialmente desembolsadas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	21.060,00	
259	Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo		10.000,00
572	Bancos, c/c		11.060,00

4. 15/4/20X9

Por la reducción de capital por condonación del dividendo pasivo pendiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
259	Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo	10.000,00	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		10.000,00

El valor que tienen las acciones en este momento es: 36.300 + 11.060 = 47.360 euros.

5. 18/5/20X9

Tenemos que dotar la reserva legal por importe del 10 por 100 del beneficio porque su saldo no llega a ser el 20 por 100 del capital social (art. 214 TRLSA).

20% × capital social = 20% × 60.000.000 = 12.000.000

Dotación a la reserva legal: 10.000.000 × 10% = 1.000.000

El dividendo que se va a abonar es: 60.000.000 × 12% = 7.200.000.

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	10.000.000,00	
112	Reserva legal		1.000.000,00
526	Dividendo activo a pagar		7.200.000,00
113	Reservas voluntarias		1.800.000,00

6. 30/5/20X9

Por el pago del dividendo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	7.200.000,00	
572	Bancos, c/c		7.200.000,00

7. 18/6/20X9

La sociedad «LAROCA» tiene un capital de 70.000.000 que representan 7.000.000 de acciones de valor nominal 10 euros.

La relación de la ampliación de capital es: 7.000.000/3.500.000 = 2/1, por lo que la relación de la ampliación es:

1 acción nueva por 2 acciones de 10 euros de valor nominal o 1 acción nueva por 4 acciones de 5 euros de valor nominal.

La sociedad «LACAL» tiene 6.000 acciones de 10 euros de valor nominal y 2.000 acciones de 5 euros de valor nominal de la sociedad «LAROCA».

Puede suscribir: 6.000/2 + 2.000/4 = 3.000 + 500 = 3.500 acciones nuevas.

Por la suscripción de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras en instrumentos de patrimonio a largo plazo (3.500 × 10 × 120%)	42.000,00	
572	Bancos, c/c		42.000,00

8. 20/10/20X9

No procede asiento.

9. 20/12/20X9

Por la venta de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c (90.000 – 2.000)	88.000,00	
6663	Pérdidas en participaciones a largo plazo, otras empresas	1.360,00	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (47.360 + 42.000)		89.360,00

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

ADQUISICIÓN DE INMOVILIZADO, SUBVENCIONES OFICIALES DE CAPITAL, PROVISIÓN PARA DESMANTELAMIENTO

ENUNCIADO

La sociedad «LATÉRMICA» lleva a cabo las siguientes operaciones:

APARTADO 1

La sociedad adquiere el 1/7/20X1 una máquina por un precio al contado de 5.000 euros. En la misma fecha solicita una subvención a la Administración Pública en la misma cuantía. Se acuerda con el proveedor que el importe de la máquina se abonará en el momento que la sociedad reciba el dinero de la

Administración Pública, estableciendo un tipo de interés contractual del 4 por 100 anual, a abonar en el momento de la cancelación de la deuda. La amortización de la máquina será lineal y la vida útil se establece en 5 años. La máquina está en condiciones de funcionar el mismo día de la compra.

El 15/2/20X2 la sociedad recibe comunicación de la Administración Pública de que le ha sido concedida la subvención en la cuantía solicitada. El 1/4/20X2 la sociedad recibe comunicación del banco del ingreso recibido por la subvención y en la misma fecha se cancela la deuda con el proveedor.

TRABAJO A REALIZAR:

Realice las anotaciones contables correspondientes en las siguientes fechas:

1. 1/7/20X1.

2. 31/12/20X1.

3. 15/2/20X2.

4. 1/4/20X2.

5. 31/12/20X2.

APARTADO 2

La sociedad adquiere una nave industrial por un valor al contado de 20.000.000 de euros, con vida útil de 20 años y sin valor residual. Se estima que los costes actualizados de obligaciones asumidas (por desmantelamiento y retiro a efectuar al final de su vida útil) se elevan a 1.000.000 de euros; el valor actual se calculó aplicando un tipo de interés efectivo del 4 por 100 anual. La nave industrial está en condiciones de funcionamiento el 1/1/20X1. El proveedor del inmovilizado concede un aplazamiento en el pago hasta el día 1/1/20X3, y en el contrato se refleja un tipo de interés anual del 4 por 100 a pagar el día 1 de enero de cada año. El 1/1/20X2 la sociedad estima un aumento de los gastos de desmontaje, sobre el valor actualizado previsto, de 38.000 euros.

TRABAJO A REALIZAR:

Realice las anotaciones contables correspondientes en las siguientes fechas:

1. 1/1/20X1.

2. 31/12/20X1.

3. 1/1/20X2.

4. 31/12/20X2.

5. 1/1/20X3.

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones de estos apartados).

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2

APARTADO 1

1. 1/7/20X1

Por la compra de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	5.000,00	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		5.000,00

2. 31/12/20X1

Por la amortización de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (5.000/5 × 6/12)	500,00	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		500,00

Por el devengo de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6624	Intereses de deudas, otras empresas (5.000 × 4% × 6/12)	100,00	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		100,00

El devengo de intereses se hace lineal a fin de simplificar los cálculos, pero se podría aplicar la tasa efectiva mensual e interés compuesto.

3. 15/2/20X2

Por la concesión de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	H.ª P.ª, deudora por subvenciones concedidas	5.000,00	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		4.500,00
746	Subvenciones transferidas al resultado del ejercicio		500,00

En la contestación a la consulta 11 del BOICAC 75 de septiembre de 2008, se establece el tratamiento de una subvención que cumple los requisitos para ser no reintegrable en un momento posterior al de la adquisición del activo que financia. En esta consulta se establece:

«En la medida en que la subvención financie la totalidad del valor original del activo, de forma que se hubieran imputado gastos (amortización) asociados a la subvención, en un momento anterior al período en el que la subvención sea reconocible como ingreso de patrimonio neto, el importe de la subvención correspondiente a los citados gastos se ha de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento en que se cumplan las condiciones para su registro».

En el caso del supuesto, el activo se compró en el ejercicio X1 habiéndose dotado una amortización por valor de 500 euros, que, a fecha de 15/2/20X2 deben registrarse como un ingreso del ejercicio 20X2 según la consulta mencionada.

Por la imputación de la subvención al patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	4.500,00	
130	Subvenciones oficiales de capital		4.500,00

4. 1/4/20X2

Por el cobro de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	5.000,00	
4708	H.ª P.ª, deudora por subvenciones concedidas		5.000,00

Por los intereses devengados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6624	Intereses de deudas, otras empresas (5.000 × 4% × 3/12)	50,00	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		50,00

Por el pago de la deuda con el proveedor de inmovilizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo (5.000 + 100 + 50)	5.150,00	
572	Bancos, c/c		5.150,00

5. 31/12/20X2

Por la dotación a la amortización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (5.000/5)	1.000,00	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		1.000,00

Por la imputación de la subvención al resultado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	1.000,00	
746	Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio		1.000,00

La subvención se imputa al resultado del ejercicio por el mismo importe por el que se ha amortizado la máquina.

Por el traspaso de patrimonio neto a resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	1.000,00	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		1.000,00

APARTADO 2

1. 1/1/20X1

Por la compra de la nave industrial y el registro de la provisión por desmantelamiento y retiro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	21.000.000,00	
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo		20.000.000,00
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación		1.000.000,00

2. 31/12/20X1

Por la dotación a la amortización de la nave industrial:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (21.000.000/20)	1.050.000,00	
2811	Amortización acumulada de construcciones		1.050.000,00

Por la actualización del valor de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	40.000,00	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación (1.000.000 × 4%)		40.000,00

Por el devengo de los intereses de la deuda con el proveedor de inmovilizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6624	Intereses de deudas, otras empresas (20.000.000 × 4%)	800.000,00	
528	Intereses a corto plazo de deudas		800.000,00

En la quinta parte del PGC en la definición de la cuenta (173) Proveedores de inmovilizado a largo plazos indica que a dicha cuenta se abonan los intereses devengados hasta alcanzar su valor de reembolso, entendemos que se refieren a los de carácter implícito, ya que en este supuesto se negocia de entrada una financiación explícita y que se abona anualmente de forma independiente.

3. 1/1/20X2

Por el pago de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
528	Intereses a corto plazo de deudas	800.000,00	
572	Bancos, c/c		800.000,00

Por la reclasificación de la deuda con el proveedor a corto plazo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo	20.000.000,00	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		20.000.000,00

Por el aumento de los gastos de desmontaje:

Código	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	38.000,00	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación		38.000,00

El aumento de los gastos de desmontaje afecta también al valor de la nave industrial, por lo que se deberá modificar la cuota de amortización.

4. 31/12/20X2

Nueva base de amortización: 21.000.000 + 38.000 – 1.050.000 = 19.988.000

Cuota de amortización del año 20X2: 19.988.000/19 = 1.052.000

Por la dotación a la amortización de la nave industrial:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	1.052.000,00	
2811	Amortización acumulada de construcciones		1.052.000,00

Por la actualización del valor de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	43.120,00	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación		43.120,00

Los gastos financieros se han calculado de la siguiente forma: (1.000.000 + 40.000 + 38.000) × × 4% = 43.120.

Por el devengo de los gastos financieros de la deuda con el proveedor de inmovilizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	800.000,00	
528	Intereses a corto plazo de deudas (20.000.000 × 4%)		800.000,00

5. 1/1/20X3

Por el pago de los intereses y de la deuda con el proveedor de inmovilizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
528	Intereses a corto plazo de deudas	800.000,00	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	20.000.000,00	
572	Bancos, c/c		20.800.000,00

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

CRÉDITOS COMERCIALES, DERECHOS DE TRASPASO, REALIZACIÓN DE OBRA EN UN LOCAL ARRENDADO

ENUNCIADO

La sociedad «LAPIRITA» lleva a cabo las siguientes operaciones:

APARTADO 1

El día 1/11/20X6 la sociedad vende mercaderías por valor de 20.000 euros, en las siguientes condiciones: el cobro se efectuará el 1/10/20X7 en la cuantía de 21.097 euros, en el que se aplica el tipo de interés efectivo anual del 6 por 100.

El transporte de las mercaderías es por cuenta de la empresa vendedora. La operación al contado se eleva a 2.000 euros, pero le conceden un aplazamiento hasta el 31/12/20X6, por lo que abonará 2.020 euros.

TRABAJO A REALIZAR:

1. Realice la anotación contable en la fecha de la venta: 1/11/20X6.

2. Contabilice los intereses devengados a la fecha 31/12/20X6 y el pago del transporte.

3. Realice la anotación contable del cobro en la fecha: 1/10/20X7.

APARTADO 2

Supongamos que se abona por derecho de traspaso de un local comercial 10.000 euros, con un contrato de arrendamiento de 10 años, con pagos mensuales de arrendamiento de 100 euros. El arrendatario abona por realizar una obra en el local, que no podrá separarse del citado activo, 2.000 euros, con vida útil de 14 años.

El pago del derecho de traspaso se efectúa el 1/4/20X1. Las obras de acondicionamiento del local finalizan el 1/7/20X1 y se abonan en ese momento al igual que la primera cuota del alquiler de este mes, momento en el que comienza la actividad. Es a partir del 1/7/20X1 cuando empieza a contar el período de 10 años.

TRABAJO A REALIZAR:

Realice las operaciones contables correspondientes en las siguientes fechas:

1. 1/4/20X1.

2. 1/7/20X1.

3. 31/12/20X1.

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones de estos apartados).

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3

APARTADO 1

1. 1/11/20X6

Por la venta de mercaderías:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	20.000,00	
700	Ventas de mercaderías		20.000,00

Los créditos comerciales se valoran por el valor razonable, según lo dispuesto en la Norma 9.ª 2.1 del PGC 07, siendo el período de cobro 11 meses, inferior a un año, pero del enunciado del ejercicio se interpreta que los intereses por aplazamiento son explícitos, el 6 por 100 de interés anual, de ahí que se registren como rendimiento financiero y no se incluyan en la cifra de negocios, es decir, el crédito no figura por el importe a cobrar o nominal.

Por los gastos de transporte:

Código	Cuenta	Debe	Haber
624	Transportes	2.020,00	
410	Acreedores por prestaciones de servicios		2.020,00

Se trata de una deuda por operaciones comerciales, de la cual no hay interés contractual y el pago es inferior al año; de acuerdo con la Norma 9.ª 3.1 del PGC 07 se puede valorar por el valor nominal.

2. 31/12/20X6

Por el devengo de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	195,18	
76213	Ingresos de créditos a corto plazo, otras empresas		195,18

Los intereses se devengan según la tasa de interés compuesta: $20.000\ [(1,06)^{2/12} - 1] = 195,18$.

Por el pago a la empresa de transportes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
410	Acreedores por prestaciones de servicios	2.020,00	
572	Bancos, c/c		2.020,00

3. 1/10/20X7

Por el devengo de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	901,82	
76213	Ingresos de créditos a corto plazo, otras empresas (1.097 – 195,18)		901,82

Por el cobro del cliente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	21.097,00	
430	Clientes		21.097,00

APARTADO 2

1. 1/4/20X1

Por el pago por el derecho de traspaso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
205	Derechos de traspaso	10.000,00	
572	Bancos, c/c		10.000,00

2. 1/7/20X1

Por la finalización de las obras:

Código	Cuenta	Debe	Haber
219	Otro inmovilizado material	2.000,00	
572	Bancos, c/c		2.000,00

Por el pago del primer mes de alquiler:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	100,00	
572	Bancos, c/c		100,00

3. 31/12/20X1

Por la amortización del derecho de traspaso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	500,00	
2805	Amortización acumulada de derechos de traspaso (10.000/10 × 6/12)		500,00

La amortización del derecho de traspaso se realiza en función de la duración del contrato de alquiler.

En el caso de las obras que ha realizado en el local, a pesar de que su vida útil es de 14 años, no puede tomarse esta referencia para amortizarlas, sino que tenemos que utilizar la duración del contrato de alquiler por ser inferior. La dotación a la amortización es por: 2.000/10 × 6/12 = 100.

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	100,00	
2819	Amortización acumulada de otro inmovilizado material (2.000/10 × 6/12)		100,00

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y ANOTACIONES CONTABLES DEL GASTO POR EL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

ENUNCIADO

La sociedad «LALUPA», en el balance de apertura del año 20X1 tiene reconocidos los activos y pasivos por impuestos diferidos que se derivan de la siguiente información:

- En el año 20X0 obtuvo unas deducciones de cuota de 200 euros, que al cierre de dicho ejercicio estaban pendientes de aplicar por insuficiencia de cuota.
- En el año 20X0 dotó una provisión de riesgos por importe de 1.000 euros, que no fue deducible en dicho ejercicio, y que será deducible cuando se materialice el riesgo.
- En el año 20X0 la sociedad adquirió acciones por importe de 500 euros que al final del ejercicio tienen un valor razonable de 900 euros. Las acciones han sido clasificadas como «activos financieros disponibles para la venta». Fiscalmente la ganancia derivada de estas acciones no es computable en la base imponible hasta que sean enajenadas.

En el ejercicio 20X1 la sociedad «LALUPA» presenta la siguiente información relativa a la contabilización del Impuesto sobre Sociedades:

- Beneficio antes de impuestos, 6.000 euros.
- La única diferencia entre el resultado contable antes de impuestos y la base imponible es que la provisión de riesgos dotada en el ejercicio 20X0 es deducible en el ejercicio 20X1.
- La sociedad ha vendido las acciones clasificadas como «activos financieros disponibles para la venta» por importe de 900 euros.
- La sociedad aplica las deducciones generadas en el ejercicio anterior.
- Retenciones y pagos fraccionados, 500 euros.

TRABAJO A REALIZAR:

Considerando un tipo impositivo del 30 por 100, y que la sociedad ha reconocido todos los activos y pasivos por impuestos diferidos al considerar probable su realización futura:

1. Calcular el saldo de los activos y pasivos por impuestos diferidos en la apertura del ejercicio 20X1.

2. Liquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 20X1.

3. Anotaciones contables del Impuesto sobre Sociedades, utilizando las cuentas siguientes que sean necesarias: (6300) Impuesto corriente; (6301) Impuesto diferido; (8300) Impuesto corriente; (8301) Impuesto diferido.

4. Calcular y presentar el total de ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio 20X1 conforme al siguiente modelo:

Resultado del ejercicio	
Ingresos y gastos imputados directamente a patrimonio:	
Por valoración de instrumentos financieros	
Efecto impositivo	
Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias:	
Por valoración de instrumentos financieros	
Efecto impositivo	
Total de ingresos y gastos reconocidos	

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 4

1. Los saldos de los activos y pasivos por impuestos diferidos que existen a 1/1/20X1 son:

(4742) Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar 200,00

(4740) Activos por diferencias temporarias deducibles 300,00
(1.000 × 30%)

(479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles 120,00
(900 – 500 = 400; 400 × 30% = 120).

2. Liquidación del impuesto:

BENEFICIO ANTES DE IMPUESTOS	6.000
+/– Diferencias temporarias	
Reversión del activo por diferencias temporarias deducibles derivado de la provisión	– 1.000
BASE IMPONIBLE	5.000
× tipo de gravamen	× 30%
CUOTA ÍNTEGRA	1.500
– Deducciones	– 200
CUOTA LÍQUIDA	1.300
– Retenciones y pagos fraccionados	– 500
CUOTA DIFERENCIAL	800

3. Por la contabilización del impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	1.300,00	
473	H.ª P.ª, retenciones y pagos a cuenta		500,00
4752	H.ª P.ª, acreedora por Impuesto sobre Sociedades		800,00

Por la contabilización del impuesto diferido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	500,00	
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles		300,00
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar		200,00

Por la cancelación del impuesto diferido derivado de las acciones clasificadas como «activos financieros disponibles para la venta»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	120,00	
8301	Impuesto diferido		120,00

El resultado del ejercicio ha sido: 6.000 – 1.300 – 500 = 4.200.

4. Estado de ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio 20X1:

Resultado del ejercicio	4.200,00
Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias:	
Por valoración de instrumentos financieros	– 400,00
Efecto impositivo	120,00
Total de ingresos y gastos reconocidos	3.920,00

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

ANUALIDADES DE UN PRÉSTAMO, SUBVENCIÓN A LOS INTERESES, CAPITAL PENDIENTE DE AMORTIZACIÓN

ENUNCIADO

La sociedad «LAROSA», preocupada por la conservación del medio ambiente, decide proceder a reformar sus instalaciones, para lo cual solicita un préstamo de las siguientes características:

- Nominal del préstamo: 100.000 euros.
- Amortización en 10 años.
- Los dos primeros años solo abona la cuota de interés y los restantes la anualidad. Esta es constante.
- El tipo de interés es del 3 por 100 los cuatro primeros años y del 5 por 100 los restantes.

Además obtiene una subvención de la Consejería de Industria del 1,5 por 100 en la cuota de intereses durante los cinco primeros años. Esta ayuda la abona directamente la Consejería a la entidad bancaria, disminuyendo la anualidad correspondiente.

TRABAJO A REALIZAR:

1. Las anualidades de la operación de préstamo.

2. La cuantía total de la subvención y su valor actual a un tipo de interés de mercado del 2,5 por 100.

3. Cantidad que la sociedad tendría que abonar para rescindir el préstamo, una vez que la subvención finaliza.

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones).

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 5

1. Anualidades de la operación de préstamo:

Las anualidades correspondientes a los dos primeros años son:

$100.000 \times 3\% = 3.000$

Las anualidades correspondientes a los años terceros al décimo son:

$100.000 = a \times [1 - (1,03)^{-2}] / 0,03 + a \times [1 - (1,05)^{-6}] / 0,05 \times (1,03)^{-2}$

De donde a = 14.930,28

El cuadro de amortización del préstamo es:

Año	Capital vivo	Intereses	Capital amortizado	Total capital amortizado	Anualidad
1	100.000,00	3.000,00			3.000,00
2	100.000,00	3.000,00			3.000,00
3	100.000,00	3.000,00	11.930,28	11.930,28	14.930,28
4	88.069,72	2.642,09	12.288,19	24.218,47	14.930,28
5	75.781,53	3.789,08	11.141,20	35.359,67	14.930,28
6	64.640,33	3.232,02	11.698,26	47.057,93	14.930,28
7	52.942,07	2.647,10	12.283,18	59.388,18	14.930,28
8	40.611,89	2.030,59	12.899,69	72.237,80	14.930,28
9	27.762,20	1.388,11	13.542,17	85.779,97	14.930,28
10	14.220,03	710,25	14.220,03	100.000,00	14.930,28

2. Cuantía total de la subvención:

$3.000 \times 1,5\% = 45$

$2.642,09 \times 1,5\% = 39,63$

$3.789,08 \times 1,5\% = 56,83$

La cuantía total de la subvención es:

$45 \times 3 + 39,63 + 56,83 = 231,46$

El valor actual de la subvención es:

$45 \times [1 - (1,025)^{-3}] / 0,025 + 39,63\ (1,025)^{-4} + 56,83\ (1,025)^{-5} = 214,65$

3. Cantidad que tendría que abonar para rescindir el préstamo, una vez que la subvención finaliza:

Es el capital vivo al principio del sexto año: 64.640,33.

Recensiones Bibliográficas

Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas

Luis Manuel Alonso González

Marcial Pons, Madrid, 2008, 461 págs.

El autor de esta extensa monografía sobre un fenómeno que ha alcanzado una especial gravedad para los intereses financieros de los Estados pertenecientes a la Unión Europea, es Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona y buen conocedor de los diversos problemas que suscita el fraude fiscal y la lucha que contra el mismo realiza la Administración y la que se ventila en el terreno judicial, como lo acreditan otros trabajos suyos que preceden al que ahora recensionamos. En este, lo primero que se plantea es una pregunta: «¿a quién no le ha llamado la atención el término "trucha" la primera vez que advierte que es utilizado cada vez con mayor regularidad en asuntos fiscales y penales?».

Desconozco a quién debemos la denominación y da lo mismo que su hacedor fuese un aficionado a la pesca de estos familiares del salmón, que se inspirara en la gran velocidad que alcanzan y en su facilidad para el mimetismo, o resultase un entendido que apreciara sus cualidades gastronómicas (sobre todo de las que habitan, o lo hacían, en las zonas más inaccesibles de los ríos). Lo cierto es que el término se ha impuesto entre nosotros como sinónimo de «sociedad interpuesta» o *missing trader* que, como explica la Fiscalía General del Estado, «suele desaparecer cuando la Administración Tributaria se dirige a ella por primera vez, a continuación finge transmitir los bienes a la empresa que desde el inicio era su verdadero destinatario –a la que en español se da el nombre, entre otros, de "mayorista" o "destinatario final" y en inglés el de *broker*–, a la que emite una factura, en la que se consigna el IVA correspondiente a esta operación interior» (Instrucción 3/2007, de 30 de marzo, sobre la actuación del Ministerio Fiscal en la persecución de los delitos de defraudación tributaria cometidos por grupos organizados en relación con las operaciones intracomunitarias del Impuesto sobre el Valor Añadido).

El libro aparece estructurado en ocho capítulos, seguidos de la identificación de resoluciones judiciales, administrativas y bibliográficas utilizadas en apartados de fuentes entre las que, como advierte el autor, ha adquirido una preponderancia especial el uso de Internet, haciendo «más fácil y rápido conocer una sentencia recién dictada por un tribunal de Londres o Manchester sobre fraude carrusel que una sentencia de nuestro Tribunal Supremo».

El profesor Alonso González comienza refiriéndose a los elementos básicos y funcionamiento esencial del IVA. Se trata de una breve introducción al IVA que presenta un tono didáctico para facilitar la mejor comprensión de los recovecos por los que discurre el fraude en dicho impuesto. La explicación de la técnica de la repercusión/deducción de cuotas impositivas surge como paso

previo de la consideración de la quiebra de dicho mecanismo y la subsiguiente multiplicación de las ocasiones de fraude.

En el capítulo segundo, titulado «El IVA y el delito contra la Hacienda Pública del artículo 305 del CP», se efectúan diversas consideraciones, también de índole general, sobre el delito fiscal, muchas de ellas extensibles, como reconoce el autor, a defraudaciones en otros impuestos.

Así las cosas, primero se alude a la deficiente tipificación de la defraudación tributaria, confrontando luego la teoría del delito de resultado con la de infracción de un deber –para la cual «la defraudación aparece como una mera omisión de ingreso, tanto si media engaño como si no, causada como consecuencia del incumplimiento de algún deber tributario»– y planteándose el desenvolvimiento de la dinámica comisiva teniendo presente el sistema de autoliquidación tributaria imperante. En este punto, la obra se detiene en tratar la relevancia que tiene la correcta cumplimentación de la declaración anual de operaciones con terceros (modelo 347) para el descubrimiento de los delitos contra la Hacienda Pública, acudiendo a diversas sentencias recaídas. Esta misma metodología se utiliza al hacer referencia más adelante al tipo del artículo 305 del CP como norma penal en blanco –lo que no supone, como señala ALONSO, «el reenvío a una especie de tablas de cálculo», sino una remisión a «una rama jurídica *in totum*, con sus principios propios y sus reglas internas»–, juzgando críticamente el recurso a normas contables infralegales no ya para determinar la deuda tributaria, sino para entender cometido o no un delito fiscal. El capítulo se cierra con consideraciones sobre el error, la apreciación de la infracción grave por la jurisdicción contencioso-administrativa y la necesidad de distinguir cuotas impagadas de cuotas defraudadas.

Después del tratamiento de las cuestiones generales advertidas, el profesor ALONSO observa la problemática del fraude de ley en el IVA, señalando, en un primer término, la necesidad de diferenciar aquella figura de la defraudación tributaria, arrancando así con razonamientos auspiciados por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sentencia de 21 de febrero de 2006, caso Halifax) y comentando la regulación que tenía el fraude de ley en el artículo 24 de la originaria LGT, para pasar después al tratamiento de la cláusula antielusiva prevista en el artículo 15 de la LGT de 2003 bajo el nombre de conflicto en la aplicación de la norma. El autor identifica más adelante las particularidades que presenta el fraude de ley en el IVA –donde, a diferencia del interés que el contribuyente encontraría en el IRPF o en el Impuesto sobre Sociedades, la apreciación de aquel va a perseguir «la observancia máxima de la neutralidad impositiva propia y característica del impuesto, aunque pasando por encima de las salvedades y excepciones que el legislador ha decidido establecer al régimen de funcionamiento del impuesto»– y expone los criterios mantenidos en relación con ello por los tribunales de lo penal, el Tribunal Económico-Administrativo Central y el ya citado Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

El capítulo cuarto representa una especie de concreción de la perspectiva general adoptada más atrás sobre el delito fiscal, al referirse ahora a las particularidades que presenta la defraudación tributaria del artículo 305 del CP cuando el tributo defraudado es el IVA, distinguiéndola de las formas y técnicas defraudatorias que se presentan en los impuestos directos y de otros tipos delictivos como la apropiación indebida. Asimismo, se comentan problemas como el de la prescripción del delito fiscal y la contemplación penal de la utilización del método de estimación indirecta en el IVA.

Los restantes capítulos de la monografía de la que damos noticia sirven para determinar con mayor profundidad las manifestaciones más típicas del fraude en el IVA: ausencia total o parcial de declaración y presentación falseada de la misma, empleo de facturas falsas para lograr un incremento ficticio del impuesto soportado y la defraudación por medio de la obtención de devoluciones indebidas. El tratamiento de estas cuestiones se realiza con señalamiento de la jurisprudencia disponible y poniendo de relieve los entronques con otros tipos previstos por el Código (delito contable, estafa, falsedades documentales) y supuestos a los que se refiere la LGT como la simulación o la estimación objetiva. Junto a dicho régimen, se completan las formas de fraude en los regímenes especiales del IVA con el registro, en el capítulo sexto, de las especialidades que presenta el régimen especial de entregas de oro, el de los bienes usados en el caso de los automóviles y el que rige para los materiales de recuperación (chatarreros).

Así llegamos a los dos últimos capítulos y de mayor extensión en la obra del profesor ALONSO, en los que se aborda ya de lleno el tema del fraude en las operaciones intracomunitarias y los instrumentos de reacción adoptados contra el mismo por las Administraciones fiscales de los Estados miembros de la Unión Europea.

Frente al que podría calificarse como «fraude tradicional», que englobaría maniobras más o menos burdas –*v. gr.* facturas falsas, delito contable– de impago puro y duro del IVA recordando esquemas y conductas empleadas también en el ámbito de los impuestos directos, estaríamos ahora ante un «fraude moderno» que discurre por cauces más sofisticados (truchas, fraude carrusel, tramas).

La magnitud de este tipo de fraude queda descrito por el propio autor en la presentación de su libro como «la mayor amenaza que el crimen organizado plantea a las Haciendas de los modernos Estados, europeos principalmente. En España se barajan cifras de fraude en IVA en torno a los 4.000 millones de euros, algo así como el coste de la inversión de infraestructuras del Estado en Cataluña para 2008. Y para toda la Unión Europea las cifras más benévolas no descienden de los 100.000 millones de euros al año. Dicho esto, huelga insistir en otros efectos negativos que se desprenden de este tipo de fraudes como es el profundo daño que se inflige a los sectores económicos en los que se desenvuelve (telefonía móvil, informática, etc.)» (ya antes se había referido ALONSO GARCÍA a esas cifras en «Las "truchas", un botín de 100.000 millones», en *Cinco Días*, 5 de diciembre de 2006, que puede verse en *http://www.cincodias.com/articulo/opinion/truchas-botin-100000-millones/20061205cdscdiopi_1/cdsopi/*).

Por lo que hace a las medidas de lucha contra el fraude en el IVA intracomunitario, el autor sistematiza primero los instrumentos de reacción adoptados por las distintas Administraciones Tributarias según tengan naturaleza preventiva (denegación del Número de Operador Intracomunitario, así como de la inscripción en el Registro de tales operadores), se encaminen a la detección precoz del fraude o tiendan a reforzar la posición de la Administración frente a los sujetos infractores (*v. gr.:* prolongación del plazo de las actuaciones inspectoras, supresión del trámite de audiencia al interesado previo al proceso por delito fiscal).

Después se reseñan algunas de las recomendaciones que se hicieron públicas en diciembre de 2006 en el primer informe del *Observatorio de Delito Fiscal* (previsto en el Convenio de 30 de

junio de 2005 entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal) y se comentan diversas reacciones adoptadas, siguiendo este orden: calificación de determinadas operaciones como simuladas; sustitución del régimen de operaciones intracomunitarias por el de entregas interiores, al denegarse el carácter exento de las entregas; retención y denegación de devoluciones; designación de responsables para que asuman el pago de la deuda tributaria defraudada; inversión del sujeto pasivo; aportación de garantías como fórmula para asegurar el pago del IVA; implantación del principio de tributación en origen; medidas de control administrativo e intensificación de la cooperación entre las Administraciones de los Estados miembros de la Unión Europea.

Miguel Ángel Martínez Lago