

CEF.-

Contabilidad y Tributación

Comentarios y Casos Prácticos

ISSN: 1138-9540

Revista mensual núm. 313

Abril 2009



- **Novedades en el IRPF, años 2008-2009**
- **Novedades autonómicas en los impuestos cedidos (ITP y AJD e ISD)**
- **El *tonnage tax* en el Impuesto sobre Sociedades**
- **Deducción del IVA y regularización tributaria**
- **La contabilidad de los convenios concursales**
- **Consolidación del ejercicio 2008**
- **Caso práctico de Contabilidad**

CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

P.º Gral. Martínez Campos, 5
Gran de Gràcia, 171
Alboraya, 23
Ponzano, 15
www.cef.es

28010 MADRID
08012 BARCELONA
46010 VALENCIA
28010 MADRID
902 88 89 90

Tel. 914 444 920
Tel. 934 150 988
Tel. 963 614 199
Tel. 914 444 920
info@cef.es

ABRIL 2009 – NÚMERO 313

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 Alcalá)
- 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	
24/2009 Novedades en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas durante 2008: referencia a los cambios normativos, jurisprudenciales y doctrinales. (Manuel de Miguel Monterrubio y Enrique Fernandez Dávila)	3
25/2009 Novedades autonómicas en los impuestos cedidos (ITP y AJD e ISD). (Francisco de Asís Pozuelo Antoni)	75
26/2009 El <i>tonnage tax</i> en el Impuesto sobre Sociedades. (Luis Miguel Muleiro Parada)	103
27/2009 Deducción del IVA cuando la Administración regulariza la situación fiscal del sujeto pasivo. (Antonio Longás Lafuente)	131
CONTABILIDAD	
28/2009 La contabilidad de los convenios concursales (Jorge Carbajal Torre)	147
29/2009 Presentación de cuentas consolidadas a partir del 1 de enero de 2008. Comentarios a la nota del ICAC. (Fernando Carlos Ruiz Lamas)	189
30/2009 Supuestos propuestos en la Oposición para Gestores de Hacienda del Gobierno de Navarra. (Fernando Vallejo Torrecilla)	215
RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS	253

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.

NOVEDADES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS DURANTE 2008: REFERENCIA A LOS CAMBIOS NORMATIVOS, JURISPRUDENCIALES Y DOCTRINALES

MANUEL DE MIGUEL MONTERRUBIO
ENRIQUE FERNANDEZ DÁVILA
Inspectores de Hacienda del Estado

Extracto:

EN el presente artículo los autores analizan las principales modificaciones introducidas en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) con incidencia específica en la declaración del impuesto correspondiente a los ejercicios 2008 y 2009. Al mismo tiempo, se analizan los principales pronunciamientos del Tribunal Supremo acaecidos en 2008, así como la doctrina administrativa más relevante evacuada por la Dirección General de Tributos en materia de IRPF durante 2008 y los dos primeros meses de 2009.

Palabras clave: IRPF, novedades normativas, doctrinales y jurisprudenciales.

Sumario

1. Análisis de las modificaciones normativas introducidas en el IRPF con efectos para los ejercicios 2008 y 2009.
 - 1.1. Introducción.
 - 1.2. Modificaciones en la normativa del IRPF del ejercicio 2008.
 - 1.3. Modificaciones en la normativa del IRPF del ejercicio 2009.
2. Análisis de la jurisprudencia del Tribunal Supremo.
3. Análisis de la doctrina administrativa.
 - 3.1. Rentas exentas.
 - 3.2. Rendimientos del trabajo.
 - 3.3. Rendimiento de capital mobiliario.
 - 3.4. Rendimiento de actividades económicas.
 - 3.5. Ganancias y pérdidas patrimoniales.
 - 3.6. Deducción por adquisición de vivienda habitual.
 - 3.7. Retenciones.

1. ANÁLISIS DE LAS MODIFICACIONES NORMATIVAS INTRODUCIDAS EN EL IRPF CON EFECTOS PARA LOS EJERCICIOS 2008 Y 2009

1.1. Introducción.

A pesar del reciente proceso de reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas llevado a cabo en 2007 y materializado en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, y en el Reglamento del Impuesto aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF se han vuelto a introducir nuevas y variadas modificaciones en la normativa reguladora del IRPF, alguna de ellas con un coste presupuestario muy superior al de la citada reforma.

En consecuencia, resulta absolutamente necesario repasar todos los cambios introducidos en dicha normativa, alguno de los cuales tendrán efectos en el período impositivo 2008, cuyo plazo de presentación de declaración está próximo, y otros que tendrán incidencia a partir del período impositivo 2009.

De esta forma, y siguiendo un orden cronológico, conviene destacar que son tres las normas aprobadas en 2007 que tienen incidencia para el ejercicio 2008.

En primer lugar, la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008 (BOE de 27 de diciembre), aprueba la nueva tarifa estatal y complementaria y los nuevos importes de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo y del mínimo personal y familiar, aplicables en 2008, aclara la forma de aplicar la nueva reducción por aportaciones a partidos políticos y establece una nueva deducción estatal por alquiler de vivienda.

En segundo lugar, y como consecuencia de los cambios señalados anteriormente, el Real Decreto 1757/2007, de 28 de diciembre, por el que se modifica el RIRPF, eleva los límites excluyentes de la obligación de retener y la escala de retenciones aplicables en 2008, así como el importe del salario medio anual del conjunto de contribuyentes, al tiempo que modifica la obligación de declarar en relación con la imputación de rentas inmobiliarias.

En tercer lugar, se aprobó la Orden EHA/3462/2007, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2008, el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 30 de noviembre), estableciendo unos nuevos índices de rendimiento neto en relación con determinadas actividades agrícolas y ganaderas.

Igualmente, durante el ejercicio 2008 se han vuelto a aprobar nuevas modificaciones que afectan sustancialmente al IRPF, la mayoría con efectos para el propio ejercicio 2008, a través de las normas que se señalan a continuación.

En primer lugar, a través del Real Decreto-Ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica (BOE de 22 de abril) se aprueba una nueva deducción de hasta 400 euros anuales a practicar por perceptores de rendimientos del trabajo o de actividades sobre el importe de la cuota líquida del IRPF. Al respecto conviene destacar el elevado coste recaudatorio de dicha medida estimado en aproximadamente 6.000 millones de euros por ejercicio, esto es, más de tres veces el coste presupuestario estimado de la reforma del IRPF efectuada en 2007.

En segundo lugar, y con la finalidad de permitir disfrutar anticipadamente de la citada deducción sin tener que esperar a la presentación de la correspondiente declaración, se han efectuado los cambios oportunos en el procedimiento general de determinación del tipo de retención a practicar sobre los rendimientos del trabajo, así como en el importe de los pagos fraccionados, a través del Real Decreto 861/2008, de 23 de mayo, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en materia de pagos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo y de actividades económicas (BOE de 24 de mayo). Por otra parte, este Real Decreto ha ampliado el ámbito objetivo de la rehabilitación de viviendas de forma coordinada a los cambios operados al respecto en el Impuesto sobre el Valor Añadido por el citado Real Decreto-Ley 2/2008.

En tercer lugar, se ha aprobado la normativa de desarrollo la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, por una parte, mediante el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre (BOE de 18 de noviembre) y, por otra, mediante el Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre (BOE de 18 de noviembre).

En concreto, el citado el Real Decreto 1793/2008 establece las nuevas obligaciones de documentación aplicable a las personas físicas que participen en operaciones vinculadas, estableciendo unas reglas especiales para el supuesto de socios personas físicas de entidades dedicadas a la prestación de servicios profesionales. Por otra parte, el señalado Real Decreto 1804/2008, regula las particularidades en el IRPF en materia de retenciones derivada de la realización del ajuste secundario en una operación vinculada, al tiempo que se introducen nuevas reglas para justificar las dietas percibidas por los transportistas de mercancías por carretera en compensación de gastos de estancia y para integrar en la base imponible del ahorro las rentas percibidas en condiciones de mercado por personas vinculadas con entidades de crédito.

En cuarto lugar, el Real Decreto 1975/2008, de 28 de noviembre, sobre las medidas urgentes a adoptar en materia económica, fiscal, de empleo y de acceso a la vivienda (BOE de 2 de diciem-

bre) ha introducido nuevas modificaciones en el procedimiento general de determinación del tipo de retención aplicable a los perceptores de rendimientos del trabajo y en la cuantificación de los pagos fraccionados, con la finalidad de tomar en consideración el importe de la deducción por inversión en vivienda, al mismo tiempo que ha ampliado en determinados supuestos el plazo para materializar el saldo de la cuenta vivienda y para vender la vivienda habitual sin perder la exención por reinversión.

En quinto lugar, se ha aprobado la Orden EHA/3413/2008, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2009 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, introduciendo medidas específicas para el sector agrícola y ganadero, como la reducción de los índices de rendimiento neto de determinadas actividades y la recuperación de la antigua deducción por compras de gasóleo, fertilizantes o plásticos, y para el sector de transporte de mercancías, revisando el módulo de carga o incorporando la mensajería como nueva actividad cuyo rendimiento podrá calcularse con arreglo a dicho método.

Por último, la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2009 (BOE de 24 de diciembre), ha aprobado los coeficientes de corrección monetaria aplicables a la transmisión de bienes inmuebles efectuados en 2009; en igual cuantía que en 2008 el importe de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo, de la reducción por obtención de determinados rendimientos de actividades económicas, el mínimo personal y familiar y la escala general y complementaria; el mínimo personal aplicable en tributación conjunta; nuevos límites determinantes de la obligación de declarar y las compensaciones fiscales aplicables en 2008.

En definitiva, tal y como indicamos anteriormente, se han introducido múltiples modificaciones normativas que exigen un análisis detallado, para lo cual, y con la finalidad de simplificar su análisis resulta conveniente explicar con más detenimiento cada una de ellas, distinguiendo según afecten al ejercicio 2008 o al 2009.

1.2. Modificaciones en la normativa del IRPF del ejercicio 2008.

Siguiendo el esquema de liquidación del impuesto se analizan a continuación las novedades introducidas en el IRPF que tendrán efecto en el período impositivo 2008.

1.2.1. Rendimientos del trabajo.

En el ámbito de los rendimientos del trabajo se han incrementado los importes de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo, el importe del salario medio anual del conjunto de contribuyentes, se han incorporado excepciones en la justificación documental de determinadas dietas y se han ampliado los supuestos de aplicación de la reducción del 40 por 100 a los rendimientos derivados del ejercicio de opciones sobre acciones concedidas a los trabajadores.

1.2.1.1. Reducción por obtención de rendimientos del trabajo.

El artículo 65 de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008 ha incrementado en un 2 por 100 el importe de la reducción general por obtención de rendimientos del trabajo, cualquiera que sea el nivel de renta del trabajador, y los tramos de rendimiento neto del trabajo que determinan la cuantía de dicha reducción, así como los importes aplicables por los trabajadores activos con discapacidad.

En la siguiente tabla se reflejan los importes de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo aplicable en los tres últimos años:

Importes de la reducción del trabajo		
IRPF'06	IRPF'07	IRPF'08
3.500 si rtos. < 8.200	4.000 si rtos. < 9.000	4.080 si rtos. < 9.180
2.400 si rtos. > 13.000	2.600 si rtos. > 13.200	2.652 si rtos. > 13.260

De igual forma, en la siguiente tabla se pone de manifiesto el importe de los incrementos establecidos para los trabajadores activos con discapacidad:

Incrementos por discapacidad			
	IRPF'06	IRPF'07	IRPF'08
> 33% < 65%	2.800	3.200	3.264
> 33% < 65% y movilidad reducida	6.200	7.100	7.242
≥ 65%	6.200	7.100	7.242

1.2.1.2. Salario medio anual del conjunto de contribuyentes.

El Real Decreto 1757/2007, de 28 de diciembre, ha elevado el importe del salario medio anual del conjunto de los declarantes en el impuesto, fijándose a partir de 1 de enero de 2008 en 22.100 euros (hasta ese momento el importe era de 21.300 euros).

De esta forma, se ha incrementado el importe de la cuantía máxima sobre la que se aplica, en su caso, la reducción del 40 por 100 a los rendimientos del trabajo que deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores.

1.2.1.3. Regla especial aplicable a las dietas percibidas por transportistas.

En cumplimiento del Acuerdo de 11 de junio de 2008, suscrito por la Administración con los representantes del sector del transporte de mercancías por carretera, se han modificado las obligacio-

nes de justificación de las dietas percibidas por los conductores de vehículos dedicados al transporte de mercancías por carretera en concepto de gastos de estancia en establecimientos de hostelería.

Hasta el 1 de enero de 2008 se exceptuaban de gravamen las cantidades percibidas de la empresa para compensar los gastos de estancia en establecimientos de hostelería, cualquiera que fuese su importe, exigiéndose en todo caso la correspondiente justificación documental.

Precisamente este último inciso es el que se ha flexibilizado como consecuencia de la particular actividad desarrollada por los conductores de vehículos dedicados al transporte de mercancías, de tal manera que en relación con las cantidades abonadas por la empresa por tal concepto, no será necesario justificar el importe destinado a gastos de estancia, cuando la cantidad percibida no exceda de 15 euros diarios, si se producen por desplazamiento dentro del territorio español, o de 25 euros diarios, si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero.

1.2.1.4. Irregularidad de los rendimientos derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones.

El Real Decreto 1975/2008, de 28 de noviembre, ha modificado el artículo 11.3 del RIRPF para adaptar la regulación del texto reglamentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2008.

El apartado 3 del artículo 11 del RIRPF transcribe los requisitos legales (período de generación superior a los dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente) a considerar para aplicar la reducción del 40 por 100 a los rendimientos derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones concedidos a los trabajadores, introduciendo además dos nuevas limitaciones: que no se concedan anualmente y que la opción de compra sobre acciones solo pueda ejercitarse transcurrido más de dos años desde su concesión. El mismo precepto se contenía en el artículo 10.3 del anterior RIRPF (aprobado por el RD 214/1999, de 5 de febrero).

Pues bien, es en relación con ese último inciso «cuando solo puedan ejercitarse transcurridos más de dos años desde su concesión» contenido en el anterior RIRPF sobre el que se ha pronunciado el Alto Tribunal en la citada sentencia, declarando su nulidad, señalando que, por la propia naturaleza y finalidad de la reducción, la irregularidad se produce cuando entre la concesión y el ejercicio de las opciones sobre acciones hayan transcurrido más de dos años, independientemente de que en el acuerdo de concesión se establezca un límite temporal mínimo para su ejercicio.

Como consecuencia de dicha sentencia y dado que el apartado 3 del artículo 11 del vigente Reglamento del Impuesto se manifiesta en términos idénticos, el Real Decreto 1975/2008 ha dado nueva redacción al mismo, estableciendo que para la aplicación de la reducción del 40 por 100 prevista en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto a los rendimientos del trabajo derivados del ejercicio de opciones sobre acciones no será necesario que las opciones no puedan ejercitarse antes del transcurso de dos años desde su concesión, de tal forma que, aunque puedan ejercitarse antes de dicho plazo, si su ejercicio se demora más allá de los dos años citados, se podrá practicar la referida reducción, siempre y cuando se cumpla el resto de requisitos reglamentarios.

Conviene destacar que esta modificación resultará al período impositivo 2008 y ejercicios anteriores no prescritos (disp. final única RD 1975/2008).

1.2.2. Rendimientos del capital mobiliario.

En relación con los rendimientos del capital mobiliario se han introducido dos modificaciones con incidencia en el ejercicio 2008. Por una parte, se ha aprobado la compensación fiscal para los perceptores de determinados rendimientos del capital mobiliario y, por otra, se ha establecido la integración en la base imponible del ahorro de determinados rendimientos del capital mobiliario.

1.2.2.1. Compensación fiscal de determinados rendimientos del capital mobiliario con período de generación superior a dos años.

La Ley 2/2008 ha aprobado nuevamente para el ejercicio 2008 la compensación fiscal para los perceptores de rendimientos del capital mobiliario procedentes de instrumentos financieros y de seguros de vida e invalidez, contratados en ambos casos antes de 20 de enero de 2006, que hubieran tenido derecho a aplicar la correspondiente reducción por irregularidad con la regulación existente antes de la reforma del IRPF.

La citada disposición reproduce nuevamente la regulación de la compensación fiscal existente en 2007 (véase *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 297), sin más modificaciones que las derivadas de la incorporación de la nueva deducción por obtención de rendimientos del trabajo y de actividades económicas, de forma que en el ejercicio 2008 la compensación minorará la cuota líquida total, después de la aplicación, en su caso, de la citada deducción.

1.2.2.2. Intereses satisfechos por entidades de crédito a personas vinculadas.

Con efectos desde 1 de enero de 2008, la disposición final tercera del Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre, ha incorporado una nueva disposición adicional séptima en el RIRPF con la finalidad de hacer tributar como renta del ahorro los rendimientos del capital mobiliario derivados de la cesión de capitales propios (intereses en cuentas, imposiciones a plazo fijo...) satisfechos por las entidades de crédito a las personas físicas vinculadas a la misma, siempre que no difieran de los que hubieran sido ofertados a otros colectivos de similares características.

Teniendo en cuenta que con arreglo al artículo 16 del TRLIS, el supuesto típico de vinculación con personas físicas será el existente entre una entidad y sus miembros del consejo de administración, la norma permite que los rendimientos derivados de la cesión de capitales que hagan a la entidad tributen en la base imponible del ahorro, siempre que, eso sí, la retribución sea la normal del mercado entendiendo por tal las que se hubieran ofertado a otros colectivos de similares características.

Este precepto tiene que analizarse sin obviar que el objeto social de las entidades de crédito no es otro que captar fondos procedentes del público. En consecuencia, por una parte se logra avan-

zar en términos de neutralidad dando un tratamiento fiscal equivalente al de cualquier otro inversor que deposite su dinero en la entidad de crédito, al tiempo que se homogeniza la normativa aplicable en territorio común con la regulación del IRPF existente en los territorios forales.

1.2.3. Rendimientos de actividades económicas.

1.2.3.1. Estimación objetiva. Orden de módulos para 2008.

La Orden EHA/3462/2007, de 26 de noviembre, por la que se desarrolla para el año 2008 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 30 de noviembre), respeta la estructura de la Orden de módulos vigente en el año 2007, manteniéndose los módulos aplicables en dicho año, así como las instrucciones para su aplicación.

No obstante, debido a la elevación experimentada por los costes de producción se reducen los índices de rendimiento neto para las siguientes actividades agrícolas y ganaderas:

Sector	IRN 2007	IRN 2008	Disminución IRN
Ovino de carne	0,42	0,26	0,16
Caprino de carne	0,42	0,37	0,05
Vacuno de leche	0,32	0,26	0,06
Porcino de cría	0,26	0,13	0,13
Conejo	0,37	0,32	0,05
Remolacha	0,32	0,26	0,06
Cítricos	0,37	0,32	0,05
Tomate Transformación			

Posteriormente, debe señalarse que la Orden EHA/3413/2008, de 26 de noviembre, por la que se desarrolla para el año 2009 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece las siguientes medidas adicionales para el período impositivo 2008:

- 1.^a Se aprueban determinadas reducciones para paliar los precios de los insumos de producción de las actividades agrícolas y ganaderas en 2008.

Estas reducciones son:

- Reducción del 35 por 100 de las compras de gasoil.
- Reducción del 15 por 100 de las compras de fertilizantes o plásticos.
- Reducción general del 2 por 100 del rendimiento neto de módulos.

En los casos de que la actividad se hubiese ejercido en 2007, la reducción general será del 3 por 100.

2.^a Se aprueban reducciones de los índices de rendimiento neto aplicables por determinados sectores.

Estos sectores son:

Actividad	IRN 2008	IRN 2007	Disminución IRN
Remolacha azucarera	0,13	0,32	0,19
Frutos secos	0,26	0,32	0,06
Productos hortícolas	0,26	0,37	0,11
Uva para vino sin denominación de origen	0,26	0,32	0,06
Uva para vino con denominación de origen	0,32	0,37	0,05
Algodón	0,37	0,42	0,05
Tabaco	0,37	0,42	0,05
Porcino de carne	0,00	0,13	0,13
Porcino de cría	0,13	0,26	0,13
Bovino de carne	0,13	0,26	0,13
Ovino de carne	0,13	0,26	0,13
Caprino de carne	0,13	0,26	0,13
Ovino de leche	0,26	0,37	0,11
Caprino de leche	0,26	0,37	0,11
Bovino de cría	0,26	0,32	0,06
Apicultura	0,26	0,32	0,06
Bovino de leche	0,32	0,37	0,05

1.2.3.2. Reducción por obtención de determinados rendimientos de actividades económicas.

El artículo 65 de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008 ha modificado el artículo 32.2.1.º de la LIRPF con vigencia exclusiva para 2008 incrementando en un 2 por 100 el importe de la reducción por obtención de determinados rendimientos de actividades económicas de forma análoga al incremento de la reducción general por obtención de rendimientos del trabajo, tal y como se muestra en la siguiente tabla:

Importes de la reducción por determinadas actividades económicas		
IRPF'06	IRPF'07	IRPF'08
3.500 si rtos. < 8.200	4.000 si rtos. < 9.000	4.080 si rtos. < 9.180
2.400 si rtos. > 13.000	2.600 si rtos. > 13.000	2.652 si rtos. > 13.260

1.2.3.3. Actividades agrícolas y ganaderas en estimación directa. Incremento de gastos de difícil justificación.

La disposición adicional única del Real Decreto 1975/2008, de 28 de noviembre, sobre las medidas urgentes a adoptar en materia económica, fiscal, de empleo y de acceso a la vivienda (BOE de 2 de diciembre), establece que con efectos exclusivos durante los años 2008 y 2009, para la determinación del rendimiento neto de las actividades agrícolas y ganaderas en la modalidad simplificada del método de estimación directa, el conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación se cuantificará aplicando el porcentaje del 10 por 100 sobre el rendimiento neto, excluido este concepto.

Por tanto, el porcentaje del 5 por 100 establecido con carácter general en el artículo 30.2.º del RIRPF se eleva al 10 por 100 en los supuestos contemplados en el párrafo anterior.

1.2.3.4. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Coeficientes de corrección monetaria.

A efectos de lo previsto en el apartado 2 del artículo 35 de la LIRPF para las transmisiones de bienes inmuebles no afectos a actividades económicas que se efectúen durante el año 2008, el artículo 64 de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008 ha aprobado los siguientes coeficientes de actualización del valor de adquisición:

Año de adquisición	Coeficiente
1994 y anteriores	1,2405
1995	1,3106
1996	1,2658
1997	1,2405
1998	1,2165
1999	1,1946
2000	1,1716
2001	1,1486
2002	1,1261
2003	1,1040
2004	1,0824
2005	1,0612
2006	1,0404
2007	1,0200
2008	1,0000

No obstante, cuando las inversiones se hubieran efectuado el 31 de diciembre de 1994, será de aplicación el coeficiente 1,3106.

La aplicación de un coeficiente distinto de la unidad exigirá que la inversión hubiese sido realizada con más de un año de antelación a la fecha de la transmisión del bien inmueble.

Hay que recordar que a efectos de la actualización del valor de adquisición de bienes inmuebles afectos a actividades económicas, los coeficientes aplicables serán los previstos para el Impuesto sobre Sociedades en el artículo 68 de la Ley 51/2007.

Finalmente, el artículo 64.3 de la Ley 51/2007 regula las particularidades acerca de la aplicación de los coeficientes de actualización respecto de los elementos patrimoniales actualizados de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica.

1.2.3.5. Operaciones vinculadas.

La reciente modificación del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo), en adelante TRLIS, realizada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal se ha completado con la aprobación del Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio. Las modificaciones afectan fundamentalmente al procedimiento de comprobación del valor normal de mercado, a las obligaciones de documentación, al ajuste secundario y a la regulación de los acuerdos previos de valoración.

Las nuevas normas, aun cuando se contienen en el RIS, son aplicables a los contribuyentes del IRPF en virtud de la remisión al artículo 16 del TRLIS contenida en el artículo 41 del LIRPF. No obstante, un análisis en profundidad de esta materia excede del propósito de este artículo, por lo que simplemente se comentan brevemente los aspectos esenciales.

El Real Decreto 1793/2008 entró en vigor el día 19 de noviembre de 2008, aunque las nuevas obligaciones de documentación serán exigibles a partir de los tres meses siguientes a dicha fecha, por lo que no afectarán a la declaración del ejercicio 2008, si bien por razones sistemáticas esta materia se incluye con las restantes novedades que afectan a las operaciones vinculadas.

1.2.3.5.1. Obligaciones de documentación.

Por lo que se refiere a las obligaciones de documentación, se distinguen dos tipos: la documentación relativa al grupo al que pertenezca el obligado tributario y la del obligado tributario. Según se indica en la propia exposición de motivos, la exigencia de las obligaciones de documentación se ha modulado en función de dos criterios: las características de los grupos empresariales y el riesgo de perjuicio económico para la Hacienda Pública, de tal forma que para las empresas de reducida dimensión y para las personas físicas se simplifican al máximo estas obligaciones salvo que se refieran a operaciones de especial riesgo, en cuyo caso se exige la documentación correspondiente a la naturaleza de las operaciones de que se trate.

Por tanto, cuando en la operación vinculada intervenga una persona física, no se exigirán las obligaciones de documentación completas, sino únicamente determinadas obligaciones.

Ciñéndonos a las obligaciones exigibles a los contribuyentes del IRPF que realicen operaciones vinculadas, la regulación establecida en el RIS, esquemáticamente es la siguiente.

En primer lugar, el artículo 18 del RIS contiene una serie de reglas generales sobre las obligaciones de documentación, entre las que cabe destacar las siguientes:

- La finalidad de la documentación es permitir a la Administración comprobar que las operaciones vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado tal y como establece el artículo 16 del TRLIS. Es decir, la documentación sirve para justificar ante la Administración la valoración a mercado efectuada por el sujeto pasivo. De acuerdo con esta finalidad, la documentación deberá elaborarse teniendo en cuenta la complejidad y volumen de las operaciones.
- La documentación deberá aportarse a requerimiento de la Administración tributaria y deberá estar a su disposición a partir de la finalización del plazo voluntario de declaración o liquidación. Por tanto, no se trata de una obligación de información de suministro periódico, sin perjuicio de la posible exigencia de declaraciones de información sobre operaciones vinculadas en los términos que se establezcan por Orden del Ministro de Economía, en virtud de la previsión contenida en el artículo 18.4 del RIS.
- En el apartado 3 el artículo 18 se establece que respecto de las siguientes operaciones vinculadas no se exigirán las obligaciones de documentación:
 - a) Las realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal que hayan optado por el régimen regulado en el Capítulo VII del Título VII del TRLIS.
 - b) A las realizadas con sus miembros por las agrupaciones de interés económico de acuerdo con lo previsto en la Ley 12/1991, de 29 de abril, de agrupaciones de interés económico, y las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas y de sociedades de desarrollo industrial regional e inscritas en el registro especial del Ministerio de Economía y Hacienda.
 - c) Las realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.

En cuanto a las obligaciones de documentación del obligado tributario, se regulan en el artículo 20 del RIS, estableciéndose que dichas obligaciones documentales se referirán al periodo impositivo o de liquidación en el que el obligado tributario haya realizado la operación vinculada. Asimismo, se señala que cuando la documentación elaborada para un periodo impositivo o de liquidación continúe siendo válida en otros posteriores, no será necesaria la elaboración de nueva documentación, sin perjuicio de que deban efectuarse las adaptaciones que fueran necesarias.

Cuando una de las partes intervinientes sea una empresa de reducida dimensión, según lo establecido en el artículo 108 del TRLIS o una persona física, y no se trate de operaciones realizadas con

personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, se exigirá la siguiente documentación:

1.º Regla general. Obligaciones mínimas.

Las obligaciones de documentación que se citan a continuación son exigibles cuando no se trate de las operaciones previstas en los apartados siguientes:

- a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción detallada de su naturaleza, características e importe.
- b) Cualquier otra información relevante de la que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios.
- c) La identificación del método de valoración utilizado y el intervalo de valores derivados del mismo.

2.º Transmisión de inmuebles u operaciones sobre intangibles.

Se exigirán las obligaciones establecidas en las letras a) y b) del apartado anterior, y una explicación relativa a la selección del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron la elección del mismo, así como su forma de aplicación, y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.

3.º Transmisión de negocios o acciones no cotizadas.

Se exigirán las previstas en las letras a) y b) del apartado 1.º anterior, así como las magnitudes, porcentajes, ratios, tipos de interés aplicables a los descuentos de flujos, expectativas y demás valores empleados en la determinación del valor.

4.º Operaciones realizadas por contribuyentes del IRPF en estimación objetiva con sociedades participadas.

Cuando se trate de operaciones realizadas por contribuyentes del IRPF a los que resulte de aplicación el método de estimación objetiva con sociedades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25 por 100 del capital social o de los fondos propios, además de las obligaciones exigidas en las letras a) y b) del apartado 1.º anterior, se exigirá:

- Una explicación relativa a la selección del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron la elección del mismo, así como su forma de aplicación, y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.
- Análisis de comparabilidad en los términos descritos en el artículo 16.2 del RIS. El citado artículo establece que 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.

Si alguna de las circunstancias anteriormente citadas no se ha tenido en cuenta porque el obligado tributario considera que no es relevante, deberá hacer una mención a las razones por las que se excluyen del análisis.

En todo caso deberán indicarse los elementos de comparación internos o externos que deban tenerse en consideración.

5.º Regla especial de sociedades que realizan actividades profesionales.

Cuando la operación vinculada consista en prestaciones de servicios profesionales a los que resulte de aplicación la regla especial prevista en el artículo 16.6 del RIS, únicamente se exigirá la documentación prevista en la letra a) del apartado 1.º anterior, y la justificación del cumplimiento de los requisitos establecidos en el citado artículo (estos requisitos se analizan en el apartado siguiente).

Por otra parte, el apartado 4 del artículo 20 del RIS establece cuáles de las obligaciones de documentación anteriormente citadas tienen la consideración de dato, y cuáles se consideran conjunto de datos a efectos de la aplicación del régimen sancionador regulado en el apartado 10 del artículo 16 del TRLIS.

1.2.3.5.2. Regla especial de valoración de servicios prestados a sociedades que realizan actividades profesionales.

El artículo 16.6 del RIS contiene una regla especial de valoración para determinar el valor de mercado de las prestaciones de servicios realizadas por socios profesionales personas físicas a entidades vinculadas que a su vez desarrollan actividades profesionales, en cuya virtud los obligados tributarios podrán considerar que el valor normal de mercado coincide con el valor convenido de las

retribuciones de los socios profesionales, cuando se cumplan determinados requisitos. Se trata por tanto de una presunción que opera a favor del contribuyente, de tal manera que cuando se cumplan las condiciones fijadas en la norma, el valor de mercado declarado por los sujetos pasivos (que deberá coincidir con el valor convenido) no podrá ser objeto de rectificación por la Administración. En caso de que no se cumplan las condiciones que permitan la aplicación de esta regla, simplemente serán de aplicación las reglas generales sobre operaciones vinculadas.

Los requisitos para la aplicación de esta regla especial son los siguientes:

1.º Relativos a la entidad.

La letra a) del artículo 16.6 del RIS exige el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Que la entidad sea una de las previstas en el artículo 108 del TRLIS (empresa de reducida dimensión).
- Que más del 75 por 100 de los ingresos del ejercicio de la entidad procedan del desarrollo de actividades profesionales.
- Que la entidad cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de las actividades profesionales.
- Que 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.

Debe subrayarse que la norma no exige que se trate de sociedades profesionales tal y como estas se definen en la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales.

2.º Relativos a la cuantía total de las retribuciones de los socios.

La letra b) del artículo 16.6 del RIS exige 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 al cómputo de dichas retribuciones. Es decir, se debe comparar el resultado previo con la suma de las retribuciones correspondientes a cada socio-profesional. Lógicamente esta comparación no puede realizarse hasta el cierre del ejercicio.

3.º Relativos a la cuantía de las retribuciones de cada socio.

La letra c) del artículo 16.6 del RIS establece que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales se debe determinar 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 y que superen un determinado importe mínimo.

Este precepto permite una gran flexibilidad a la hora de determinar el importe de las retribuciones que se considera como valor de mercado, dado que en última instancia dicho importe será

el que resulte de los acuerdos entre los socios, acuerdos que lógicamente deben vincular la retribución profesional de los socios a la contribución de estos a la buena marcha de la entidad.

Por lo que respecta al importe mínimo de las retribuciones, el número 2.º de la letra c) del citado artículo 16.6 lo fija en 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 RIRPF, que actualmente está fijado en 22.100 euros.

No obstante, se señala expresamente que el incumplimiento de este requisito establecido en relación con alguno de los socios-profesionales, no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios-profesionales.

EJEMPLO 1:

La sociedad «SERVITAX» (empresa de reducida dimensión) presta servicios de asesoría jurídica. La totalidad del capital social pertenece a cuatro socios (cada uno de ellos tiene un 25% de participación), que además prestan servicios profesionales a la entidad. El resultado de la entidad del ejercicio 2009 previo al cómputo del gasto correspondiente a los servicios profesionales prestados por los socios a la entidad asciende a 600.000 euros.

La sociedad ha obtenido en el ejercicio unos ingresos de 2.000.000 de euros, que proceden en un 95 por 100 del desarrollo de actividades profesionales, y cuenta con nueve asalariados, cuatro de ellos son auxiliares administrativos, con un salario medio en el año 2009 de 17.000 euros, y los cinco restantes son profesionales que realizan funciones análogas a los socios, con unas retribuciones medias en el ejercicio de 35.000 euros.

Según acuerdo suscrito por los socios, las remuneraciones de estos por sus servicios profesionales se vinculan a la facturación de la sociedad a los clientes relacionada con la actividad de cada socio. Como resultado del citado acuerdo, el socio «A» factura a la entidad como remuneración por sus servicios 300.000 euros; el socio «B» factura por el mismo concepto 150.000 euros; el socio «C» factura 100.000 euros; y el socio «D» factura 15.000 euros.

En el supuesto planteado se cumplen los requisitos establecidos en la letra a) del artículo 16.6 del RIS.

A continuación se analiza el cumplimiento de lo dispuesto en las letras b) y c):

- Retribuciones totales. Cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad: $300.000 + 150.000 + 100.000 + 15.000 = 565.000$ euros $> 85\%$ s/ 600.000 $\rightarrow$ si se cumple el requisito de la letra b).

.../...

.../...

- Retribuciones individuales:
 - Se cumple lo establecido en el número 1.º, por cuanto el acuerdo de los socios prevé que la remuneración de estos dependerá de los ingresos que obtenga la entidad como consecuencia de la actividad profesional de aquellos, criterio (entre otros posibles) que puede considerarse indicativo de la contribución a la buena marcha de la entidad.
 - No se cumple la retribución mínima respecto al socio «D» (15.000 euros), dado que no supera el doble del salario medio de los profesionales que realizan funciones análogas a los socios (70.000 euros). No obstante, este incumplimiento afecta únicamente a la operación vinculada entre el socio «D» y la sociedad.

En conclusión, las operaciones vinculadas realizadas por los socios «A», «B», y «C» consistentes en la prestación de servicios profesionales a la entidad «SERVITAX», valoradas por los importes anteriormente indicados, podrán considerarse realizadas por su valor normal de mercado, y las obligaciones de documentación respecto de esas operaciones serán las establecidas en el artículo 20.3 d) del RIS.

Por lo que respecta a la operación vinculada realizada por el socio «D» consistente en la prestación de servicios profesionales a la entidad «SERVITAX», no opera la regla especial del artículo 16.6 del RIS, por lo que se deberá valorar la operación por su valor normal de mercado según las reglas establecidas en el artículo 16.4 del TRLIS, debiendo documentarse la operación según lo previsto en el artículo 20.3 e) del RIS (obligaciones generales exigibles cuando uno de los intervinientes es una persona física). Lógicamente ello no implica que el valor de mercado de esa operación no pueda coincidir con la valoración acordada –15.000 euros–, si bien en este caso deberá justificarse conforme a las reglas generales.

1.2.3.5.3. Ajuste secundario.

El artículo 16.8 del TRLIS regula el denominado «ajuste secundario», es decir, aborda la calificación de los desplazamientos patrimoniales que se originan como consecuencia de la existencia de diferencias entre el valor de mercado y el valor convencido. Dicha regulación establece con carácter general que las operaciones en las que el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia, para a continuación concretar la calificación en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad.

Así, respecto a estos supuestos, se señala que la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, la consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia fuese a favor del socio o partícipe, o, con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad.

La norma citada regula los supuestos más habituales de vinculación, aunque deja sin aclarar cuál debía ser la calificación de esas diferencias en la parte que no correspondía al porcentaje de participación, aclaración que ahora se realiza a nivel reglamentario en el artículo 21 bis del RIS, que establece el siguiente tratamiento del ajuste secundario.

1.º Diferencias a favor del socio.

En el apartado 2 a) del artículo 21 bis del RIS se regulan los supuestos en los que, existiendo vinculación definida en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia entre el valor de mercado y el valor convenido resulte favorable al socio o partícipe. Se trata de operaciones en las que el socio satisface una contraprestación inferior al valor de mercado del bien o servicio en cuestión, así como aquellas otras en la que el socio percibe una contraprestación superior al valor de mercado del bien o servicio transmitido o prestado.

En estas situaciones el socio percibe una renta de la sociedad, ya sea dineraria o en especie, y por tanto el tratamiento que procede es el correspondiente a los rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de entidades. Se distinguen dos supuestos:

- Parte de la diferencia que corresponde con el porcentaje de participación en la entidad.

Este caso ya se encontraba regulado en el artículo 16.8 del TRLIS, por lo que el texto reglamentario se limita a reproducir su contenido, señalando que la renta se considerará como retribución de fondos propios para la entidad, mientras que para el socio se considerará como participación en beneficios de entidades.

- Parte de la diferencia que no corresponde con el porcentaje de participación en la entidad.

Este supuesto no se encontraba recogido expresamente en el artículo 16.8. El tratamiento aplicable en estos casos es similar al del supuesto anterior, si bien con una matización: para el socio o partícipe la renta percibida tendrá la consideración 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 LIRPF.

EJEMPLO 2:

El socio «X» que posee una participación del 100 por 100 de la sociedad «A» vende a esta sociedad un terreno por un importe de 5.000, siendo su valor de mercado de 1.000. En el mismo ejercicio la sociedad vende a un tercero el terreno por 1.000.

- a) Ajuste derivado de corrección valorativa (se parte de la premisa de que los sujetos pasivos han valorado la operación por el valor convenido):

- Socio «X»: ajuste negativo por 4.000.
- Sociedad «A»: ajuste positivo por importe de 4.000.

.../...

.../...

Con estos ajustes se consigue que la transmisión del terreno quede valorada y tribute por su valor de mercado, pero no se incide en el desplazamiento patrimonial derivado de la diferencia entre el valor de mercado y el valor convenido: el socio ha obtenido en efectivo una renta de 4.000 procedente de la sociedad.

b) Ajuste secundario:

Socio «X»: obtención de un ingreso procedente de la participación de entidades por importe de 4.000, con la práctica, en su caso, de la deducción por doble imposición que proceda; si el socio es contribuyente del IRPF, resultará de aplicación la exención de 1.500.

Sociedad «A»: pago de un dividendo, gasto no deducible. Por tanto no procede realizar ajuste alguno.

Si en el ejemplo anterior la participación del socio en la sociedad fuera del 75 por 100, el ajuste secundario sería el siguiente:

- Socio «X»:
 - Obtención de un ingreso procedente de la participación de entidades por importe de $4.000 \times 0,75 = 3.000$, con la práctica, en su caso, de la deducción por doble imposición que proceda; si el socio es contribuyente del IRPF, resultará de aplicación la exención de 1.500.
 - Obtención de una renta $4.000 \times 0,25 = 1.000$, con el tratamiento de utilidad derivada de la condición de socio conforme a lo dispuesto en el artículo 25.1 d) de la LIRPF.
- Sociedad «A»: pago de un dividendo, gasto no deducible. Por tanto no procede realizar ajuste alguno.

2.º Diferencias a favor de la entidad.

El apartado 2 b) del artículo 21 bis del RIS regula los casos en los que, existiendo vinculación definida en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia entre el valor de mercado y el valor convenido resulte favorable a la sociedad. Son operaciones en las que la sociedad satisface al socio una contraprestación inferior al valor de mercado del bien o servicio que recibe, así como aquellas otras en las que la sociedad percibe una contraprestación superior al valor de mercado del bien o servicio transmitido o prestado. Por tanto, se trata de transferencias patrimoniales con origen en el socio y destino en la sociedad.

a) Parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad.

Esta parte de la diferencia ya se trataba en el artículo 16.8 del TRLIS como aportación a fondos propios. En consecuencia, para la entidad no tendrá la consideración de ingreso a efectos fiscales,

y para el socio o partícipe aumentará el valor de adquisición de su participación. En el momento de producirse estas operaciones, el ajuste secundario no ocasionará ingreso ni gasto fiscal, si bien el aumento del valor de participación generará una menor plusvalía en la posterior venta de las acciones, y en consecuencia una menor tributación. Por tanto, este aumento del valor de participación no hace otra cosa que corregir la doble imposición que podría producirse, puesto que la existencia de diferencias entre el valor convenido y el valor de mercado favorables a la entidad habrán incrementado del valor del patrimonio de la entidad, y ese incremento tendrá reflejo en el precio de venta de las acciones.

b) Parte de la renta que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad.

Al igual que lo señalado respecto al apartado 2 a) anterior, en este apartado se establece una calificación que no figuraba específicamente en el artículo 16.8 del TRLIS, si bien este supuesto podía entenderse comprendido en la cláusula general del primer párrafo de este artículo. El tratamiento fiscal que se indica en esta ocasión difiere sustancialmente del señalado en el párrafo anterior. Ello está motivado por el hecho de que respecto a esta parte, el incremento del valor del patrimonio que se produce en la entidad no tiene reflejo en el valor de las participaciones que posee el socio.

Es decir, si como consecuencia de la existencia de diferencias entre el valor de mercado y el valor convenido, el patrimonio de la entidad se ha incrementado en un determinado importe, el valor de las participaciones no va a incrementarse en esa misma cuantía, puesto que el socio solo tiene derecho a la parte del patrimonio de la entidad correspondiente a su porcentaje de participación; la parte que no se corresponda con su porcentaje de participación no se traducirá en un mayor valor de la participación que se refleje en su hipotético precio de venta. Por estas mismas razones, desde la perspectiva de la entidad, el aumento patrimonial ha determinado la obtención de una renta que no corresponde fiscalmente como una aportación del socio. En definitiva, no procede aplicar el tratamiento propio de las aportaciones a fondos propios a la parte de la renta que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad.

En consecuencia, se trata de una renta que se transfiere del socio a la sociedad, sin que en principio pueda entenderse que tenga causa remuneratoria ni que genere derecho alguno de reembolso a favor del socio. Por tanto, el tratamiento fiscal que establece el Reglamento es el propio de las liberalidades. Así, para la entidad favorecida por la diferencia, esta se califica genéricamente como renta, y para el socio o partícipe, tanto si es contribuyente del IRPF como del IS o del IRNR, la renta que se transfiere se califica como liberalidad, de lo que se deriva su no deducibilidad. Finalmente, para el caso de que quien reciba la renta sea una entidad no residente sin establecimiento permanente, la normativa de este impuesto obliga a calificar la renta a efectos de determinar su sujeción, siendo la calificación señalada por el Reglamento la de ganancia patrimonial por incorporación al patrimonio del contribuyente de bienes situados en territorio español o derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio, aun cuando no deriven de una transmisión previa.

EJEMPLO 3:

El socio «X», que posee una participación del 100 por 100 de la sociedad «A» valorada en 1.000, vende a esta sociedad un terreno por un importe de 1.000, siendo su valor de mercado de 5.000. En el mismo ejercicio el terreno se transmite a un tercero por 5.000.

a) Ajuste derivado de corrección valorativa (se parte de la premisa de que los sujetos pasivos han valorado la operación por el valor convenido):

- Socio «X»: ajuste positivo por 4.000.
- Sociedad «A»: ajuste negativo por importe de 4.000.

Con estos ajustes la transmisión del terreno queda valorada a efectos fiscales por su valor de mercado, pero no se incide en la transferencia de renta realizada, puesto que como consecuencia de la operación la sociedad ha recibido en su activo un inmueble valorado en 5.000, habiendo desembolsado únicamente 1.000, lo cual implicará un aumento del valor de la participación del socio en la entidad por importe de 4.000.

b) Ajuste secundario:

- Socio «X»: en este caso, el ajuste secundario consistirá en aumentar el valor de la participación en 4.000.
- Para la sociedad «A», no se realizará ajuste adicional alguno, por cuanto las aportaciones recibidas de los socios no constituyen ingresos computables.

Si en el ejemplo anterior la participación del socio en la sociedad fuera del 75 por 100, el ajuste secundario sería el siguiente:

- Socio «X»:
 - Aumento del valor de la participación en $4.000 \times 0,75 = 3.000$
 - Liberalidad: $4.000 \times 0,25 = 1.000$. Dado su carácter de no deducible, no origina ajuste alguno.
- Sociedad «A»: ajuste correspondiente a la obtención de una renta $4.000 \times 0,25 = 1.000$.

Por último, el apartado 3 del artículo 21 bis del RIS responde a la necesidad de dotar de cierta flexibilidad a la calificación de las rentas señalada anteriormente. Incluso en los supuestos en que existe una regulación específica del tratamiento que corresponde a determinadas operaciones, cabe la posibilidad de que existan circunstancias que pongan de manifiesto que el tratamiento establecido en el apartado 2 no es el que más se ajusta a la naturaleza de las operaciones realizadas.

1.2.4. Escala general y complementaria.

El artículo 67 de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008, deflacta en un 2 por 100 los tramos de la escala general y complementaria del IRPF.

Por tanto, la escala general aplicable en 2008 será la siguiente:

Base liquidable — Hasta euros	Cuota íntegra — Euros	Resto base liquidable — Hasta euros	Tipo aplicable — Porcentaje
0	0	17.707,20	15,66
17.707,20	2.772,95	15.300,00	18,27
33.007,20	5.568,26	20.400,00	24,14
53.407,20	10.492,82	En adelante	27,13

Por otra parte, la escala complementaria aplicable en 2008 será la siguiente

Base liquidable — Hasta euros	Cuota íntegra — Euros	Resto base liquidable — Hasta euros	Tipo aplicable — Porcentaje
0	0	17.707,20	8,34
17.707,20	1.476,78	15.300,00	9,73
33.007,20	2.965,47	20.400,00	12,86
53.407,20	5.588,91	En adelante	15,87

1.2.5. Mínimo personal y familiar.

Una de las modificaciones efectuadas en la reciente reforma del IRPF fue modificar el esquema de liquidación con la finalidad de que el mínimo personal y familiar operase como un primer tramo flexible de la tarifa a un tipo cero de gravamen, permitiendo de esta forma iguales ahorros fiscales a los contribuyentes cualquiera que fuese su capacidad económica.

Evidentemente, la incorporación indirecta de los mínimos en la tarifa del IRPF lleva aparejado revisar su importe en la misma medida en que se deflacten los tramos de aquella.

A continuación se reproduce la evolución del importe del mínimo personal y familiar llevado a cabo en los últimos años:

Mínimo personal	IRPF'06	Ley 35/2006	LPGE'08
	3.400	5.050	5.151
Descendientes	1.º 1.400	1.800	1.836
	2.º 1.500	2.000	2.040
	3.º 2.200	3.600	3.672
	4.º 2.300	4.100	4.182
			.../...

.../...			
Menores de 3 años	1.200	2.200	2.244
Edad	> 65: 800	900	918
	> 75 + 1.000	1.100	1.122
Discapacidad	> 33% 2.000	2.270	2.316
	> 65% 5.000	6.900	7.038

Posteriormente, el artículo 68 de la Ley 2/2008, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009, ha modificado el número 2.º del artículo 84.2 de la LIRPF con la finalidad de que el importe a computar como mínimo del contribuyente sea el mismo en tributación individual y conjunta, evitando de esta forma futuras discrepancias entre ambas modalidades de tributación. Por tanto, en el ejercicio 2008 el mínimo del contribuyente en declaración conjunta será 5.151 euros.

1.2.6. Deducciones en la cuota íntegra y líquida.

En relación con las deducciones en la cuota del IRPF se han aprobado nuevas deducciones con efecto en el ejercicio 2008 como son la deducción por alquiler o la deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas. Además, se han introducido modificaciones en la actual deducción por inversión en vivienda habitual, ampliando el concepto de rehabilitación de viviendas y, en determinados supuestos, el plazo para materializar el saldo de la cuenta vivienda o para transmitir la vivienda habitual sin perder la exención por reinversión. A continuación se analiza cada una de ellas.

1.2.6.1. Deducción por alquiler de la vivienda habitual.

La disposición final sexta de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008 ha introducido una nueva deducción en la cuota íntegra del IRPF añadiendo un nuevo apartado 7 al artículo 68 de la LIRPF.

Con la finalidad de no establecer discriminaciones respecto de los que hubiesen adquirido la vivienda en propiedad, el tipo de deducción es el mismo que el establecido en estos últimos casos por el Estado, esto es, el 10,05 por 100.

La base de la deducción vendrá determinada por las cantidades satisfechas en el período impositivo por el alquiler de su vivienda habitual. Ahora bien, no se configura como una deducción universal, ya que el ámbito subjetivo de aplicación de la misma queda limitado a los contribuyentes con menores rentas, cuantificando estas últimas en el importe de su base imponible. De esta forma, no tendrán derecho a la deducción los contribuyentes con una base imponible inferior a 24.020 euros anuales. Eso sí, con la finalidad de evitar el error de salto que se produce con un límite absoluto, se establece una pérdida gradual de la base de la deducción de la siguiente manera:

- a) Cuando la base imponible sea igual o inferior a 12.000 euros anuales: 9.015 euros anuales.

- b) Cuando la base imponible esté comprendida entre 12.000,01 y 24.020 euros anuales: 9.015 euros menos el resultado de multiplicar por 0,75 la diferencia entre la base imponible y 12.000 euros anuales.
- c) Cuando la base imponible sea igual o superior a 24.020 euros: no se tendrá derecho a la deducción.

Por último, debe señalarse que esta nueva deducción minorará solamente la cuota íntegra estatal, siendo perfectamente compatible con las deducciones por arrendamiento que en el ejercicio de sus competencias aprueben las propias Comunidades Autónomas. Por otra parte, tampoco existe ninguna incompatibilidad con la deducción por inversión en vivienda habitual, salvo la relativa a la imposibilidad de residir en dos viviendas habituales al mismo tiempo, una en propiedad y otra en alquiler. Por tanto, no existe ninguna limitación al disfrute en un mismo ejercicio, de forma simultánea o sucesiva, de ambas deducciones. Por ejemplo, de forma simultánea, es posible practicarse la nueva deducción por alquiler y al mismo tiempo tener derecho a la deducción por inversión en vivienda, por ejemplo, por las cantidades ingresadas a una cuenta vivienda o satisfechas en la construcción de la que será su vivienda habitual en propiedad. Igualmente, será posible disfrutar de ambas de forma sucesiva, por estar alquilado hasta una determinada fecha y posteriormente haber adquirido su vivienda habitual.

EJEMPLO 4:

Un contribuyente ha satisfecho en concepto de arrendamiento de su vivienda habitual 1.000 euros mensuales hasta el 1 de mayo, fecha en la que ha trasladado su residencia a una vivienda adquirida en propiedad y por la que ha abonado en 2008, 6.000 euros. La base imponible obtenida en dicho ejercicio es de 15.000 euros.

Determinar las deducciones a las que tendrá derecho en su declaración.

- Deducción por alquiler:
 - Tipo de deducción: 10,05%.
 - Base de deducción: cantidades satisfechas: 4.000.
 - Límite en función base imponible: $6.765 [9.015 - [(15.000 - 12.000) \times 0,75]]$.
 - Deducción por alquiler: 402 euros ($4.000 \times 0,1005$).
- Deducción por vivienda:
 - Tipo de deducción estatal: 10,05%.
 - Base de deducción: cantidades satisfechas: 6.000.
 - Deducción por alquiler: 603 euros.

1.2.6.2. Deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas.

El artículo 1 del Real Decreto-Ley 2/2008, de 21 de abril, ha introducido un nuevo artículo 80 bis en la LIRPF estableciendo una nueva deducción en la cuota líquida del impuesto de la que se beneficiarán los contribuyentes que obtengan rendimientos del trabajo o de actividades económicas.

En consecuencia, cualquier perceptor de rendimientos del trabajo (sea cual sea el origen del rendimiento: trabajador activo, pensionista, becario, administrador...) o de actividades económicas (tanto profesionales como empresariales) podrán deducir 400 euros anuales de la cuota líquida del IRPF.

No obstante, la deducción tiene varios límites:

1.º Por el propio importe de los rendimientos del trabajo o de actividades económicas. De esta forma si el importe de aquellos es reducido, la deducción será inferior a 400 euros. En concreto, se establece como límite el resultado de aplicar el tipo medio de gravamen a la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas minorados, respectivamente, por las reducciones establecidas en los artículos 20 (reducción por obtención de rendimientos del trabajo) y, en su caso, 32 (reducción por irregularidad y por obtención de determinados rendimientos de actividades económicas) de la LIRPF.

Para la aplicación de este límite tiene que tenerse en cuenta a su vez que:

- No se computan los rendimientos del trabajo o de actividades económicas obtenidos en el extranjero en la medida en que por aplicación de la deducción por doble imposición internacional no hayan tributado efectivamente en el impuesto.
- Se entenderá por tipo medio de gravamen el resultante de sumar los tipos medios de gravamen general estatal y autonómico del impuesto.

2.º Deberá tener cuota líquida suficiente, una vez minorada en la deducción por doble imposición internacional, ya que a diferencia de otras deducciones (maternidad o nacimiento) esta deducción no opera como un impuesto negativo incrementando la cuota diferencial a devolver.

EJEMPLO 5:

Un contribuyente ha percibido durante el ejercicio 2008 rendimientos netos del trabajo por importe de 2.000 euros, rendimientos netos capital inmobiliario por 5.000 euros y rendimientos del capital mobiliario (intereses) por 20.000 euros.

Determinar el importe de la deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas.

.../...

.../...

- Base imponible general: 7.000 euros.
- Base imponible del ahorro: 20.000.
- Cuota íntegra correspondiente a la base imponible general: 443,76 euros.
- Cuota íntegra correspondiente a la base imponible del ahorro: 3.600 euros.
- Cuota líquida total: 4.043,76.
- Suma tipo medio general estatal y autonómico: 6,33% (443,76 / 7.000).
- Cuantía máxima de deducción: $6,33\% \times 2.000 = 126,78$.

EJEMPLO 6:

Un contribuyente ha percibido durante el ejercicio unos rendimientos del trabajo por importe de 38.000 euros en el extranjero soportando una tributación en el exterior al tipo de 8.930 euros. El tipo medio efectivo de gravamen en España es el 26 por 100, la base liquidable gravada en el extranjero es de 34.500 euros y la suma de los tipos medios general estatal y autonómico el 32%.

Determinar el importe de la deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas.

A efectos de determinar el importe de la deducción no se computan los rendimientos del trabajo que se hayan beneficiado de la deducción por doble imposición internacional:

- Deducción por doble imposición internacional:
 - La menor de:
 - 8.930 euros (impuesto extranjero).
 - 8.970 euros ($= 34.500 \times 0,26$) (tributación mínima en España).
- Rendimientos de fuente extranjera que se benefician de la deducción por doble imposición internacional:
 $(38.000 \times 8.930) / 8.970 = 37.830,55$
 Resto de rendimientos netos del trabajo: 169,45.
- Límite:
 $169,45 \times 0,32 = 54,22$ euros.
 Importe de la deducción: 54,22 euros.

1.2.6.3. Deducción por vivienda:

En relación con la deducción por inversión en vivienda se ha ampliado tanto el concepto de rehabilitación como determinados plazos vinculados a la exención por reinversión y a las cuentas viviendas.

1.2.6.3.1. Concepto de rehabilitación de vivienda.

El apartado Uno del artículo único del Real Decreto 861/2008, de 23 de mayo, ha modificado el artículo 55.5 de la LIRPF relativo al concepto de rehabilitación de vivienda a efectos de la deducción por inversión en vivienda.

Al respecto conviene recordar que se entiende por rehabilitación de vivienda las siguientes obras:

- a) Las que hayan sido calificadas o declaradas como actuación protegida en materia de rehabilitación de viviendas en los términos previstos en el Real Decreto 801/2005 (referencia que debe entenderse hecha en la actualidad al vigente RD 2066/2008, de 12 de diciembre).
- b) Las que tengan por objeto principal la reconstrucción de la vivienda mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por 100 del precio de adquisición si se hubiese efectuado esta durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la vivienda en el momento de dicho inicio.

Pues bien, es en relación con esta segunda categoría de obras de rehabilitación en las que el citado Real Decreto ha introducido un importante matiz a la hora de efectuar dicho cálculo, descontando expresamente del precio de adquisición o del valor de mercado de la vivienda la parte proporcional correspondiente al suelo.

EJEMPLO 7:

En septiembre de 2008 la comunidad de propietarios ha iniciado una obra de rehabilitación integral del edificio con la que se pretende la consolidación de la estructura afectada por aluminosis.

El contribuyente adquirió su piso hace un año por 300.000 euros, correspondiendo un 40 por 100 de dicho valor al suelo. La derrama correspondiente a las obras de rehabilitación imputable al contribuyente asciende a 60.000 euros.

.../...

.../...

Determinar si tiene la consideración de rehabilitación de vivienda a efectos de poder practicar la correspondiente deducción.

Obra de rehabilitación:

- Importe de la derrama correspondiente a la obra: 60.000 euros.
- Valor de adquisición del piso excluido el suelo: 180.000 ($300.000 \times 0,6$)
- Límite: $25\% \times 180.000 = 45.000$ euros.
- Por tanto, sí es una obra de rehabilitación a los efectos de la deducción por inversión en vivienda.

1.2.6.3.2. Ampliación del plazo para materializar el saldo de la cuenta vivienda.

Con la finalidad de ayudar a los contribuyentes que abrieron una cuenta vivienda y en la actualidad tienen dificultades para adquirir su vivienda dada la particular situación del mercado hipotecario, el Real Decreto 1975/2008 ha introducido una nueva disposición transitoria décima en el RIRPF.

La finalidad de dicha norma transitoria es ampliar hasta el 31 de diciembre de 2010 el plazo para materializar, esto es, destinar a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual del contribuyente, los saldos de las cuentas vivienda existentes al vencimiento del plazo de cuatro años desde su apertura, siempre que la finalización del citado plazo de cuatro años se produzca entre el día 1 de enero de 2008 y el día 30 de diciembre de 2010.

Por tanto, las cuentas viviendas afectadas son las abiertas en 2004, 2005 y 2006, disponiendo de un mayor plazo para materializar sus saldos.

Eso sí, conviene destacar que se trata de una ampliación del plazo de materialización sin que, en consecuencia, vencido el plazo de cuatro años desde su apertura, puedan continuar efectuando aportaciones a la misma con derecho a deducción.

Por otra parte, la norma ha introducido un régimen especial para los que hubiesen dispuesto para otra finalidad el saldo de la cuenta vivienda existente en la fecha de vencimiento, siempre que a su vez dicha fecha esté comprendida entre el 1 de enero de 2008 y el 3 de diciembre de 2008, la ampliación del plazo anteriormente indicada estará condicionada a la reposición de las cantidades dispuestas entre tales fechas, en la cuenta vivienda antigua o en una nueva, en caso de haber cancelado la cuenta anterior. Dicha reposición deberá efectuarse antes de 31 de diciembre de 2008.

1.2.6.3.3. Ampliación del plazo para reinvertir en vivienda habitual.

Igualmente, con el objetivo de ayudar a los contribuyentes que han adquirido la nueva vivienda habitual antes de transmitir su actual vivienda y tienen dificultades para vender esta última, el Real Decreto 1975/2008 ha introducido una nueva disposición transitoria novena en el RIRPF para ampliar el plazo de dos años para vender dicha vivienda sin perder la exención por reinversión de la ganancia obtenida en la misma.

De esta forma, se dispone de plazo adicional para vender la vivienda hasta el 31 de diciembre de 2010, siendo el colectivo afectado aquellos que adquirieron previamente su vivienda en los años 2006, 2007 y 2008, y que por tanto tienen que vender antes del transcurso de dos años desde dicha adquisición.

Además, debe tenerse en cuenta que igual que se ha ampliado el plazo para vender se ha ampliado el plazo para entender que sigue siendo su vivienda habitual cuando hubiera trasladado su residencia a la nueva vivienda.

1.2.7. *Compensación fiscal por adquisición de vivienda habitual.*

La Ley 2/2008 ha aprobado nuevamente para el ejercicio 2008 la compensación fiscal para los que hubieran adquirido su vivienda habitual antes de 20 de enero de 2006 y tuvieran derecho a los porcentajes incrementados de deducción por financiación ajena vigentes hasta el 31 de diciembre de 2006.

La citada disposición reproduce nuevamente la regulación de la compensación fiscal existente en 2007 (véase *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 297), sin más modificaciones que las derivadas de la incorporación de la nueva deducción por obtención de rendimientos del trabajo y de actividades económicas, de forma que en el ejercicio 2008 la compensación minorará la cuota líquida total, después de la aplicación, en su caso, de la citada deducción.

1.2.8. *Pagos a cuenta.*

1.2.8.1. Escala de retención y límites determinantes de la obligación de retener.

El Real Decreto 1757/2007, de 28 de diciembre, introdujo dos modificaciones en el RIRPF en materia de pagos a cuenta.

En primer lugar, se procedió a actualizar los límites cuantitativos excluyentes de la obligación de retener previstos en el artículo 81.1 del RIRPF, teniendo en cuenta la elevación en el importe de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo y del mínimo personal y familiar aplicable en el período impositivo 2008.

De esta forma, se elevó el importe a partir del cual debe practicarse retención en relación con los rendimientos del trabajo que se satisfagan, siendo las cuantías aplicables para 2008 las siguientes:

Situación del contribuyente	N.º de hijos y otros descendientes		
	0	1	2 o más
1. ^a Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente	—	12.996 euros (12.775)*	14.767 euros (14.525)*
2. ^a Contribuyente cuyo cónyuge no obtenga rentas superiores a 1.500 euros anuales, excluidas las exentas	12.533 euros (12.340)*	13.985 euros (13.765)*	16.102 euros (15.860)*
3. ^a Otras situaciones	9.843 euros (9.650)*	10.569 euros (10.365)*	11.376 euros (11.155)*

* Importes vigentes en 2007.

En segundo lugar, se llevó a cabo una actualización de los tramos de la escala de retenciones regulada en el artículo 85.1 del RIRPF aplicable a los rendimientos del trabajo a que se refiere el artículo 80.1.1.º del citado reglamento, deflactándose un 2 por 100 cada uno de los tramos de la tarifa, en la misma medida que se actualizan las escalas general y complementaria del impuesto. De esta forma, la escala de retenciones aplicable en 2008 es la siguiente:

Base para calcular el tipo de retención — Hasta euros	Cuota de retención — Euros	Resto base para calcular el tipo de retención — Hasta euros	Tipo aplicable — Porcentaje
0,00	0,00	17.707,20	24
17.707,20	4.249,73	15.300,00	28
33.007,20	8.533,73	20.400,00	37
53.407,20	16.081,73	En adelante	43

1.2.8.2. Modificaciones de los pagos a cuenta derivadas de la toma en consideración de la deducción de 400 euros por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas.

El Real Decreto 861/2008, de 23 de mayo, ha introducido determinados cambios en el RIRPF, al objeto tomar en consideración la nueva deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas (400 euros) a efectos de la determinación de los pagos a cuenta del impuesto.

El objetivo de la modificación normativa es que los beneficiarios de la citada deducción puedan anticipar los resultados de su aplicación minorando el importe de sus pagos a cuenta del IRPF y, de esta forma, no tengan que esperar hasta la fecha de presentación de la declaración para, en su caso, beneficiarse de la misma.

No obstante, debe señalarse que no tiene por qué existir necesariamente una plena coincidencia entre el importe de la deducción prevista el artículo 80 bis y el importe de la minoración de los

pagos a cuenta. Así, tal y como se comenta más adelante, pueden existir discrepancias entre ambas magnitudes motivadas por supuestos tales como la existencia de dos o más pagadores; la aplicación de tipos fijos o mínimos; cuantía de retenciones anuales previas inferiores a 400 euros; o porque el contribuyente no esté obligado a realizar pagos fraccionados en caso de ejercicio de actividades económicas. En estos supuestos, precisamente por el carácter de pago a cuenta del impuesto de las retenciones y pagos fraccionados, prevalecerá finalmente el importe que resulte en la liquidación del impuesto por aplicación de lo dispuesto en el artículo 80 bis (400 euros con carácter general).

Por lo que se refiere a los rendimientos del trabajo, la toma en consideración de la nueva deducción se inserta en el procedimiento general para determinar el importe de la retención. Por tanto, aquellos rendimientos del trabajo a los que resulten de aplicación los tipos fijos de retención (retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos; rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, o derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación; atrasos que correspondan imputar a ejercicios anteriores) no se ven afectados por la minoración de las retenciones, lo cual no impide, tal y como se señala en el párrafo anterior, aplicar la deducción en la declaración anual.

En el marco del procedimiento general, se modifican las reglas de determinación del tipo de retención y el modo en que debe efectuarse su regularización, todo ello con el objetivo de que se produzca una disminución del tipo de retención que a su vez dé como resultado una minoración del importe de las retenciones soportadas en la cuantía de 400 euros anuales respecto de las que se venían aplicando con anterioridad. Cuando se trate de contribuyentes cuyas retenciones no hubieran alcanzado dicha cuantía, la minoración alcanzará a la totalidad de las retenciones y, en consecuencia, no soportarán retención alguna, sin perjuicio de que, en su caso, puedan aplicar íntegramente la deducción en la declaración anual.

Por último, cabe señalar que en la aplicación del procedimiento descrito no se tiene en cuenta si existen dos o más pagadores, por lo que en caso de que se produzca esta circunstancia el importe de las retenciones se minorará en la cuantía máxima de 400 euros por cada pagador, ajustándose el exceso de minoración de retenciones en la liquidación del impuesto en forma de una mayor cuota diferencial.

En lo que concierne a los contribuyentes que obtengan rendimientos de actividades económicas, la cuantía de la nueva deducción se tendrá en cuenta mediante una minoración del importe de los pagos fraccionados que deban ingresar trimestralmente, a razón de 100 euros por trimestre. La cuantía no consumida de los citados 100 euros se podrá deducir en el trimestre siguiente del mismo período impositivo.

A continuación se analizan detalladamente las modificaciones introducidas por el Real Decreto.

1. Atrasos que correspondan imputar a ejercicios anteriores. Artículos 80.1, 81.3 y 82 del RIRPF.

Se ha modificado el artículo 80.1 del RIRPF, de forma que se incorpora como tipo fijo de retención el 15 por 100 aplicable a los atrasos que correspondan imputar a ejercicios anteriores. Como

consecuencia de lo anterior se han tenido que modificar las referencias contenidas en los artículos 81.3 y 82 del RIRPF. En cualquier caso, debe indicarse que lo señalado anteriormente no ha supuesto modificación alguna respecto al tratamiento de los mismos previsto en la normativa vigente, sino una ubicación más apropiada junto con los restantes tipos fijos de retención.

2. Rendimientos del trabajo obtenidos en Ceuta y Melilla. Artículo 80.2 del RIRPF.

El apartado 2 del artículo 80 del RIRPF se ha adaptado al nuevo procedimiento de determinación del tipo de retención, respetando, en idénticos términos, la especificidad actual en el cálculo del tipo de retención aplicable a los rendimientos del trabajo obtenidos en Ceuta y Melilla que se benefician de la deducción prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto. De esta forma se garantiza la percepción vía retenciones de hasta 400 euros a los citados contribuyentes y se mantienen las reglas especiales de determinación del tipo de retención aplicables en dichas Ciudades Autónomas.

3. Límite cuantitativo excluyente de la obligación de retener. Artículo 81 del RIRPF.

La modificación del artículo 81 ha supuesto la actualización de los importes de los rendimientos del trabajo excluyentes de la obligación de retener previstos en dicho artículo.

La elevación de las cuantías deriva de la incorporación de la nueva deducción prevista en el artículo 80 bis de la Ley del Impuesto. Hay que recordar que los citados importes se calculan teniendo en cuenta los elementos que previsiblemente incidirán en la liquidación del impuesto, de forma que queden excluidos de retención los rendimientos cuyo importe no determinaría cantidad a ingresar. Los nuevos límites son los siguientes:

Situación del contribuyente	N.º de hijos y otros descendientes		
	0 – Euros	1 – Euros	2 o más – Euros
1. ^a Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente		14.369	16.547
2. ^a Contribuyente cuyo cónyuge no obtenga rentas superiores a 1.500 euros anuales, excluidas las exentas	13.851	15.704	17.882
3. ^a Otras situaciones	11.162	11.888	12.695

Según dispone la disposición fina única del Real Decreto 861/2008, esta modificación surte efectos desde 1 de enero de 2009. En este sentido, debe señalarse que no es necesaria su aplicación para proceder a la rebaja de las retenciones en 400 euros y, por tanto, al objeto de que los pagadores dispongan de un mayor margen de maniobra para adaptarse a la nueva normativa, se ha demorado su eficacia hasta 2009. Es decir, los límites excluyentes de la obligación de retener se han mantenido constantes durante todo el período impositivo 2008, lo cual no impide que los contribuyentes puedan beneficiarse de la minoración de sus retenciones como consecuencia de la nueva deducción, ya que en todo caso su importe previo de deducción se minorará en 400 euros, tal y como establece el artículo 86 del RIRPF.

4. Límite de la cuota de retención. Artículos 85.3 y 85.4 del RIRPF.

El artículo 85.3 contempla un límite en la cuota de retención para aquellos contribuyentes cuya cuantía total de retribución no sea superior a 22.000 euros anuales. Este límite tiene como finalidad evitar el error de salto que podría producirse en aquellos contribuyentes que previsiblemente vayan a optar por la tributación conjunta (situaciones 1 y 2 en el cuadro del artículo 81.1). En efecto, dado que en estas situaciones se ha tenido en cuenta para determinar el umbral de retención la previsible reducción por tributación conjunta, y superado ese umbral, las normas para determinar el importe de las retenciones no contemplan la aplicación de reducción alguna por este concepto, podría darse el caso de que a los contribuyentes que obtuvieran unas retribuciones ligeramente superiores al umbral de retención se les practicara una retención superior a la diferencia entre dichas retribuciones y el umbral de retención (error de salto).

En este marco, la modificación introducida por el real decreto consiste en tomar en consideración la nueva deducción incorporada en el artículo 80 bis de la Ley del Impuesto. Puesto que el límite se refiere a la cuota de retención, y para determinar el tipo de retención esta cuota se minora en 400 euros, para mantener la equivalencia del límite ha sido preciso sumar la cuantía prevista en el apartado 1 del citado artículo 80 (400 euros) al límite recogido en la regulación anterior (43% sobre la diferencia positiva entre el importe de la cuantía total de retribución y los mínimos excluidos de retención previstos en el art. 81 del Reglamento). De esta forma, ambas magnitudes (cuota de retención y límite) son homogéneas, esto es, al igual que con la normativa anterior, se cuantifican con carácter previo a la aplicación de la nueva deducción.

Ahora bien, como consecuencia de no aplicarse los nuevos límites de la obligación de retener previstos en el artículo 81 del Reglamento hasta el 1 de enero de 2009, debe señalarse que el número 2.º de la disposición transitoria primera establece que en el período impositivo 2008 el citado límite se calculará como hasta antes de la entrada en vigor del real decreto, esto es, seguirá siendo durante el resto del período impositivo 2008 el 43 por 100 sobre la diferencia positiva entre el importe de la cuantía total de retribución y los mínimos excluidos de retención previstos en el artículo 81 del Reglamento.

Por otra parte, se suprime el anterior límite de la letra b) del apartado 3 el artículo 85 del Reglamento, que hace referencia al supuesto de regularizaciones. En estos casos, el límite del 43 por 100 funciona como un tipo máximo de retención, por lo que el mismo se ha reubicado en el apartado 5 del artículo 87 del Reglamento, sin que tal cambio determine modificación alguna en la forma de operar del mismo.

Por último, se suprime el apartado 4 del artículo 85 del Reglamento del Impuesto. Debido a la forma de cálculo del tipo de retención, este apartado 4 únicamente podía operar en caso de regularizaciones, lo cual, unido a la supresión del límite de la letra b) del apartado 3 el artículo 85 del Reglamento para su reubicación en el artículo 87.5 del Reglamento, hizo aconsejable la supresión de este apartado, entendiendo que su contenido queda incluido en el artículo 87.5 del Reglamento. En todo caso, con la normativa anterior y con la actual, cuando haya regularizaciones, el tipo de retención no podrá ser superior al 43 por 100.

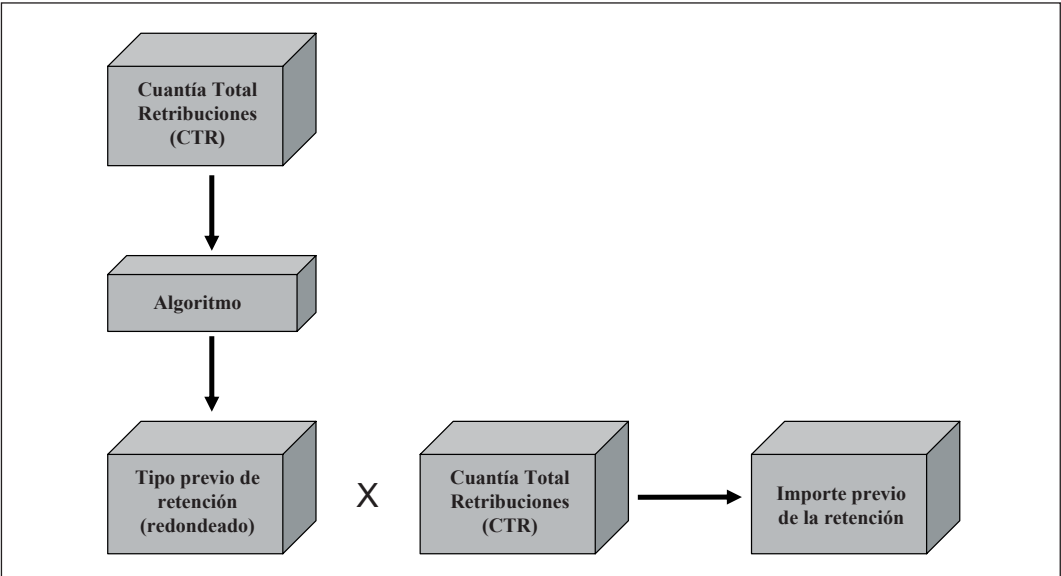
5. Procedimiento general de determinación del tipo de retención. Artículos 82 y 86 del RIRPE.

Tal y como se ha señalado anteriormente, el nuevo procedimiento de determinación del tipo de retención tiene por finalidad que se rebaje en la cuantía 400 euros las retenciones que anteriormente se venían practicando. Para ello se determinará en primer lugar el tipo previo de retención, que coincidirá con el tipo de retención aplicable hasta la entrada en vigor del real decreto. El importe resultante de aplicar dicho tipo previo, denominado «importe previo de retención» se minorará en la cuantía de la nueva deducción prevista en el artículo 80 bis de la Ley del Impuesto. El resultado de dividir la diferencia obtenida por la cuantía total de las retribuciones será el nuevo tipo de retención, que se expresará con dos decimales, y que será lógicamente inferior al tipo previo de retención. Si la citada diferencia entre el importe previo de la retención y la cuantía de la nueva deducción fuese cero o negativa, el tipo de retención será cero.

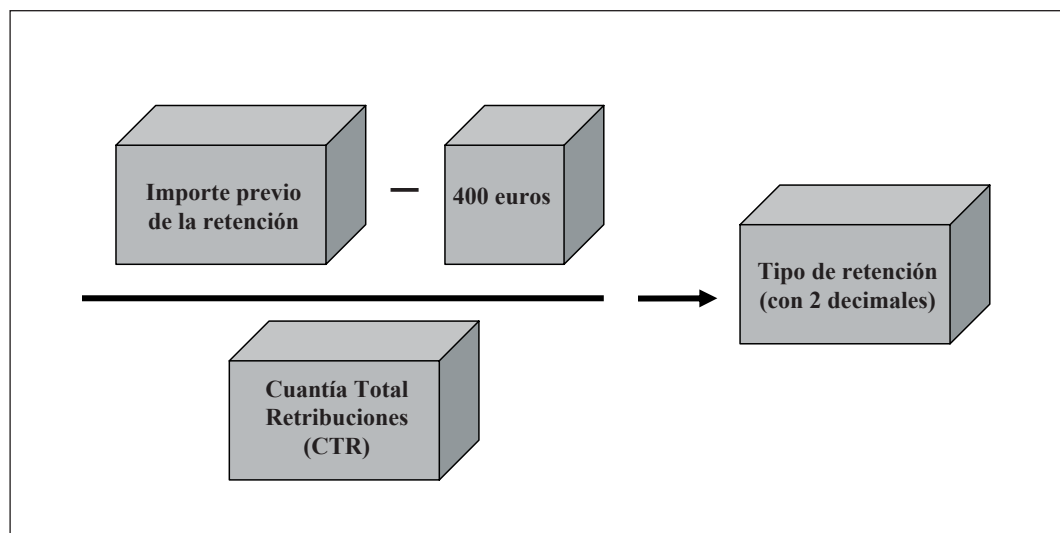
Para los supuestos de contratos o relaciones de duración inferior al año y rendimientos del trabajo que se deriven de relaciones laborales especiales de carácter dependiente se mantiene, en idénticos términos a los señalados en la normativa anterior, la fijación de un tipo de retención mínimo, de forma que el tipo de retención calculado según lo señalado anteriormente y expresado con dos decimales no podrá ser inferior al 2 por 100 ni al 15 por 100, respectivamente. En esta materia se respeta, asimismo, la especificidad actual para los rendimientos del trabajo obtenidos en Ceuta y Melilla.

La existencia de tipos mínimos de retención implica la necesidad de comparar el tipo de retención resultante de la aplicación del procedimiento general (en el que se habrá tomado en consideración la deducción de 400 euros) con el tipo mínimo, de forma que prevalece el superior. Por tanto, cuando operen efectivamente los tipos mínimos, el importe de las retenciones no se rebajará en la cuantía de 400 euros.

Gráficamente, el importe previo de la retención se calcularía de la siguiente forma:



Posteriormente, una vez calculado el importe previo de la retención, el tipo de retención sería el siguiente:



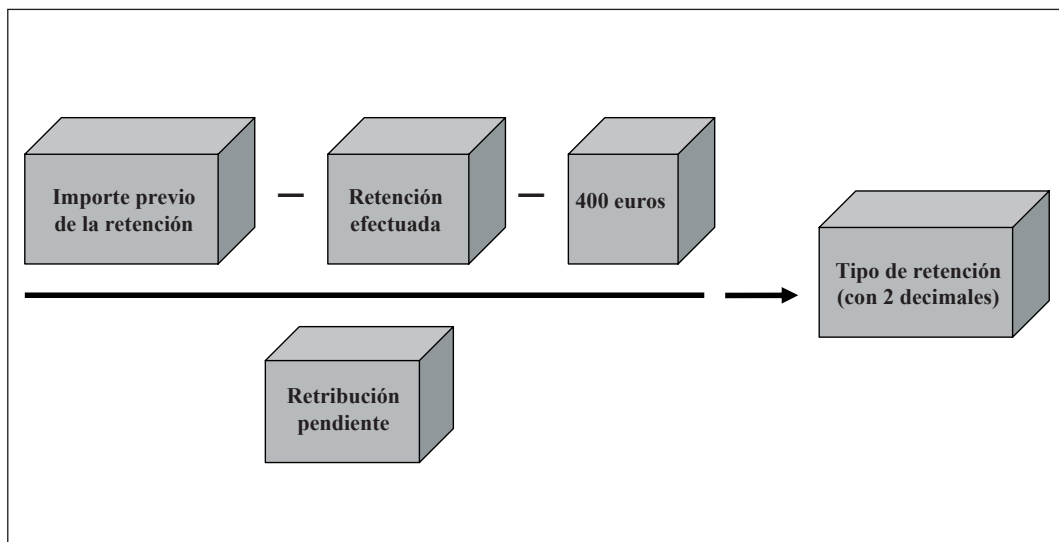
6. Regularización del tipo de retención. Artículo 87 del RIRPF.

Se introducen los cambios necesarios en la regularización del tipo de retención para los supuestos previstos en el artículo 87.2 del Reglamento del Impuesto, teniendo en consideración la nueva deducción regulada en el artículo 80 bis de la Ley del Impuesto.

Así, se procederá a calcular un nuevo importe previo de retención teniendo en cuenta las circunstancias que motivan la regularización, al que se minorará la cuantía de la nueva deducción y las retenciones e ingresos a cuenta practicados hasta ese momento. El cociente de la diferencia obtenida entre la cuantía total de las retribuciones que resten hasta el final del año será el nuevo tipo de retención y se expresará con dos decimales. Nuevamente, si la diferencia citada entre el nuevo importe previo de la retención y la cuantía de la nueva deducción fuese cero o negativa, el tipo de retención será cero.

En lo tocante a los límites de retención en caso de regularización contemplados en el artículo 87.5 del RIRPF, tal y como se indicó anteriormente, se han unificado en un solo precepto los límites comprendidos hasta la entrada en vigor de este real decreto en los artículos 85.3 b) y 85.4 del Reglamento, manteniéndose un tipo máximo de retención del 43 por 100 en caso de regularizaciones. Asimismo, se establece que cuando se trate de rendimientos del trabajo que en su totalidad se hubiesen obtenido en Ceuta y Melilla y que se beneficien de la deducción prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto, el tipo máximo de retención será el 22 por 100. Este último inciso tiene carácter aclaratorio, puesto que se entendía implícito en la normativa anteriormente en vigor.

Gráficamente, la regularización se efectuaría del siguiente modo:



7. Procedimiento especial para determinar el tipo de retención aplicable a contribuyentes perceptores de prestaciones pasivas. Artículo 89.2 A) del RIRPF.

En este precepto se regula el procedimiento especial para determinar el tipo de retención aplicable a contribuyentes perceptores de rentas pasivas del trabajo. La modificación persigue, por una parte, incorporar en el mencionado apartado una remisión al artículo 86 del Reglamento, de forma que en el cálculo del importe anual de las retenciones a practicar por cada pagador se incorpore el impacto de la nueva deducción regulada en el artículo 80 bis de la Ley del Impuesto, y, por otra, establecer que el tipo de retención se determine también en este caso con dos decimales. De esta forma, se consigue rebajar las retenciones anuales en 400 euros de forma similar a lo establecido en el procedimiento general.

Los efectos de esta modificación se demoraron hasta el 1 de enero de 2009, tal y como se indica en la disposición final única de real decreto. Esta demora probablemente obedezca a las características de este procedimiento, en el que se establecen una serie de trámites sucesivos –solicitud del contribuyente a la Administración tributaria para que se aplique este procedimiento especial; determinación por parte de la Administración tributaria del importe de las retenciones a practicar por cada pagador y comunicación al contribuyente de dichos importes; traslado de las comunicaciones por parte del contribuyente a cada uno de los pagadores; y finalmente determinación por parte de los pagadores del tipo de retención aplicable que deberá mantenerlo durante el resto del año aun cuando se produzcan supuestos de regularización–, cuya duración total podría alcanzar varios meses. Al demorar la entrada en vigor hasta 2009 se evita la práctica de una regularización del tipo de retención ajena a la mecánica de este procedimiento que conllevaría la reproducción de los trámites mencionados.

EJEMPLO 8:

Don «PG», casado y con 40 años, trabaja por cuenta ajena, percibirá en el 2009 unas retribuciones de 46.000 euros con unos descuentos por Seguridad Social de 2.100 euros.

El cónyuge tiene unas rentas superiores a 14.000 euros.

Tienen dos hijos nacidos en 1995 y 2006, respectivamente, el mayor con una minusvalía del 42 por 100.

En octubre tienen un nuevo hijo. Tal circunstancia la comunican al pagador habiendo percibido hasta ese momento 32.000 euros.

1. Tipo de retención a 1 de enero.*1. Límite excluyente de la obligación de retener:*

Situación 3 con dos hijos: 12.695.

2. Base para calcular el tipo de retención.

Retribuciones íntegras	46.000
Minoraciones:	
– Seguridad Social [art. 19.2 a) LIRPF]	2.100
– Reducción art. 20.1 LIRPF	<u>2.652</u>
Total minoraciones	<u>–4.752</u>
TOTAL	41.248

3. Mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención:

• Mínimo del contribuyente	5.151
• Mínimo por descendientes.....	1.938
– Hijo 1994: 1.836/2	
– Hijo 2005: 2.040/2	
• Mínimo por discapacidad	<u>1.158</u>
– Hijo 1994: 2.316/2	
Total MP y F	8.247

4. Cuota de retención.

Base TR × escala art. 85 RIRPF	11.582,83
MP y F × escala art. 85 RIRPF	<u>–1.979,28</u>
Total cuota de retención.....	9.603,55

.../...

.../...

5. Tipo previo de retención.

$TR = (9.603,55/46.000) \times 100 = 20,87\%$, redondeo al 21%.

6. Importe previo de la retención.

$21\% \times 46.000 = 9.660$

7. Tipo de retención.

$(9.660 - 400) / 46.000 = 20,13\%$.

8. Importe de la retención.

$20,13\% \times 46.000 = 9.259,8$

2. Regularización por nacimiento del tercer hijo.

1. Límite excluyente de la obligación de retener.

Situación 3 con tres hijos: 12.695.

2. Base para calcular el tipo de retención.

Retribuciones íntegras	46.000
Minoraciones:	
– Seguridad Social [art. 19.2 a) LIRPF]	2.100
– Reducción art. 20.1 LIRPF	2.652
– + 2 descendientes	<u>600</u>
Total minoraciones	<u>-5.352</u>
TOTAL	40.648

3. Mínimo personal y familiar para calcular el TR.

• Mínimo del contribuyente	5.151
• Mínimo por descendientes	4.896
– Hijo 1994: 1.836/2	
– Hijo 2005: 2.040/2	
– Hijo 2008: (3.672 + 2.244)/2	
• Mínimo por discapacidad	<u>1.158</u>
– Hijo 1994: 2.316/2	
Total MP y F	11.205

.../...

.../...

4. Cuota de retención.

Base TR × escala art. 85 RIRPF	11.360,83
MP y F × escala art. 85 RIRPF	-2.689,20
Total cuota de retención.....	8.671,63

5. Tipo previo de retención.

$$TR = (8.671,63/46.000) \times 100 = 18,85\%, \text{ redondeo al } 19\%.$$

6. Nuevo importe previo de la retención.

$$19\% \times 46.000 = 8.740$$

7. Nuevo tipo de retención.

$$TR = [(8.740 - 20,13\% \times 32.000) - 400]/(46.000 - 32.000) \times 100 = 13,56\%,$$

8. Importe del pago fraccionado. Artículo 110.

Se introducen los cambios necesarios en la determinación del importe de los pagos fraccionados a ingresar por los contribuyentes que obtengan rendimientos de actividades económicas, teniendo en consideración la deducción prevista en el artículo 80 bis de la Ley del Impuesto.

El pago fraccionado a ingresar cada trimestre se minorará en el importe de dividir la cuantía prevista en el apartado 1 del artículo 80 bis de la Ley del Impuesto entre cuatro. Es decir, se establece una minoración de 100 euros por trimestre. En ausencia de cuantía suficiente para efectuar tal minoración, la diferencia podrá deducirse en cualquiera de los siguientes pagos fraccionados correspondientes al mismo período impositivo cuyo importe positivo lo permita y hasta el límite máximo de dicho importe.

En el caso particular de actividades que estuvieran en estimación directa [art. 110.1 a) del Reglamento], se establece que los pagos fraccionados efectuados en trimestres anteriores a tener en cuenta para minorar el importe de los pagos fraccionados del trimestre en curso, serán los que habría correspondido de no haberse aplicado la nueva minoración prevista en el artículo 110.3 c), con la finalidad de evitar que como consecuencia del cómputo acumulativo de los rendimientos a los que se aplica el porcentaje del 20 por 100, el importe a ingresar en cada trimestre compense la minoración practicada en trimestres anteriores.

Para el supuesto de contribuyentes que perciban junto a los rendimientos de actividades económicas rendimientos del trabajo a los que resulte de aplicación el procedimiento general de retención previsto en el artículo 82 del Reglamento, se dará preferencia a la deducción por rendimientos

de trabajo sobre la deducción en los pagos fraccionados de la actividad económica, siempre que la cuantía total de las retribuciones del trabajo sea superior a 10.000 euros anuales. Debe recordarse que la cuantía de las retribuciones a considerar es la prevista en el artículo 83.2 del RIRPF, y por tanto se trata de la cuantía previsible, y no de la efectivamente percibida.

Dicha incompatibilidad resulta aplicable a partir del primer trimestre en el que los contribuyentes perciban rendimientos del trabajo de cuantía previsible superior a 10.000 euros, no resultará de aplicación la minoración de los pagos fraccionados por este concepto.

Lógicamente, aquellos contribuyentes que no están obligados a realizar pagos fraccionados (contribuyentes que desarrollen actividades profesionales si, en el año natural anterior, al menos el 70% de los ingresos de la actividad fueron objeto de retención o ingreso a cuenta, así como contribuyentes que desarrollen actividades agrícolas, ganaderas o forestales cuando en el año natural anterior, al menos el 70% de los ingresos procedentes de la explotación, con excepción de las subvenciones corrientes y de capital y de las indemnizaciones, fueron objeto de retención o ingreso a cuenta), no podrán ver reducido el importe del pago fraccionado.

9. Régimen transitorio.

El Real Decreto entró en vigor el 1 de junio de 2008. No obstante, conforme a lo establecido en la disposición adicional primera del real decreto, a los rendimientos del trabajo a los que resulte de aplicación el procedimiento general de retención que se satisfagan o abonen entre el día 1 de junio de 2008 y el 31 de diciembre de 2008, les serán de aplicación las siguientes reglas:

a) Rendimientos satisfechos durante el mes de junio:

Al objeto de permitir la rebaja de las retenciones en la parte de los 400 euros correspondiente a los seis primeros meses del año, al tiempo que se facilitaba la adaptación de los pagadores al nuevo sistema prolongando un mes más la normativa en vigor, la disposición transitoria primera estableció que los contribuyentes percibieran el primer impacto de la nueva deducción mediante una minoración de 200 euros a efectuar sobre el importe de la retención correspondiente al mes de junio calculada de acuerdo con la normativa en vigor a 1 de enero de 2008. Es decir, las retenciones del mes de junio debieron calcularse conforme a la normativa anterior y, una vez calculadas, dicha retención se debió minorar, con el límite de su importe, en la cuantía de 200 euros por perceptor.

b) Rendimientos satisfechos desde el día 1 de julio hasta el día 31 de diciembre:

Las retenciones o ingresos a cuenta se debieron calcular de acuerdo con las nuevas normas establecidas por el real decreto, debiéndose regularizar el tipo de retención con motivo de la primera aplicación de estas normas. La aplicación del mecanismo de regularización da como resultado que cuando en el mes de junio las retenciones no se hubieran podido rebajar en la cuantía de 200 euros por no existir importe suficiente de retención, las retenciones a practicar entre los meses de julio a diciembre se minorarán en la cuantía necesaria para alcanzar una minoración total anual de 400 euros.

Por lo que respecta a los pagos fraccionados a ingresar en el período impositivo 2008, la disposición transitoria segunda establece que en el primer pago fraccionado a realizar a partir de la entrada en vigor del real decreto (el correspondiente al segundo trimestre del período impositivo 2008), el importe a deducir del pago fraccionado a ingresar será de 200 euros.

El importe adicional hasta alcanzar la cuantía de 400 euros se minorará de los pagos fraccionados restantes correspondientes a los dos últimos trimestres del período impositivo, calculados conforme al nuevo procedimiento previsto en el artículo 110 del Reglamento.

EJEMPLO 9:

En el año 2009, un contribuyente que realiza una actividad económica en estimación directa por la que obtiene los rendimientos netos que figuran en el cuadro, comienza una relación laboral a primeros de octubre por la que percibirá una cuantía total de retribuciones de 11.000 euros.

1.º Trimestre.

Rendimiento neto acumulado	400
20%	80
Pagos a ingresar trimestres anteriores sin deducción 80 bis LIRPF	0
Pago fraccionado previo	80
Minoración artículo 80 bis LIRPF	(100)
Resultados negativos trimestres anteriores	0
Resultado a ingresar (queda un resultado negativo de 20)	0

2.º Trimestre.

Rendimiento neto acumulado	10.000
20%	2.000
Pagos a ingresar trimestres anteriores sin deducción 80 bis LIRPF	(80)
Pago fraccionado previo	1.920
Minoración artículo 80 bis LIRPF	(100)
Resultados negativos trimestres anteriores	(20)
Resultado a ingresar	1.800

3.º Trimestre.

Rendimiento neto acumulado	24.000
20%	4.800
Pagos a ingresar trimestres anteriores sin deducción 80 bis LIRPF	(2.000)
Pago fraccionado previo	2.800
Minoración artículo 80 bis LIRPF	(100)
Resultados negativos trimestres anteriores	0
Resultado a ingresar	2.700

.../...

.../...

4.º Trimestre.

Rendimiento neto acumulado	26.000
20%	5.200
Pagos a ingresar trimestres anteriores sin deducción 80 bis LIRPF	(4.800)
Pago fraccionado previo	400
Minoración artículo 80 bis LIRPF	0
Resultados negativos trimestres anteriores	0
Resultado a ingresar	400

Notas:

- Obsérvese que en el cuarto trimestre no se ha aplicado la minoración de 100 euros derivada del artículo 80 bis de la LIRPF, dado que comienza a percibir rendimientos del trabajo cuya cuantía total de retribución supera 10.000 euros.
- Al final del período, el contribuyente ha ingresado pagos fraccionados por importe de 4.900 euros, lo que representa una rebaja de 300 euros (3×100) respecto del importe a ingresar de no haberse tenido en cuenta la deducción del artículo 80 bis de la LIRPF ($20\% \text{ s/ } 26.000 = 5.200$)

1.2.8.3. Retenciones en los supuestos de ajuste secundario.

El Real Decreto 1804/2008 ha modificado los artículos 93.6 y 103.2 del RIRPF al objeto de aclarar cuál es la base de retención o ingreso a cuenta sobre los rendimientos del capital mobiliario cuando resulte de aplicación el denominado «ajuste secundario» regulado en el artículo 16.8 del TRLIS y desarrollado en el artículo 21 bis del RIS. Tal y como se ha comentado en el epígrafe 1.2.3.5.3 entre las posibles calificaciones a que puede dar lugar el ajuste secundario se encuentra la participación en beneficios de entidades así como la 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 LIRPF. Ambas calificaciones constituyen rendimientos del capital mobiliario y como tales están sujetos a retención o ingreso a cuenta de conformidad con lo dispuesto en el artículo 75.1 b) del RIRPF.

En estos supuestos, la base de la retención o ingreso a cuenta será la diferencia ente el valor convenido y valor de mercado.

EJEMPLO 10:

La entidad «X» adquiere un inmueble al socio «A» (contribuyente del IRPF que tiene el 100% del capital) por un precio de 100.000 euros, siendo su valor de mercado de 60.000 euros. Tanto en el IRPF como en el IS dicha operación es computada por los sujetos pasivos atendiendo a dicho valor de mercado.

.../...

.../...

Según lo dispuesto en el artículo 16.8 del TRLIS y el artículo 21 bis del RIS, la diferencia entre el valor convenido (100.000 euros) y el valor de mercado (60.000 euros) se considerará participación en beneficios de entidades para el socio «A». Por tanto, se trata de un rendimiento del capital mobiliario sometido a retención, siendo la base de retención 40.000 euros y el tipo de retención el 18 por 100.

1.2.9. Gestión del impuesto.

1.2.9.1. Aplazamientos y fraccionamientos.

El Real Decreto 1975/2008 ha modificado, con efectos desde 1 de enero de 2009, el artículo 62.2 del RIRPF con objeto de aclarar la compatibilidad entre el aplazamiento o fraccionamiento del pago previsto en el artículo 65 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el fraccionamiento del importe resultante de la autoliquidación en dos partes: la primera, del 60 por 100 de su importe, en el momento de presentar la declaración, y la segunda, del 40 por 100 restante, sin interés o recargo alguno.

De esta forma, queda aclarado que el fraccionamiento previsto en el RIRPF (60 – 40%) no es la única vía para fraccionar o aplazar el pago de la cuota resultante del IRPF.

1.2.9.2. Obligación de declarar dos pagadores.

La Ley 2/2008, de Presupuestos Generales del Estado para 2009 ha modificado, con efectos desde 1 de enero de 2008 el artículo 96.3 de la LIRPF, de tal modo que el límite excluyente de la obligación de declarar correspondiente a rendimientos del trabajo anteriormente situado en 10.000 euros, se eleva a 11.200 euros.

Esta modificación obedece a la toma en consideración de la nueva deducción de 400 euros por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas.

1.2.10. Régimen fiscal 33.^a 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), ha desarrollado para el año 2008 el régimen fiscal aplicable a la 33.^a edición de la Copa del América. Entre las disposiciones aprobadas por el citado real decreto se encuentran las relativas a los contribuyentes del IRPF.

De esta forma pueden aplicar este régimen las personas físicas que adquieran la condición de contribuyentes por el IRPF como consecuencia de su desplazamiento a territorio español con motivo de la 33.^a Copa del América y las que hubieran tenido derecho a la aplicación del régimen fiscal previsto para la 32.^a edición de la Copa del América, siempre que presten servicios a la entidad organizadora, a los equipos participantes o a los establecimientos permanentes o las entidades constituidos por aquellos, y que estén directamente relacionados con el acontecimiento.

Este régimen consiste en la aplicación de una reducción del 65 por 100 sobre la cuantía de los rendimientos netos del trabajo o de actividades económicas que obtengan las personas físicas durante 2008, como retribución a los servicios que presten.

En el caso de rendimientos del trabajo, la reducción se aplicará sobre la cuantía del rendimiento neto del trabajo, y se tendrá en cuenta para el cálculo de la reducción general por rendimientos del trabajo (art. 20.1 de la LIRPF).

En el caso de rendimientos de actividades económicas, la reducción se aplicará sobre la cuantía del rendimiento neto y una vez aplicada, en su caso, la reducción por irregularidad, y se tendrá en cuenta, en su caso, para el cálculo de la reducción regulada aplicable a determinados rendimientos de actividades económicas (art. 32.2 de la LIRPF).

En ambos casos, la reducción se tendrá en cuenta a efectos de aplicar el límite de la deducción de 400 euros por obtener rendimientos del trabajo o de actividades económicas (apartado 2 del art. 80 bis de la LIRPF).

Asimismo, la reducción se tendrá en cuenta para la determinación del tipo de retención, en los términos señalados en el propio artículo 13.

Finalmente, debe señalarse que la disposición transitoria única del real decreto establece que cuando se hubieran satisfecho en 2008 rendimientos del trabajo a los que resulte de aplicación la reducción del 65 con anterioridad a la entrada en vigor del real decreto (25 de noviembre de 2008), se regularizará, en su caso, el tipo de retención, en los primeros rendimientos del trabajo que se satisfagan o abonen hasta la finalización del período impositivo 2008.

1.3. Modificaciones en la normativa del IRPF del ejercicio 2009.

1.3.1. Rendimientos de actividades económicas.

1.3.1.1. Estimación objetiva. Orden de módulos para 2009.

La Orden EHA/3413/2008, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2009 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido respeta la estructura de la Orden de módulos

vigente en el año 2008, manteniéndose los módulos aplicables en dicho año, así como las instrucciones para su aplicación.

No obstante, la citada Orden presenta novedades que afectan al sector del transporte y al sector agrario.

Las novedades que afectan al sector del transporte son las siguientes:

- 1.^a Se incorporan con carácter estructural los módulos aplicables por las actividades de transporte, que en los últimos años tenían carácter excepcional.
- 2.^a Se incluye en el ámbito de aplicación del método de estimación objetiva y del régimen especial simplificado del IVA a la actividad de «transporte de mensajería y recadería», epígrafe 849.5 del IAE, siempre que la misma se realice con medios de transporte propios.
- 3.^a Se redefine el módulo «carga del vehículo», limitándose, por un lado, la masa total autorizada a 40 toneladas, y, por otro, incorporando una tara de tres toneladas cuando la actividad se realice exclusivamente a través de contenedores.

Por lo que se refiere al sector agrario, la Orden se limita a reproducir para 2009 las mismas medidas establecidas al respecto para 2008 y que se han analizado en el apartado 1.2.3.1. anterior.

1.3.2. Ganancias y pérdidas patrimoniales.

1.3.2.1. Coeficientes de corrección monetaria.

A efectos de lo previsto en el apartado 2 del artículo 35 de la LIRPF para las transmisiones de bienes inmuebles no afectos a actividades económicas que se efectúen durante el año 2009, el artículo 64 de Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009 ha aprobado los siguientes coeficientes de actualización del valor de adquisición:

Año de adquisición	Coeficiente
1994 y anteriores	1,2653
1995	1,3368
1996	1,2911
1997	1,2653
1998	1,2408
1999	1,2185
2000	1,1950
2001	1,1716
2002	1,1486
2003	1,1261
.../...	

.../...	
2004	1,1040
2005	1,0824
2006	1,0612
2007	1,0404
2008	1,0200
2009	1,0000

No obstante, cuando las inversiones se hubieran efectuado el 31 de diciembre de 1994, será de aplicación el coeficiente 1,3368.

La aplicación de un coeficiente distinto de la unidad exigirá que la inversión hubiese sido realizada con más de un año de antelación a la fecha de la transmisión del bien inmueble.

Hay que recordar que a efectos de la actualización del valor de adquisición de bienes inmuebles afectos a actividades económicas, los coeficientes aplicables serán los previstos para el IS en el artículo 70 de la Ley 2/2008.

Finalmente, el artículo 64.3 de la Ley 51/2007 regula las particularidades acerca de la aplicación de los coeficientes de actualización respecto de los elementos patrimoniales actualizados de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica.

1.3.3. Pagos a cuenta.

1.3.3.1. Consideración de la deducción por inversión en vivienda en el cálculo del tipo de retención y pagos fraccionados.

Con la finalidad de que los contribuyentes con menor nivel de rentas que obtengan rendimientos del trabajo o de actividades económicas y estén adquiriendo una vivienda habitual con financiación ajena vean minorados la cuantía de sus pagos a cuenta, el Real Decreto 1975/2008 modifica el RIRPF en materia de retenciones sobre los rendimientos del trabajo y pagos fraccionados, permitiendo anticipar de forma estimativa el importe futuro de la deducción por inversión en vivienda habitual sin tener que esperar a la presentación de la declaración.

La minoración de los pagos a cuenta no resultará de aplicación cuando el contribuyente destine cantidades a la construcción o ampliación de la vivienda ni a cuentas vivienda, de forma que queda reservada a los supuestos –los más habituales– en que la financiación ajena se haya destinado a la adquisición de vivienda en sentido jurídico, quedando fuera casos residuales en los que la financiación ajena se destina otras finalidades.

El Real Decreto 1975/2008 entró en vigor al día siguiente de su publicación en el BOE, es decir la entrada en vigor tuvo lugar el día 3 de diciembre de 2008, si bien de acuerdo con lo estable-

cido en el apartado 2 a) de su disposición final única, las normas modificativas de los pagos a cuenta resultan de aplicación a partir de 1 de enero de 2009.

1.3.3.1.1. Minoración de retenciones sobre rendimientos del trabajo.

Por lo que respecta a las retenciones sobre rendimientos del trabajo, se establece una rebaja del tipo de retención de dos enteros a la que pueden acogerse opcionalmente los perceptores de retribuciones inferiores a 33.007,20 euros mediante la presentación de la oportuna comunicación al pagador.

Una vez recibida la comunicación, a partir de 1 de enero de 2009, el pagador aplicará el nuevo tipo de retención minorado a las cantidades que vaya pagando durante todo el año. De igual forma, cuando el trabajador deje de pagar cantidades destinadas a la adquisición de su vivienda habitual con financiación ajena, tiene la obligación de comunicarlo. El pagador que reciba tal comunicación, dejará de minorar el tipo de retención en dos enteros, aplicando el nuevo tipo de retención a los pagos que vaya efectuando.

Al establecerse una reducción proporcional de las retenciones en función de la cuantía de las retribuciones del contribuyente, el importe de dicha reducción no guarda relación directa con el importe de la deducción por inversión en vivienda habitual, dado que este último se calculará de acuerdo con las reglas de cuantificación de la deducción recogidas en el artículo 68.1 de la Ley del Impuesto. Por tanto, en el momento de presentación de la declaración se ajustarán las cuantías correspondientes, prevaleciendo finalmente la deducción por inversión en vivienda habitual que resulte procedente.

La cuantía máxima de reducción de las retenciones será 660,14 euros ($33.007,2 \times 2\%$).

En concreto, las modificaciones introducidas en el Reglamento del Impuesto son las siguientes:

1. Tipo de retención. Artículo 86 del RIRPF.

Se establece que el tipo de retención, calculado conforme al procedimiento general establecido en el artículo 86.1 del RIRPF y, por tanto, una vez tenida en cuenta la minoración de 400 euros, se reducirá en dos enteros cuando concurren las siguientes circunstancias:

- Que la cuantía total de las retribuciones del contribuyente sea inferior a 33.007,2 euros, debiendo entenderse por tal cuantía la regulada en el artículo 83.2 del RIRPF, es decir, las retribuciones, dinerarias o en especie que vaya normalmente a percibir el contribuyente en el año natural, con determinadas excepciones establecidas en el citado artículo.
- Que el contribuyente hubiese comunicado a su pagador que destina cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena por las que vaya a tener derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual regulada en el artículo 68.1 de la Ley del Impuesto.

Lógicamente, el tipo de retención no podrá resultar negativo como consecuencia de tal minoración.

Al igual que sucede con la minoración de 400 euros, cuando operen los tipos mínimos (contratos o relaciones de duración inferior al año y relaciones laborales especiales), es decir, cuando el tipo mínimo aplicable sea superior al tipo de retención calculado según lo dispuesto en el artículo 86 del RIRPF minorado en dos enteros, prevalecerá el tipo mínimo.

2. Regularización del tipo de retención. Artículo 87.

Como consecuencia de la introducción de la nueva regla para la determinación del tipo de retención establecida en el artículo 86, es necesario adaptar el procedimiento de regularización del tipo para determinar cómo operan la procedencia o improcedencia de la aplicación de este nuevo supuesto de minoración.

Así, en el artículo 87.2.12.º del RIRPF se introduce como nuevo supuesto de regularización que en el curso del año natural el contribuyente destinase cantidades a la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena, por las que vaya a tener derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual regulada en el artículo 68.1 de la Ley del Impuesto determinante de una reducción en el tipo de retención, o comunicase posteriormente la no procedencia de esta reducción.

Por lo que respecta al procedimiento de regularización (art. 87.3 del RIRPF), este apenas se ve afectado por la introducción de la nueva minoración de dos enteros, habida cuenta de su ubicación al final del proceso de determinación del tipo de retención.

Así, se mantiene el proceso de regularización en los mismos términos que hasta la entrada en vigor del Real Decreto 1975/2008, con las siguientes particularidades:

- En caso de haberse reducido previamente el tipo de retención por aplicación de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 86.1 del Reglamento, se tomará por cuantía de las retenciones e ingresos a cuenta practicados hasta ese momento la que hubiese resultado de no haber tomado en consideración dicha minoración. Por tanto, en estos casos no deben tenerse en cuenta las retenciones «reales», sino las retenciones «teóricas». Este inciso tiene por finalidad evitar que una posterior regularización del tipo de retención compense la reducción anteriormente practicada.
- Una vez concluido el proceso de regularización, en caso de que se den las circunstancias previstas en el artículo 86.1 anteriormente comentadas (retribuciones inferiores a 33.007,2 euros y comunicación al pagador), el tipo resultante se reducirá igualmente en dos enteros.

El apartado cuatro del artículo 87 se modifica para incluir el nuevo supuesto de regularización establecido en el artículo 87.2.12.º del RIRPF a la hora de determinar los efectos temporales de la regularización, de tal modo que el nuevo tipo de retención se aplicará a partir del momento en que el perceptor de los rendimientos del trabajo efectúe la comunicación relativa al pago de cantidades

destinadas para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena, siempre y cuando tal comunicación se produzca con, al menos, cinco días de antelación a la confección de las correspondientes nóminas.

Por último, se modifica el apartado cinco del artículo 87 para mantener los límites aplicables al tipo de retención en caso de regularización como hasta ahora venían aplicándose. Para ello se introduce el término «exclusivamente» en relación con cada uno de los supuestos de aplicación de los citados límites, de tal manera que no resultarán de aplicación cuando concurren con la improcedencia de aplicación de la reducción de dos puntos del tipo prevista en el artículo 86.

3. Comunicación de datos al pagador. Artículo 88.

El artículo 88 del RIRPF regula la comunicación de datos del perceptor de rentas del trabajo a su pagador. Como consecuencia de la introducción de la nueva minoración, ha sido preciso introducir ciertas modificaciones en relación con dicha comunicación de datos.

En primer lugar, se establece que para aplicar la minoración de dos enteros del tipo de retención, el contribuyente deberá comunicar al pagador que está destinando cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena por las que vaya a tener derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual, quedando igualmente obligado el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada.

Asimismo se establece que cuando el contribuyente perciba rendimientos del trabajo procedentes de forma simultánea de dos o más pagadores, solamente podrá efectuar la comunicación a que se refiere el párrafo anterior cuando la cuantía total de las retribuciones correspondiente a todos ellos sea inferior a 33.007,2 euros. En caso de que se perciban rendimientos del trabajo procedentes de dos o más pagadores de forma sucesiva, solo se podrá efectuar la comunicación cuando la cuantía total de la retribución sumada a la de los pagadores anteriores sea inferior a 33.007,2 euros.

No procederá la práctica de esta comunicación cuando las cantidades se destinen a la construcción o ampliación de la vivienda ni a cuentas vivienda.

La comunicación podrá efectuarse a partir del momento en que el contribuyente destine cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena y surtirá efectos a partir de la fecha de la comunicación, siempre y cuando resten, al menos, cinco días para la confección de las correspondientes nóminas. En tanto no se produzcan variaciones en los datos inicialmente comunicados, no será necesario reiterar la comunicación.

Cuando el contribuyente deje destinar cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda o, percibiendo rendimientos de dos o más pagadores, la cuantía agregada de las retribuciones supere 33.007,2 euros, el contribuyente deberá comunicarlo a efectos de la regularización prevista en el artículo 87 del Reglamento en el plazo de diez días desde que tales situaciones se produzcan y se tendrán en cuenta en la primera nómina a confeccionar con posterioridad a esa comunicación, siempre y cuando resten, al menos, cinco días para la confección de la nómina.

4. Declaración anual del retenedor. Artículo 108.2.

Por último, se ha modificado el artículo 108.2 del RIRPF al objeto de que se haga constar en la declaración anual de las retenciones e ingresos a cuenta que debe presentar el pagador de los rendimientos del trabajo, que el contribuyente le ha comunicado que está destinando cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena en los términos anteriormente señalados. De esta forma, la Administración tributaria tendrá conocimiento de que las retenciones se han minorado por dichas circunstancias, pudiendo así practicar las actuaciones de control que resulten procedentes.

EJEMPLO 11:

Contribuyente casado y con dos hijos, cuya edad a 31 de diciembre será de 2 y 5 años. Convive con el matrimonio la madre del contribuyente (de 69 años de edad), que carece de rentas propias. Los rendimientos brutos previstos al inicio del ejercicio son 33.000 (divididas en 14 pagas), descontándose en concepto de Seguridad Social 2.020.

Una vez cobrada la mitad de las retribuciones comunica que está satisfaciendo cantidades para la adquisición de su vivienda habitual con financiación ajena. Determinar el tipo de retención a partir de dicha comunicación.

Tipo de retención a 1 de enero.

Base para calcular el tipo de retención: 28.328.

Mínimo personal y familiar: 9.129.

Cuota de retención: 5.032,59.

Tipo previo de retención: $\text{Cuota de retención} / \text{Cuantía total de las retribuciones} = 5.032,59 / 33.000 = 15,25\% \rightarrow 15\%$.

Importe previo de retención: $\text{Tipo previo de retención} \times \text{Cuantía total de las retribuciones} = 0,15 \times 33.000 = 4.950$.

Tipo de retención: $(\text{Importe previo de retención} - 400) / \text{Cuantía total de las retribuciones} = (4.950 - 400) / 33.000 = 13,78\%$.

Regularización del tipo de retención:

Tipo previo de retención: sigue igual: 15%.

Nuevo tipo de retención: $(4.950 - 400 - 13,78\% \times 16.500) / 16.500 = 13,79\% - 2\% (\text{vivienda}) = 11,79\%$.

1.3.3.1.2. Minoración de los pagos fraccionados.

En lo que concierne a los pagos fraccionados se ha establecido una minoración de su cuantía equivalente a la reducción de las retenciones sobre rendimientos del trabajo. Para ello ha sido preciso modificar el artículo 110 del RIRPF al objeto de introducir la nueva minoración, que resulta de aplicación a partir de 1 de enero de 2009. Así, se introduce en la nueva letra d) del apartado 3 una minoración para el caso de que los contribuyentes destinen cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena, por las que vayan a tener derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual regulada en el artículo 68.1 de la Ley del Impuesto, señalándose expresamente que la minoración no resultará de aplicación cuando las cantidades se destinen a la construcción o ampliación de la vivienda ni a cuentas vivienda.

Habida cuenta del distinto procedimiento de determinación de los pagos fraccionados según el método de estimación que resulte aplicable, la configuración de la minoración varía en función de cada uno de las situaciones contempladas en el artículo 110 del RIRPF, estableciéndose la inaplicación de la minoración para el caso de que un contribuyente ejerza dos o más actividades las comprendidas en ordinales distintos de la citada letra d). Tal sería el caso de realización de actividades en estimación directa y en estimación objetiva, supuesto este de carácter residual dada la incompatibilidad establecida con carácter general en el artículo 35 del Reglamento.

1. Contribuyentes que ejerzan actividades que estuvieran en el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades.

La minoración resultará de aplicación cuando los rendimientos íntegros previsibles del período impositivo sean inferiores a 33.007,2 euros, teniendo tal consideración los que resulten de elevar al año los rendimientos íntegros correspondientes al primer trimestre. En consecuencia, los contribuyentes cuyos rendimientos íntegros superen el primer trimestre la cuantía de 8.251,8 euros no podrán aplicar la minoración. Por tanto, la aplicación de la deducción viene determinada por el importe de los rendimientos íntegros del primer trimestre, cabiendo la posibilidad de que en trimestres posteriores los rendimientos íntegros totales obtenidos superen la cuantía de 33.007,2 euros, en cuyo caso nada impide continuar aplicando la deducción, si bien se deberá respetar en todo caso el límite trimestral que se señala en el párrafo siguiente.

El importe de la deducción será el 2 por 100 del rendimiento neto correspondiente al período de tiempo transcurrido desde el primer día del año hasta el último día del trimestre a que se refiere el pago fraccionado, sin que en ningún caso se pueda practicar una deducción por importe superior a 660,14 euros en cada trimestre.

El importe de la minoración, al igual que la cuantía del pago fraccionado, se calcula de forma acumulativa, de tal manera que al final del período impositivo el contribuyente habrá visto minorado el pago fraccionado en el 2 por 100 del rendimiento neto del período.

Conviene recordar que según establece el párrafo segundo del artículo 110.1 a), de la cantidad a ingresar (20% del rendimiento neto acumulado) se deducirán los pagos fraccionados que, en rela-

ción con estas actividades, habría correspondido ingresar en los trimestres anteriores del mismo año si no se hubiera aplicado la minoración correspondiente a la nueva deducción de 400 euros. Sin embargo, sí debe tenerse en cuenta la minoración por destinar cantidades para la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual utilizando financiación ajena [letra d), apartado 3] efectuada en trimestres anteriores.

EJEMPLO 12:

Un contribuyente que realiza una actividad económica en estimación directa destina cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena, por las que vayan a tener derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual regulada en el artículo 68.1 de la Ley del Impuesto y obtiene de forma lineal unos rendimientos netos en el período impositivo por importe de 32.000 euros, sin que se le practique retención alguna.

1.º Trimestre.

Rendimiento neto acumulado	8.000
20%	1.600
Pagos a ingresar trimestres anteriores sin deducción 80 bis LIRPF	0
Pago fraccionado previo	1.600
Minoración artículo 80 bis LIRPF	(100)
2% Rendimiento neto acumulado	(160)
Resultado	1.340

2.º Trimestre.

Rendimiento neto acumulado	16.000
20%	3.200
Pagos a ingresar trimestres anteriores sin deducción 80 bis LIRPF	(1.440)
Pago fraccionado previo	1.760
Minoración artículo 80 bis LIRPF	(100)
2% Rendimiento neto acumulado	(320)
Resultado	1.340

3.º Trimestre.

Rendimiento neto acumulado	24.000
20%	4.800
Pagos a ingresar trimestres anteriores sin deducción 80 bis LIRPF	(2.880)
Pago fraccionado previo	1.920
Minoración artículo 80 bis LIRPF	(100)
2% Rendimiento neto acumulado	(480)
Resultado	1.340

.../...

.../...

4.º Trimestre.

Rendimiento neto acumulado	32.000
20%	6.400
Pagos a ingresar trimestres anteriores sin deducción 80 bis LIRPF	(4.320)
Pago fraccionado previo	2.080
Minoración artículo 80 bis LIRPF	(100)
2% Rendimiento neto acumulado	(640)
Resultado	1.340

Nota: Obsérvese que el importe de los «Pagos a ingresar trimestres anteriores sin deducción 80 bis LIRPF» de cada trimestre es igual a la suma de «pagos fraccionados previos» de trimestres anteriores, menos la suma de los importes consignados como «2% Rendimiento neto acumulado» en los trimestres anteriores.

En este ejemplo la minoración total de los pagos fraccionados asciende a 640 euros, lo que representa el 2 por 100 del rendimiento neto del período impositivo.

2. Contribuyentes que ejerzan actividades que estuvieran en el método de estimación objetiva.

La deducción resultará de aplicación cuando los rendimientos netos resultantes de la aplicación del método de estimación objetiva en función de los datos-base del primer día del año a que se refiere el pago fraccionado o, en caso de inicio de actividades, del día en que estas hubiesen comenzado, sean inferiores a 33.007,2 euros.

El importe de la deducción cada trimestre será el 0,5 por 100 de los rendimientos netos resultantes de los datos-base considerados para la determinación del pago fraccionado. Este porcentaje de deducción se aplica en todos los casos, con independencia del porcentaje de ingreso (4%, 3% o 2%) que sea de aplicación según las personas asalariadas.

No obstante, cuando no pudiera determinarse ningún dato base se aplicará la deducción prevista para el caso de contribuyentes que ejerzan actividades agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras.

Por tanto, salvo que no se puedan determinar los datos-base, los contribuyentes minorarán su pago fraccionado en un 0,5 por 100 cada uno de los cuatro trimestres del período impositivo, de tal modo que al final del período la minoración total será del 2 por 100 de los rendimientos resultantes de los datos-base.

EJEMPLO 13:

Contribuyente que realiza una actividad económica en estimación objetiva, con un rendimiento neto según datos-base de 25.000 euros, al que corresponde un porcentaje de ingreso de pago fraccionado del 4 por 100 y destina cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena, por las que va a tener derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual regulada en el artículo 68.1 de la Ley del Impuesto.

1.º Trimestre.

Rendimiento neto según datos-base	25.000
Porcentaje aplicable	4%
Pago fraccionado previo	1.000
Minoración artículo 80 bis LIRPF	(100)
0,5% Rendimiento neto según datos-base	(125)
Resultado	775

2.º Trimestre.

Rendimiento neto según datos-base	25.000
Porcentaje aplicable	4%
Pago fraccionado previo	1.000
Minoración artículo 80 bis LIRPF	(100)
0,5% Rendimiento neto según datos-base	(125)
Resultado	775

3.º Trimestre.

Rendimiento neto según datos-base	25.000
Porcentaje aplicable	4%
Pago fraccionado previo	1.000
Minoración artículo 80 bis LIRPF	(100)
0,5% Rendimiento neto según datos-base	(125)
Resultado	775

4.º Trimestre.

Rendimiento neto según datos-base	25.000
Porcentaje aplicable	4%
Pago fraccionado previo	1.000
Minoración artículo 80 bis LIRPF	(100)
0,5% Rendimiento neto según datos-base	(125)
Resultado	775

En este ejemplo la minoración total de los pagos fraccionados asciende a 500 euros, lo que representa el 2 por 100 del rendimiento neto según los datos-base.

3. Contribuyentes que ejerzan actividades agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras, cualquiera que fuese el método de determinación del rendimiento neto.

La deducción resultará de aplicación cuando el volumen previsible de ingresos del período impositivo, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones sea inferior a 33.007,2 euros, teniendo tal consideración el resultado de elevar al año el volumen de ingresos del primer trimestre, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones. De forma similar al supuesto señalado en el apartado 1 anterior, los contribuyentes cuyo volumen de ingresos supere el primer trimestre la cuantía de 8.251,8 euros, no podrán aplicar la minoración. Habida cuenta de que la aplicación de la deducción viene determinada por el volumen de ingresos del primer trimestre, en el supuesto de que en trimestres posteriores el volumen de ingresos acumulado supere la cuantía de 33.007,2 euros, se podrá seguir aplicando la deducción, si bien en este caso se deberá respetar en el límite máximo anual de la deducción que se señala más adelante.

El importe de la deducción será el 2 por 100 del volumen de ingresos del trimestre, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones.

En ningún caso podrá practicarse una deducción por un importe acumulado en el período impositivo superior a 660,14 euros.

Dado que en estos supuestos tanto el porcentaje de ingreso del pago fraccionado (2%) como la magnitud sobre la que se aplica (volumen de ingresos del trimestre, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones) coinciden con el porcentaje y la magnitud de la minoración de la cantidad a ingresar, la aplicación de esta minoración conduce a que el pago fraccionado sea cero, salvo que sea de aplicación el límite señalado en el párrafo anterior.

2. ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO

Por lo que respecta a las novedades jurisprudenciales, a continuación se extractan las sentencias más relevantes del Tribunal Supremo recaídas en el año 2008 que afectan al IRPF.

Sentencia de 5 de marzo de 2008. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a (NFJ028403).

El Tribunal Supremo niega la posibilidad de que la Administración tributaria regularice al retenedor cuando el contribuyente del IRPF ha cumplido la obligación tributaria principal, según la regulación de esta materia existente en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

En esta sentencia, junto con la de fecha 27 de febrero de 2007, el Alto Tribunal ha sentado doctrina jurisprudencial sobre la obligación de retener bajo la normativa anteriormente señalada. Asimismo cabe señalar que la Sentencia de 16 de julio de 2008 se ha pronunciado términos semejantes sobre esta misma cuestión.

Los fundamentos de la sentencia, en síntesis, son los siguientes:

Según el Alto Tribunal, el cobro por parte de la Administración tributaria de la retención que debió practicarse implica un enriquecimiento injusto de la Administración, pues en la cuota de los sujetos pasivos correspondiente a su deuda tributaria ya ha sido cobrada la retención no practicada y que ahora se exige.

De acuerdo con lo anterior, la actuación de la Administración exigiendo la retención al retenedor cuando ya ha sido pagada por los sujetos pasivos la cuota correspondiente a su deuda tributaria implica doble imposición.

Por lo que respecta a la naturaleza de la obligación de retener, la Sentencia de 5 de marzo de 2008 señala que cualquiera que sea su naturaleza (obligación accesorio de otra principal, obligación dependiente de otra, obligación en garantía del cumplimiento de otra), es imposible su permanencia cuando ha sido cumplida la obligación principal, la obligación de la que depende o la obligación que garantiza.

El Tribunal Supremo a continuación indica que el cumplimiento de la obligación principal determina la imposibilidad de exigir la cuota correspondiente a la retención. Si el contribuyente ha pagado la cuota tributaria, no tiene sentido que la Administración despliegue la pretensión de cobro sobre el retenedor, pues ello determinaría un doble cobro de la cuota correspondiente a la retención del contribuyente en su declaración, en primer lugar, y del retenedor después. Dos pretensiones de cobro, pues, dirigidas hacia dos sujetos distintos para exigir la misma cuota.

En conclusión, el Alto Tribunal afirma que si los sujetos pasivos han cumplido con la obligación tributaria principal, no tiene sentido exigir el ingreso de la retención de una cuota debidamente ingresada, sin perjuicio de que la Administración tributaria pueda exigir al retenedor los efectos perjudiciales (los intereses y las sanciones que el retenedor pueda merecer) que para ella se hayan producido por el hecho de no haberse practicado la retención o haberse practicado de modo cuantitativamente insuficiente.

Sentencia de 9 de julio de 2008. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a (NFJ029233).

Esta sentencia tiene por objeto resolver la cuestión de legalidad sobre la exigencia reglamentaria del artículo 10.3 del RIRPF, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero (ya derogado), que estable un límite temporal mínimo entre la concesión y la posibilidad del ejercicio del derecho de opción de dos años para considerar que los rendimientos del trabajo derivados del ejercicio de opciones sobre acciones tienen un período de generación superior a dos años a efectos de la aplicación de la reducción por irregularidad.

La sentencia concluye que el citado requisito reglamentario constituye una extralimitación reglamentaria, y en consecuencia declara nulo de pleno derecho el inciso del artículo 10.3 en el que establece «... cuando puedan ejercitarse transcurrido más de dos años desde su concesión».

Los argumentos del Tribunal Supremo para declarar la nulidad del precepto reglamentario cuestionado, básicamente son los siguientes:

El Tribunal toma como punto de partida el artículo 17.2 a) de la Ley 40/1998 que establecía una reducción por irregularidad de los rendimientos íntegros del trabajo que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, pudiendo estar incluidas dentro de esta categoría las retribuciones derivadas del ejercicio del derecho de opción de compra sobre acciones.

A ellas se refiere el artículo 10.3 del anterior RIRPF que establecía: «A efectos de reducción prevista en el artículo 17.2 a) de la Ley del Impuesto, se considerará rendimiento del trabajo con período de generación superior a dos años y que no se obtiene de forma periódica o recurrente, el derivado de la concesión del derecho de opción de compra sobre acciones o participaciones a los trabajadores, cuando solo puedan ejercitarse transcurridos más de dos años desde su concesión, si, además, no se conceden anualmente».

Según el Alto Tribunal, el artículo del reglamento introduce dos nueva limitaciones: primero, que no se concedan anualmente; y segundo, que la opción sobre compras de acciones solo pueda ejercitarse transcurrido mas de dos años desde su concesión. La primera de ellas no es más que consecuencia de la limitación legal que prohíbe la calificación legal de irregularidad de aquellos rendimientos obtenidos de forma periódica o recurrente. Lo anual, lo que se repite años tras año, tiene carácter periódico, por lo que se convierte en forma habitual de retribución y sale de la razón de ser la reducción. Por ello, considera el Tribunal que el Reglamento, sobre este extremo, no hace más que puntualizar y aclarar la previsión legal.

En el segundo requisito se introduce *ex novo* una limitación no contemplada por la ley respecto de los rendimientos irregulares por período de generación superior a los dos años, para el supuesto de que se trate de rendimientos derivados del ejercicio de derecho de opción sobre acciones concedidas por el empleador al trabajador. El Tribunal entiende que esta previsión reglamentaria no está amparada por la ley, cuyas únicas limitaciones se refieren al período de generación y su carácter periódico o recurrente, pero no a la forma en que se conceda el derecho de opción o a la limitación temporal que debe incluirse en el ejercicio la concesión.

A juicio del Alto Tribunal, por la propia naturaleza y finalidad de la reducción, la irregularidad se produce cuando entre la concesión y su ejercicio han transcurrido más de dos años, independientemente de que en el contrato, acuerdo o pacto entre cedente y cesionario (empleador o empleado) se establezca un límite temporal mínimo para su ejercicio.

Finalmente debe señalarse que esta sentencia ha originado la modificación del artículo 11.3 del actual RIRPF, cuya redacción coincidía con la enjuiciada por el Tribunal Supremo.

Sentencia de 13 de noviembre de 2008. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a (NFJ030830 y NFJ030831).

Esta sentencia, conjuntamente con otra de la misma fecha, establece que con arreglo a la anterior normativa del IS (Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades), la remuneración

de los miembros del Consejo de Administración solo resulta deducible cuando los estatutos hayan establecido su cuantía de forma determinada o perfectamente determinable. Dicha regla resulta aplicable incluso respecto de los Consejeros que, desarrollando únicamente las actividades propias de su cargo, hayan sido dados de alta por la sociedad en la Seguridad Social.

Si bien esta sentencia afecta directamente al IS, dado que se refiere a la deducibilidad de un gasto en este impuesto (cuestión esta que no se trata en el presente extracto), también es relevante desde la óptica del IRPF, por cuanto puede incidir en la calificación a efectos de este impuesto de las retribuciones que perciben los administradores de entidades. Además, reviste interés el análisis de la compatibilidad de la condición de administrador con la existencia de una relación laboral especial de alta dirección.

Sobre esta última cuestión, el Tribunal considera que en la medida en que el personal perteneciente al Consejo de Administración de una entidad mercantil desempeña únicamente las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad propias de dicho cargo, debe entenderse que su vínculo con la entidad mercantil es exclusivamente de naturaleza mercantil y no laboral. Y ello con independencia de que realizaran un plus de dedicación, y de que la entidad hubiera celebrado con dichas personas un contrato de alta dirección, les hubiera dado de alta en la Seguridad Social, hubiera practicado sobre sus retribuciones la retención prevista para los rendimientos del trabajo y, en fin, hubiera contabilizado las mismas en la cuenta de «Sueldos y Salarios» y no en la específica del Consejo de Administración; porque la naturaleza jurídica de las relaciones se define por su propia esencia y contenido, no por el concepto que le haya sido atribuido por las partes, y porque «ni el consejo de administración, ni el consejero delegado en su propio beneficio, pueden acudir al contrato de alta dirección, creando la figura de alto directivo en quien legalmente no puede ser definido como tal». En suma, señala el Tribunal que la relación establecida carece de eficacia y no puede ser tenida en cuenta a los efectos tributarios, pues infringe la exigencia del artículo 130 de la Ley de Sociedades Anónimas de que la retribución de los administradores sea fijada en los estatutos.

3. ANÁLISIS DE LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Por último, se ha incorporado en esta obra una relación de las consultas tributarias vinculantes más relevantes evacuadas durante el ejercicio 2008 y los dos primeros meses de 2009 relativas al IRPF.

3.1. Rentas exentas.

3.1.1. Exención de la prestación por desempleo en la modalidad de pago único. Consulta V2537/08, de 30 de diciembre (NFC031688).

En esta consulta se plantea la aplicación de la exención a la cantidad percibida mensualmente dentro del ámbito de esta modalidad de prestación y destinada a subvencionar las cotizaciones a la Seguridad Social.

Con carácter previo, conviene recordar que en la actualidad existen diferentes modalidades de capitalización o pago único de la prestación por desempleo. Según el tipo de actividad que el trabajador tenga previsto realizar podrá solicitar y obtener el importe de la prestación contributiva por desempleo que le corresponde de las siguientes formas:

1. Obtener en un solo pago la cantidad que justifique como inversión necesaria para iniciar la actividad, con el límite máximo del 40 por 100 del importe total de la prestación que el trabajador tenga pendiente de recibir.

Si no obtiene el total de la cuantía de su prestación en un solo pago para financiar la inversión inicial, puede solicitar simultáneamente el abono del importe restante para financiar el coste de las cuotas de Seguridad Social durante el desarrollo de su actividad como trabajador autónomo (abono mensual).

2. Obtener exclusivamente la cantidad que justifique como inversión necesaria para el inicio de la actividad.
3. Obtener exclusivamente el importe total de la prestación por desempleo pendiente de percibir para la subvención de cuotas a la Seguridad Social, en los términos señalados.

Pues bien, en la presente consulta la DGT ha aclarado que la exención resulta aplicable no solo a la cantidad abonada en una sola vez, sino también, en su caso, a la percibida mensualmente para subvencionar las cotizaciones a la Seguridad Social, con el límite global para el conjunto de ellas de 12.020 euros con independencia de los periodos impositivos en los que se tenga derecho a percibir la mencionada prestación, tributando la parte que exceda de dicho límite como rendimiento íntegro del trabajo para su perceptor.

3.1.2. Exención por trabajos realizados en el extranjero.

3.1.2.1. Servicios intragrupo. Consulta V1628/08, de 4 de agosto (NFC030909).

En esta consulta se analiza la aplicación de la exención por trabajos realizados en el extranjero [art. 7 p) de la LIRPF] por un contribuyente que presta servicios en el seno un grupo internacional que redundan en beneficio de todas las empresas del grupo.

En la contestación, la DGT considera que hasta el 31 de diciembre de 2006, no puede considerarse que existe un trabajo prestado para una empresa no residente a la que el trabajador se ha desplazado, dado que los trabajos redundan en beneficio de todas las empresas del grupo: residentes y no residentes. En consecuencia, no procede la aplicación de la exención.

Sin embargo, de acuerdo con la nueva redacción del artículo 7 p) de la LIRPF y del artículo 6 del RIRPF, a partir de 1 de enero de 2007, cuando la entidad destinataria de los trabajos está vinculada con el empleador, se entenderá que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuan-

do de acuerdo con lo previsto en el 16.5 del TRLIS pueda considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria. Entre los servicios intragrupo previstos en el citado apartado 5 figura la prestación de servicios conjuntos en favor de varias personas o entidades vinculadas.

Por tanto, según las modificaciones normativas introducidas por la Ley 35/2006, el criterio señalado anteriormente no resulta de aplicación a partir de 1 de enero de 2007. Desde esta fecha, cabrá la posibilidad de que actividades que afecten al grupo en su conjunto o a varios de sus miembros se consideren servicios intragrupo y, en consecuencia, sean aptas para la aplicación de la exención del artículo 7 p) de la Ley 35/2006. Eso sí, la parte de los servicios intragrupo realizados en el extranjero que corresponda con servicios prestados a la filial española no tendrá la consideración de trabajos realizados para una empresa o entidad no residente en España, y en consecuencia no estaría amparada por la exención.

3.1.2.2. Existencia de dos pagadores a efectos de la exención y régimen de dietas. Consulta V0344/08, de 15 de febrero (NFC028645).

La cuestión planteada se refiere a la aplicación de la exención prevista en el artículo 7 p) de la LIRPF así como la aplicación del régimen de dietas exceptuadas de gravamen por un funcionario español que trabaja para la Comisión Europea, donde está destinado en comisión de servicio como «experto nacional». Su sueldo lo paga la Administración española, y la Comisión Europea le paga una cantidad en concepto de indemnización diaria por estancia y otra cantidad mensual en concepto de indemnización por traslado.

Según la DGT, en el presente supuesto se entienden cumplidas las condiciones exigidas para la aplicación de la exención prevista en el artículo 7 p) de la LIRPF. En particular, por lo que respecta al requisito de que los trabajos se realicen para una entidad no residente, el consultante trabaja desde el 1 de octubre de 2004 en Bruselas donde tiene su sede la Comisión Europea, como «experto nacional» cuya función consiste principalmente en prestar asistencia a los funcionarios o agentes temporales de la Comisión. Siendo la Comisión un órgano independiente de los gobiernos nacionales de la Unión Europea, cuya función es representar y defender los intereses de la Unión Europea en su conjunto, cabe considerar que el destinatario o beneficiario es la Comisión Europea, entidad residente en el extranjero.

Por tanto, cabe concluir que las retribuciones percibidas por el consultante, tanto las procedentes de la Administración española, como las procedentes de la Comisión, están exentas en el IRPF, con el límite de 60.100 euros anuales.

En lo relativo a la consideración de las cantidades percibidas mensualmente de la Comisión en concepto de indemnización diaria por estancia y de indemnización por traslado como dietas exceptuadas de gravamen al amparo de lo dispuesto en el artículo 9 del RIRPF, se señala que el consultante mantiene una relación estatutaria con la Administración española, que es quien conserva la condición de empleador a efectos de aplicación del régimen de dietas, por lo que a las cantidades percibidas mensualmente de la Comisión no les resultará de aplicación el régimen de dietas y por tanto serán objeto de gravamen, considerándose, eso sí, rendimientos del trabajo a efectos del cómputo del límite exento de 60.100 euros.

3.1.3. Exención de las ayudas percibidas de las Administraciones Públicas por nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos menores. Delimitación. Consulta V2209/08, de 24 de noviembre (NFC031404).

En esta consulta se plantea la aplicación de la exención de las ayudas percibidas de las Administraciones Públicas por nacimiento, acogimiento o cuidado de hijos menores regulada en el artículo 7 z) de la LIRPF, a las ayudas percibidas por los propios trabajadores de una Administración Pública en aplicación de su plan de acción social.

En la contestación establece los requisitos que, entre otros, deben cumplirse para que las ayudas procedentes de una Administración Pública estén exentas en virtud de dicho precepto:

- Que se trate de prestaciones o ayudas familiares percibidas de cualquier Administración Pública y,
- Que la posibilidad de acceder a tales prestaciones o ayudas familiares sea de ámbito público.

En el presente caso, el carácter restrictivo de la convocatoria en cuanto a las personas que pueden solicitar las referidas ayudas (los propios trabajadores de dicha Administración) no permite la aplicación de la exención, por lo que tributarán como rendimientos del trabajo para su perceptor.

3.2. Rendimientos del trabajo.

3.2.1. Rentas en especie.

3.2.1.1. Plan de retribución flexible. Consulta V1171/08, de 6 de junio (NFC030310).

Esta consulta aborda el tratamiento de los denominados «planes de retribución flexible» en cuya virtud la empresa y sus empleados acuerdan, mediante la modificación o novación del contrato de trabajo existente, un cambio en la composición del sistema retributivo, de tal forma que se sustituyen retribuciones dinerarias por retribuciones en especie o se sustituyen retribuciones en especie por otras diferentes.

En estos casos, la DGT entiende que no se está en presencia de mediación en el pago [véase consulta V1409/08 (NFC031005)], sino ante retribuciones en especie acordadas en el contrato de trabajo. En base a lo anterior, la tributación de los distintos bienes, derechos y servicios que ofrece la entidad consultante a sus empleados en aplicación del Plan anteriormente mencionado, se regirá por lo dispuesto en los artículos 42 y 43 de la Ley del Impuesto.

3.2.1.2. Pases gratuitos a los empleados de una entidad dedicada al transporte de viajeros por ferrocarril. Consulta V2149/08, de 18 de noviembre (NFC031686).

En esta consulta se plantea el tratamiento de los pases gratuitos para el desplazamiento por las líneas de ferrocarril que una entidad que tiene como actividad principal la prestación del servicio público de transporte por ferrocarril tiene reconocido por convenio colectivo a sus empleados.

La contestación señala que de acuerdo la configuración de las rentas en especie que se desprende del artículo 42 de la LIRPF, la concesión gratuita de pases para el desplazamiento por las líneas de ferrocarril constituye la obtención para fines particulares de un derecho para la utilización gratuita del transporte, derecho que tiene una extensión mayor que la realización efectiva de los viajes gratuitos para los que habilitan los pases a sus titulares (con su equivalente –según los cuadros de tarifas aportados– con la oferta al público en general de los billetes que cubren desplazamientos ilimitados, independientemente del grado de utilización) y que, como tal derecho, es el que se constituye en la propia retribución en especie del trabajo.

Respecto a la valoración de esta retribución en especie, su determinación se efectuará conforme con la norma de valoración recogida en el artículo 43.1.1.º f) de la LIRPF y en el artículo 48 del RIRPF. De acuerdo con las citadas normas, y no existiendo descuentos promocionales u otros ofrecidos a colectivos similares, la retribución en especie consistente en la entrega a los trabajadores de la empresa de los pases gratuitos se valorará conforme al precio ofertado al público deduciendo el descuento del 15 por 100 siempre que no supere el límite cuantitativo de 1.000 euros anuales, en cuyo caso se aplicará este último.

3.2.1.3. Utilización de vivienda. Pago por la empresa, contrato a nombre del empleado. Consulta V1409/08, de 7 de julio (NFC031005).

En esta consulta se plantea la naturaleza –dineraria o en especie– de la renta consistente en la utilización de una vivienda por empleados de una empresa cuando el contrato está a nombre del empleado y la empresa es quien abona directamente el importe del alquiler al arrendador.

Según la DGT, no existe retribución en especie sino dineraria cuando se produzca una simple mediación de pago por parte de la empresa respecto de gastos efectuados por el empleado; es decir, supuestos en que la empresa se limita a abonar una cantidad por cuenta y orden del empleado. En estos casos, la contraprestación exigible por el trabajador a la empresa no consiste en la utilización, consumo u obtención de bienes, derechos o servicios, sino que se trata de una contraprestación que la empresa tiene la obligación de satisfacer de forma dineraria, si bien en virtud del mandato realizado por el empleado, el pago se realiza a un tercero señalado por este. Es decir, que el trabajador destina parte de sus retribuciones dinerarias a la adquisición de determinados bienes, derechos o servicios, pero el pago de los mismos se realiza directamente por el empleador.

No obstante, no siempre que el empleador satisfaga o abone cantidades a terceros para que estos proporcionen a su trabajador el bien, derecho o servicio de que se trate, estaremos en presencia de retribuciones dinerarias, por considerar que existe mediación de pago, ya que en ocasiones la retribución en especie se instrumenta mediante un pago directo del empleador al tercero en cumplimiento de los compromisos asumidos con sus trabajadores, es decir, para hacer efectiva la retribución en especie acordada. Para que opere tal supuesto resulta necesario que la retribución en especie esté así pactada con los trabajadores en el convenio colectivo o en el contrato de trabajo, es decir, que la empresa venga obligada (en función del convenio o contrato) a suministrarles una vivienda en alquiler. En tal supuesto, las cantidades pagadas por la empresa a los arrendadores no se considerarían como un supuesto de mediación de pago, en los términos anteriormente señalados, sino como retri-

buciones en especie acordadas en el convenio colectivo o en el contrato de trabajo, resultando totalmente indiferente a nombre de quién esté el contrato de arrendamiento.

3.2.1.4. Opciones sobre acciones cuando durante parte del período de generación el empleado no ha sido contribuyente del IRPF. Consulta V1048/08, de 25 de mayo (NFC029568).

En esta consulta se aborda el tratamiento de los rendimientos del trabajo derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones cuando en el momento de su concesión (y durante la mayor parte del período de generación) el empleado prestaba sus servicios a una entidad no residente, teniendo su residencia fiscal en Reino Unido, y en el momento de su ejercicio el empleado tiene su residencia fiscal en España.

La DGT considera que el devengo del rendimiento en especie del trabajador se produce cuando su residencia fiscal es española. Dicha residencia determina su condición de contribuyente por el IRPF, tributando por su renta mundial con arreglo a la normativa de dicho impuesto, con independencia de quién la satisfaga y del lugar donde se obtenga, sin perjuicio de las particularidades que, para cada tipo de renta, se establezcan en los convenios para evitar la doble imposición que, en su caso, sean aplicables.

Según se desprende del artículo 15 del Convenio entre España y el Reino Unido, y de los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, la renta derivada de las opciones sobre acciones tiene la consideración de renta del trabajo y por tanto este tipo de rendimientos se encuentran en el ámbito de aplicación del citado artículo 15. España como Estado de la residencia de la consultante tiene derecho a gravar los rendimientos procedentes del ejercicio de las opciones sobre acciones concedidas a la trabajadora al ser residente en territorio español en el momento de la obtención de los citados rendimientos.

No obstante, el Reino Unido, como Estado de la fuente, también tiene derecho a gravar esos rendimientos independientemente del momento que puedan satisfacerse, devengarse o adquirirse de manera definitiva por el empleado.

Las retenciones se practicarán de acuerdo la normativa española. Por tanto debe efectuarse el correspondiente ingreso a cuenta teniendo en cuenta el valor total de la retribución en especie devengada.

La doble imposición que pudiera surgir como consecuencia de que los rendimientos obtenidos en el ejercicio de las opciones sobre acciones sean objeto de retención por la entidad residente en el Reino Unido por la parte correspondiente al período de tiempo en que el empleado estuvo prestando sus servicios en la misma, se eliminará deduciéndose en el IRPF una cantidad igual a la del impuesto pagado en el Reino Unido. En particular, se podrá practicar la deducción por doble imposición internacional prevista en la LIRPF.

3.2.1.5. Opciones sobre acciones. Ejercicio en distintos períodos impositivos. Consulta V0053/08, de 11 de enero (NFC028338).

La cuestión que se suscita en esta consulta es cómo ha de computarse el período de generación a efectos de la aplicación del límite de la reducción del 40 por 100 cuando, por una parte, se ejercitan

las opciones en varios períodos impositivos y, a su vez, dentro de un mismo año se ejercitan opciones en distintas fechas.

La contestación señala que la reducción del 40 por 100 por período de generación superior a dos años está sometida a un límite cuantitativo conforme al párrafo tercero del apartado 2 del artículo 18 de la LIRPF: el importe que resulte de multiplicar el salario medio anual del conjunto de los declarantes en el IRPF por el número de años de generación del rendimiento. En el supuesto planteado de ejercicio en distintas fechas a lo largo de 2008 de las opciones obtenidas, se unificaría el período de generación, tomándose para todas el correspondiente a la fecha del primer ejercicio.

Por otra parte, las ejercitadas en 2009 tendrán como período de generación el tiempo transcurrido entre la concesión de las opciones y la primera fecha de ejercicio efectuada en dicho año.

3.2.2. Reducción por período de generación superior a dos años.

Reducción del 40 por 100 por período de generación superior a dos años. Consulta V2157/08, de 19 de noviembre (NFC031379).

En esta consulta se plantea la aplicación de la reducción del 40 por 100 por período de generación superior a dos años a los rendimientos derivados de un plan de incentivación para el equipo directivo de una entidad, habiendo tenido lugar previamente un plan de entrega de acciones a largo plazo que cumplía los requisitos exigidos para que resultase de aplicación la reducción del 40 por 100.

El nuevo plan de incentivación se compone de sucesivos ciclos de concesión de derechos, liquidables en acciones o en metálico, ejercitándose dichos derechos en todo caso antes del transcurso de dos años desde la concesión. Cada ciclo de concesión resultaría independiente y autónomo del anterior, de manera que la participación de un empleado en un ciclo de concesión no presupone la participación en el siguiente.

Tras descartar la calificación reglamentaria como rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, y al no tener cada uno de los rendimientos derivados de cada uno de los ciclos de concesión un período de generación superior a dos años, la DGT entiende que no resultará de aplicación la reducción del 40 por 100 prevista en el citado artículo 18.2 de la Ley del Impuesto. Como consecuencia de lo anterior, la implantación del nuevo plan no afectaría al derecho a practicar la reducción citada en el plan anterior.

3.2.3. Reducción por movilidad geográfica. Consulta V2005/2008 (NFC031372).

En esta consulta se plantea la aplicación de la reducción por movilidad geográfica a un contribuyente que cesa voluntariamente en su trabajo, inscribiéndose a continuación en el INEM como demandante de empleo.

Al respecto, en la citada contestación se señala la procedencia de la aplicación de la citada reducción en el presente caso (siempre que se cumpla el resto de los requisitos) ya que la norma simplemente exige que el contribuyente esté desempleado e inscrito en la oficina de empleo.

Por tanto, no es necesario que el contribuyente se encuentre en situación legal de desempleo en los términos previstos en el artículo 208.2 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.

3.3. Rendimiento de capital mobiliario.

3.3.1. Reparto de la prima de asunción de participaciones. Consulta V0200/09, de 3 de febrero.

La cuestión planteada en esta consulta es el tratamiento para el usufructuario de la distribución de reservas por prima de asunción de participaciones.

La DGT parte de la hipótesis que, de acuerdo con la normativa mercantil y el título constitutivo del usufructo, le corresponderían al consultante como usufructuario de las participaciones las cantidades derivadas de la distribución de la prima de asunción, para a continuación señalar que el inciso final del antes reproducido artículo 25.1 e) de la LIRPF (tributación del exceso del importe devuelto respecto del valor de adquisición), únicamente puede aplicarse al propietario de la participación que perciba los rendimientos correspondientes a la recuperación de la prima de asunción en que se materializó, en su momento, la diferencia entre el nominal de la participación y su precio de emisión.

Dichas circunstancias no pueden ser consideradas a efectos de determinar la renta obtenida para el usufructuario de la acción, para el cual la renta derivada de su derecho de usufructo es independiente del precio pagado por el propietario para adquirir la participación, debiendo tener en cuenta además que para el usufructuario la reserva por prima de asunción es una reserva más que no deriva de una aportación previa efectuada por el mismo (a diferencia del propietario).

Por lo anterior, debe concluirse que la regla contenida en el último inciso del reproducido artículo 25.1 e) de la LIRPF no resulta aplicable al usufructuario de la participación, por lo que el importe percibido con ocasión de la distribución de la prima de asunción, tributará como rendimiento íntegro en su totalidad, de acuerdo con dicho artículo.

Por último, se señala que no le resultará aplicable a las cantidades distribuidas al usufructuario la exención del citado artículo 7 y) de la Ley del Impuesto, que declara exentos los dividendos y participaciones en beneficios a que se refieren los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 25 de la Ley del Impuesto, con el límite de 1.500 euros anuales. Tampoco existirá obligación, como antes se refirió, de practicar retención o ingreso a cuenta sobre los rendimientos obtenidos por el usufructuario, de acuerdo con el artículo 73 i) del RIRPF.

3.4. Rendimiento de actividades económicas.

3.4.1. *Calificación de la retribución derivada de los servicios profesionales que los socios prestan a una entidad que realiza actividades profesionales. Consulta V1492/08, de 18 de julio (NFC030726).*

La cuestión analizada en esta consulta es cuál debe ser la calificación en el IRPF de las retribuciones percibidas por los socios de una entidad, que habiendo suscrito con esta un contrato de arrendamiento de servicios, prestan servicios profesionales con carácter exclusivo a la entidad y a sus clientes.

En este supuesto es preciso analizar la relación que une a los profesionales con la entidad para calificar los rendimientos que estos obtengan. Aunque no corresponde a la DGT calificar la naturaleza laboral o civil de dicha relación, sí cabe analizar sus rasgos definitorios y a la vista de los mismos determinar cuál es la calificación que procede en el ámbito del IRPF, de tal modo que en ausencia de las notas de dependencia y ajenidad (tal y como se han configurado por reiterada jurisprudencia) 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.

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.

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.

3.4.2. *Calificación de las retribuciones obtenidas por los administradores concursales. Consulta V2106/08, de 10 de noviembre (NFC031365).*

Se plantea cuál es la calificación procedente en el IRPF de las retribuciones obtenidas por los administradores concursales.

Según el artículo 27.1 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal «1. La administración concursal estará integrada por los siguientes miembros:

- 1.º Un abogado con experiencia profesional de, al menos, cinco años de ejercicio efectivo.
- 2.º Un auditor de cuentas, economista o titulado mercantil colegiados, con una experiencia profesional de, al menos, cinco años de ejercicio efectivo.

- 3.º Un acreedor que sea titular de un crédito ordinario o con privilegio general, que no esté garantizado. El juez procederá al nombramiento tan pronto como le conste la existencia de acreedores en quienes concurren esas condiciones (...)».

Los casos de administración concursal previstos en los números 1.º y 2.º del apartado 1 del artículo 27 de la Ley Concursal, generan rendimientos propios de una actividad profesional, dado que no puede distinguirse la actividad ejercida por los profesionales citados en las tareas desarrolladas respecto al conjunto de sus clientes, y la desarrollada respecto a la empresa en situación de concurso, ya que tanto la una como la otra son prestadas en el ejercicio de su actividad profesional, y con la utilización de los recursos personales y materiales empleados de forma indistinta o conjunta para el desarrollo de su actividad.

Por el contrario, en los supuestos del número 3.º del apartado 1 del artículo 27 de la Ley Concursal, se generan rendimientos propios del trabajo personal conforme a lo previsto en el artículo 17.2 e) de la LIRPF, que califica como tales rendimientos las retribuciones de los administradores.

3.4.3. Actividad económica de compraventa: afectación de elementos adquiridos antes de 1 de enero de 2007. Consulta de V1482/08, de 16 de julio (NFC030722).

Esta consulta aborda el tratamiento de la transmisión de terrenos con posterioridad a 1 de enero de 2007 que habían sido adquiridos con anterioridad a esa fecha por un contribuyente que no es urbanizador, ni tiene vinculación con ninguna sociedad mercantil dedicada a la urbanización o promoción inmobiliaria, ni tiene establecimiento o local para el desarrollo de actividad, ni anuncia el ejercicio de actividad alguna mediante circulares, periódicos, carteles, rótulos expuestos al público, ni dispone de medios productivos o recursos personales.

En la contestación, la DGT señala que, según la información facilitada en el escrito de consulta, con anterioridad a 1 de enero de 2007 el consultante no cumplía los requisitos previstos en el artículo 25.1 del TRLIRPF, sin tampoco concurrir las circunstancias referidas en el apartado 2 del mismo artículo. Por tanto, los inmuebles adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 2007, en los que se dé la circunstancia indicada de no encontrarse afecto a una actividad económica de compraventa en los términos señalados con anterioridad a esta fecha, no deberán tomarse en consideración a efectos de determinar si a partir de dicha fecha la actividad de compraventa de inmuebles desarrollada por el contribuyente pudiese calificarse como actividad económica de acuerdo con el artículo 27.1 de la LIRPF.

Igualmente, en el caso de iniciarse dicha actividad económica, el contribuyente podrá no afectar a la misma los inmuebles indicados en el párrafo anterior.

3.5. Ganancias y pérdidas patrimoniales.

3.5.1. Opción de compra no financiera. Consulta V1004/08, de 21 de mayo (NFC029561).

En esta consulta se aborda el tratamiento de la prima recibida por el propietario de un inmueble por la concesión de una opción de compra sobre el mismo a favor de un tercero.

Según la DGT, por virtud del contrato de opción una de las partes, concedente de la opción –en este caso el consultante–, atribuye a la otra, beneficiaria de la opción, el llamado derecho de opción en cuanto que se trata de una facultad que permite a quien la ostenta configurar en el futuro una relación jurídica a su favor que permite decidir, dentro de un determinado período de tiempo y unilateralmente, la celebración de un contrato, que en el caso de la opción de compra, es un contrato de compraventa. Ejercitada la opción de compra se consuma el contrato por el que se concedió y se perfecciona la compraventa (STS de 5 de noviembre de 2003). Ello determina que el contrato de opción de compra y la ulterior compraventa de las participaciones sociales como consecuencia del ejercicio de la opción dan lugar a dos alteraciones patrimoniales diferenciadas.

La concesión de la opción de compra sobre un inmueble produce en el consultante una ganancia de patrimonio según lo dispuesto en el artículo 33.1 de la LIRPF, que nace en el momento de su concesión y que, por lo tanto, al no derivar de una transmisión, se clasifica como renta general a efectos del cálculo del impuesto de acuerdo con lo establecido en el artículo 45 de la LIRPF. Su importe vendrá determinada por el valor efectivamente satisfecho siempre que no sea inferior al valor de mercado, en cuyo caso prevalecerá este. De este valor se deducirán los gastos y tributos inherentes a la operación que hayan sido satisfechos por el consultante. La imputación de la renta deberá efectuarse, de acuerdo con lo previsto en el artículo 14.1 de la LIRPF, en el período impositivo en el que tiene lugar la alteración patrimonial.

Si posteriormente se ejercita la opción de compra en los términos convenidos, la transmisión del inmueble por el consultante producirá una ganancia o pérdida de patrimonio según lo dispuesto en el artículo 33.1 de la LIRPF.

La cuantía recibida por el consultante en concepto de precio del derecho de opción de compra sobre el inmueble se descontará, si así se pacta, del precio total convenido por la transmisión de dicho inmueble, por lo que el precio de la opción recibido por el consultante constituirá un menor valor de transmisión del inmueble a efectos del cálculo de la ganancia patrimonial que derive de la transmisión.

3.5.2. Extinción de usufructo vitalicio. Posterior venta por el pleno propietario. Consulta V1369/08, de 2 de julio (NFC030676).

En esta consulta se plantea la tributación de la transmisión de la plena propiedad de una finca cuya nuda propiedad se había adquirido inicialmente, habiéndose extinguido el usufructo con anterioridad a dicha transmisión.

La fecha de adquisición de la finca a efectos del cálculo de la reducción de la ganancia patrimonial por aplicación de la disposición transitoria novena de la LIRPF, será la fecha de adquisición de la nuda propiedad.

En efecto, en el caso de transmisión de la nuda propiedad con reserva de usufructo por parte del vendedor, el vendedor se convierte en poseedor en nombre ajeno (STS de 3 de diciembre de 1999). Dicha adquisición se refiere a la integridad del dominio, pues la extinción del usufructo por muerte

del usufructuario no comporta una nueva adquisición por quien detenta la propiedad, sino que es el propio régimen legal de este derecho real de goce o disfrute el que establece que la muerte del usufructuario lo extingue (art. 513.1.º del Código Civil), recuperando el propietario las facultades de goce de las que se había visto privado en su constitución.

3.6. Deducción por adquisición de vivienda habitual.

3.6.1. Aplicación de la deducción en relación con un préstamo hipotecario multidivisa. Consecuencias de variar la divisa de referencia. Consulta V0145/09, de 26 de enero (NFC031689).

En esta consulta se plantea cuál es la base de deducción por inversión en vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas en divisas para la amortización del préstamo y las consecuencias fiscales de cambiar la denominación del préstamo hipotecario de una a otra divisa.

En cuanto a la base de deducción se le indica que la misma vendrá determinada por las cantidades satisfechas en concepto de amortización del préstamo y en concepto de pago de los intereses y gastos correspondientes al préstamo, según su contravalor en euros en el momento en que se satisfagan dichas cantidades en la divisa que corresponda, ya que es dicho momento en el que surge el derecho a la deducción.

En cuanto al cambio de la denominación del préstamo de divisas a euros o de una divisa a otra, señala que se producirá una pérdida o ganancia patrimonial cuantificable, respectivamente, en el importe en euros del aumento o de la reducción de la deuda pendiente, consecuencia del cambio de divisa.

3.6.2. Finalización previsible de las obras de construcción excediendo el plazo de más de cuatro años de ampliación. Regularización antes del incumplimiento del plazo de cuatro años y reinicio de la deducción. Consulta V2013/08, de 3 de noviembre (NFC031685).

En esta consulta se plantea la forma de regularizar ante un previsible incumplimiento del plazo de cuatro años para finalizar las obras de construcción necesario para consolidar las deducciones practicadas al efecto.

Al efecto, se indica que de no haber finalizado las obras en el plazo de cuatro años, el contribuyente pierde el derecho a la totalidad de las deducciones practicadas por la construcción debiendo proceder a regularizar la situación, reintegrando la totalidad de las cantidades indebidamente deducidas, conforme lo dispuesto en el artículo 59 del RIRPF (sumándolas a las cuotas líquidas devengadas en el ejercicio en que se hayan incumplido los requisitos).

No obstante lo anterior, al conocer en la actualidad que no va a poder cumplir señala de forma novedosa como alternativa para no tener que esperar al vencimiento de dicho plazo, la posibilidad de regularizar su situación tributaria en la próxima autoliquidación a practicar por el IRPF, proce-

diendo a devolver la totalidad de las deducciones practicadas relacionadas con la construcción, bien por aportaciones directas bien, en su caso, por aportaciones procedentes de cuenta vivienda abierta con anterioridad por él mismo. Como consecuencia de dicha regularización, podrá iniciar de nuevo la práctica de la deducción a partir del ejercicio siguiente al último que haya sido objeto de regularización, por las cantidades que, a partir de dicho ejercicio, satisfaga vinculadas con la construcción o adquisición de su futura vivienda habitual.

3.6.3. Compatibilidad con la nueva deducción por alquiler. Consulta V2179/08, de 19 de noviembre (NFC031394).

En esta consulta se plantea la posibilidad de practicarse la deducción por inversión en vivienda habitual por las cantidades que destina a la construcción de la misma un contribuyente que tiene derecho a la deducción por alquiler.

Al respecto se recuerda en primer lugar que la normativa actual permite practicar la deducción respecto de las cantidades invertidas con anterioridad a la adquisición, aunque únicamente, en los siguientes casos: Depósito de cantidades en cuentas vivienda y determinados supuestos de construcción de la misma –arts. 56 y 55 del RIRPF, respectivamente–.

Pues bien, será solo en esos casos en los que es posible en un mismo período impositivo practicarse de forma simultánea la deducción por inversión en vivienda (cuenta vivienda y por construcción) y la nueva deducción estatal por alquiler.

3.6.4. Deducción por inversión en vivienda habitual por persona separada legalmente: necesidad de la existencia de hijos comunes y exención por reinversión de la ganancia patrimonial obtenida en la posterior venta. Consulta V1994/08, de 30 de octubre.

En esta consulta se plantea la posible aplicación de la exención por reinversión de la ganancia patrimonial obtenida por la vivienda que constituyó su vivienda habitual hasta el momento del divorcio.

Al respecto se menciona la posibilidad legal de practicar deducción por inversión en vivienda habitual por la que constituyó su vivienda habitual hasta el momento de la separación, siempre que dicha vivienda continúe siendo en ese ejercicio la vivienda habitual de su antiguo cónyuge. En consecuencia, no es necesaria la existencia de hijos menores a cargo de su anterior cónyuge para tener derecho a esta nueva posibilidad de deducción.

En cuanto a la exención por reinversión de la ganancia obtenida en la transmisión de dicha vivienda, la presente consulta niega tal posibilidad, ya que a tales efectos, la vivienda que se está transmitiendo no tendría la consideración de habitual ni en el momento de la venta o ni en cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de la transmisión (dejó de residir efectivamente en ella en 2003 y la venta se produce en 2007).

3.6.5. Deducción por obras de adecuación de una vivienda por razones de discapacidad. Obra en elementos comunes sufragados por la comunidad de propietarios. Consulta V0574/08, de 18 de marzo (NFC028804).

En esta consulta se plantea la posibilidad de aplicar la deducción por inversión en vivienda respecto de las obras sufragadas por una comunidad de vecinos consistentes en suprimir barreras arquitectónicas y efectuar mejoras en las condiciones mínimas de habitabilidad y accesibilidad a las viviendas, de las que se beneficiarán nueve vecinos con discapacidad reconocida. Las obras fueron realizadas durante 2006 y pagadas empleando financiación ajena.

En la contestación se recuerda que a partir del período impositivo 2007, inclusive, podrán practicar la deducción por las cantidades que satisfagan, además de los contribuyentes afectados por la discapacidad conforme lo dispuesto en las letras b) y c) del artículo 68.1.4.º de la LIRPF, los demás copropietarios del inmueble.

Además, añade que también tendrán derecho a tal deducción aun cuando las obras se hubiesen realizado antes de 1 de enero de 2007 respecto de las cantidades que, pendientes de pago, se satisfagan con posterioridad a dicha fecha.

3.7. Retenciones.

Cantidades satisfechas en concepto de propiedad intelectual. Tipo de retención aplicable. Consulta V2222/08, de 25 de noviembre (NFC031687).

En la consulta se plantea el tipo de retención aplicable por una entidad que satisface habitualmente rendimientos derivados de la propiedad intelectual.

Al respecto se señala que el tipo de retención será el 15 por 100 previsto en el artículo 101.3 de la LIRPF cuando se trate de rendimientos de la propiedad intelectual obtenidos por sus autores habiéndose cedido el derecho a su explotación, salvo que se trate de rendimientos de la propiedad intelectual obtenidos por sus autores en el ejercicio de su actividad profesional, en cuyo caso procederá aplicar el tipo del 15 por 100 previsto en el artículo 101.5 de la ley.

De esta forma, el tipo de retención del 18 por 100 previsto en el artículo 101.9 de la LIRPF resultará aplicable en los restantes supuestos de rendimientos de la propiedad intelectual, esto es, cuando el contribuyente no sea el autor y cuando proceda su calificación como rendimientos de actividad empresarial (por haber editado el autor directamente sus obras).

NOVEDADES AUTONÓMICAS EN LOS IMPUESTOS CEDIDOS (ITP Y AJD E ISD)

FRANCISCO DE ASÍS POZUELO ANTONI

*Inspector de Hacienda del Estado.
Dirección General de Tributos. Comunidad Autónoma de Aragón*

Extracto:

Como viene siendo habitual en los últimos años, además de las modificaciones establecidas por las Cortes Generales en los impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas, estas han ejercido su capacidad normativa para plasmar en sus leyes de medidas o en otro tipo de normas sus respectivas políticas tributarias. En este trabajo se describen los rasgos principales de estas leyes.

Palabras clave: impuestos cedidos, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Sumario

1. Comunidad Autónoma de Andalucía. Ley 1/2008, de 27 de noviembre, de medidas tributarias y financieras de impulso a la actividad económica de Andalucía, y de agilización de procedimientos administrativos.
2. Comunidad Autónoma de Aragón. Ley 11/2008, de 29 de diciembre, de medidas tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón.
3. Asturias. Ley del Principado de Asturias 6/2008, de 30 de diciembre, de medidas presupuestarias, administrativas y tributarias de acompañamiento a los Presupuestos Generales.
4. Baleares. Ley 1/2009, de 25 de febrero, de medidas tributarias para impulsar la actividad económica en las Illes Balears.
5. Canarias. Ley 6/2008, de 23 de diciembre, de medidas tributarias incentivadoras de la actividad económica.
6. Cantabria. Ley de Cantabria 9/2008, de 26 de diciembre, de medidas fiscales y de contenido financiero.
7. Castilla-La Mancha. Ley 9/2008, de 4 de diciembre, de medidas en materia de tributos cedidos.
8. Castilla y León. Ley 17/2008, de 23 de diciembre, de medidas financieras y de creación de la Empresa Pública Castilla y León Sociedad Patrimonial y del Ente Público Instituto de Seguridad y Salud Laboral de Castilla y León.
9. Cataluña. Ley 16/2008, de 23 de diciembre, de medidas fiscales y financieras.
10. Extremadura. Ley 6/2008, de 26 de diciembre, de medidas fiscales de la Comunidad Autónoma de Extremadura.
11. Galicia. Ley 9/2008, de 28 de julio, gallega de medidas tributarias en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Ley 16/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2009.
12. La Rioja. Ley 5/2008, de 23 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas para el año 2009.
13. Madrid. Ley 3/2008, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas.
14. Murcia. Ley 7/2008, de 26 de diciembre, de medidas tributarias y administrativas en materia de tributos cedidos, tributos propios y tasas regionales para el año 2009.
15. Valencia. Ley 16/2008, de 22 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat.

El año 2008 ha resultado algo atípico en la producción normativa autonómica de corte tributario.

Por un lado, y en algún caso estrenando la recién adquirida capacidad sobre tal instrumento, han aparecido las primeras normas tributario-autonómicas contenidas en un decreto-ley. Aparentemente, y al margen del posible deseo del inmediato ejercicio de la nueva fuente de derecho que las reformas estatutarias han propiciado en varias Comunidades Autónomas, las circunstancias económicas de 2008 justificarían sobradamente las prescripciones constitucionales y estatutarias para su uso. Desde esta primera perspectiva formal, atinente a las fuentes de derecho, debe recogerse también el que alguna otra Comunidad se suma este año a la fórmula de los decretos legislativos para agrupar en un texto refundido la dispersa normativa de los muy diferentes y cambiantes impuestos cedidos.

También ha sucedido que, por haber legislado por decreto-ley o por haber adelantado en alguna ley específica determinadas medidas fiscales, ha habido Comunidades Autónomas que durante 2008 han volcado su política tributaria en más de una norma o, por el contrario y alternativamente, han vaciado de contenido la que normalmente se suele utilizar para tal fin (la ley de acompañamiento).

En general, no se aprecia para 2009 ningún beneficio fiscal de trascendencia que no se conociera en otras Comunidades Autónomas (tomando por tales, por ejemplo, la práctica eliminación del de sucesiones y donaciones para parientes cercanos). No obstante, se ha ido profundizando en varias de ellas en el otorgamiento de mayores beneficios o en la definición de una menor carga tributaria global en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) (por ejemplo en Galicia), prácticamente desaparecido en otras. Sí que hay muestras del hábil manejo que de las normas tributarias han ido adquiriendo los respectivos poderes legislativos autonómicos (valga de ejemplo el hallazgo de la legislación balear de nichos en los impuestos cedidos en los que legislar en protección del empleo) y no faltan las situaciones llamativas como, por ejemplo, las medidas madrileñas sobre un impuesto que, al tiempo de la entrada en vigor de aquellas, ya no devengaba gravamen alguno [el Impuesto sobre el Patrimonio (IP)].

Una contemplación general del ejercicio normativo confirma también la tendencia de otros años a legislar o en sentido parecido al de otras Comunidades Autónomas (fenómeno que normalmente se da sobre normas procedimentales o sobre cuestiones eminentemente técnicas) o a adecuar la normativa propia frente, o en consideración, a otras legislaciones autonómicas. Aunque, evidentemente, la mayor parte de las normas lo que expresan es la política tributaria de cada una de las comunidades.

A continuación, se ofrece una descripción de las principales medidas adoptadas en las distintas Comunidades Autónomas de régimen común.

1. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA. LEY 1/2008, DE 27 DE NOVIEMBRE, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS Y FINANCIERAS DE IMPULSO A LA ACTIVIDAD ECONÓMICA DE ANDALUCÍA, Y DE AGILIZACIÓN DE PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS

La Ley 1/2008 ha sido el resultado de la convalidación y tramitación como proyecto de ley por el procedimiento de urgencia del Decreto-Ley 1/2008, de 3 de junio, de medidas tributarias y financieras de impulso a la actividad económica de Andalucía, que ha sido la primera norma de esta naturaleza aprobada por su Consejo de Gobierno al amparo de lo dispuesto en el artículo 110 del nuevo Estatuto de Autonomía para Andalucía.

No obstante tal origen, el contenido del decreto-ley ha sido ampliado en la ley con nuevas medidas tributarias, consistentes en la aprobación de una deducción por ayuda doméstica en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y una deducción del 100% en la cuota gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados (AJD) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).

Por último, debe destacarse la delegación legislativa por la que se autoriza al Consejo de Gobierno para que, en el plazo de un año, apruebe un texto refundido de las normas tributarias dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos.

1. Modificaciones en el ISD.

- Se introduce, de modo análogo al que ya emplearon otras Comunidades Autónomas, una reducción del 99% del importe de la base imponible en las donaciones para la adquisición de la primera vivienda habitual para donatarios menores de 35 años o que sean personas con discapacidad, en ambos casos conforme al siguiente régimen:
 - El donante ha de ser ascendiente o adoptante del donatario.
 - El donatario debe ser menor de 35 años o persona con discapacidad con un grado de minusvalía reconocido igual o superior al 33%.
 - Su patrimonio preexistente debe estar comprendido en el primer tramo de la escala establecida por el artículo 22 de la Ley del Impuesto.
 - El importe íntegro de la donación debe destinarse a la compra de la vivienda habitual (entendida en los términos del IRPF), que debe estar situada en Andalucía.
 - La adquisición de la vivienda deberá efectuarse dentro del período de autoliquidación del impuesto correspondiente a la donación, debiendo aportar el documento en que se formalice la compraventa. En este documento deberá hacerse constar la donación recibida y su aplicación al pago del precio de la vivienda habitual.
 - La base máxima de la reducción será 120.000 euros, con carácter general, y 180.000, para discapacitados.

- En el caso de dos o más donaciones, provenientes del mismo o de diferentes ascendientes, adoptantes o personas equiparadas a estas, la base de la reducción será el resultado de sumar el importe de todas ellas, sin que pueda exceder de los límites anteriormente señalados.
- Se amplía el beneficio de la reducción autonómica para cónyuge y parientes directos por herencias pues el límite referido a la base imponible de la adquisición hereditaria se eleva a 175.000 euros.

2. Modificaciones en el ITP y AJD.

Se establece una deducción del 100% en la cuota gradual en la modalidad de AJD para la adquisición de vivienda habitual y constitución de préstamos hipotecarios, a favor de beneficiarios de ayudas de la Comunidad Autónoma para la adquisición de vivienda, jóvenes menores de 35 años y personas con discapacidad:

- La deducción tiene vigencia exclusiva para hechos impositivos devengados hasta el 31 de diciembre de 2009.
- Se aplica en la adquisición de vivienda y en la constitución de préstamos hipotecarios por beneficiarios de ayudas económicas de la Comunidad Autónoma de Andalucía para la adquisición de la vivienda habitual que tenga la consideración de protegida de conformidad con su normativa propia.
- Por los dos mismos hechos impositivos se beneficia también a los menores de 35 años o quienes tengan la consideración de persona con discapacidad con un grado de minusvalía reconocido igual o superior al 33%, siempre que el valor real de la vivienda (o el importe principal del préstamo), en ambos casos, no sea superior a 180.000 euros.

2. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN. LEY 11/2008, DE 29 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN

1. Modificaciones en el ISD.

Junto al establecimiento de una reducción del 97% por la adquisición de la vivienda habitual (que la propia ley eleva para 2010 al 98% y para 2011 al 99%) y la fijación del plazo de mantenimiento de tal vivienda en cinco años, la novedad más relevante es la que afecta al concepto «donaciones».

El beneficio que se establece consiste, en resumen, en otorgar una reducción de hasta 300.000 euros al cónyuge o hijos del donante cuando, por aplicación de la normativa estatal y autonómica, el nivel de otras reducciones de la base imponible aplicadas en los últimos cinco años no alcanzara tal cifra.

De este modo, por ejemplo, quien por aplicación de las reducciones de empresa familiar alcanzara un total de reducciones de más de 300.000 euros, no podría aplicar la nueva reducción hasta pasados cinco años. Por el contrario, quien solo hubiera aplicado reducciones de 30.000 euros en una donación anterior, podría restar hasta 270.000 en otra posterior.

La articulación técnica del beneficio (similar a la que existe en esta Comunidad Autónoma para el concepto «sucesiones» aunque en este caso la reducción sea de hasta 150.000 euros) sigue las siguientes líneas:

- La reducción beneficia al cónyuge e hijos del donante.
- Donante y donatario deben tener su residencia habitual en Aragón. Este requisito, referido al donatario, muchas veces será redundante (pues para que se aplique la legislación fiscal aragonesa a una donación el punto de conexión es, precisamente, la residencia habitual del donatario) pero tiene sentido en el caso de donaciones de inmuebles, que tributan en la Comunidad Autónoma donde se ubique el bien con independencia de la residencia del donatario. Con esta restricción se evita el impacto que sobre la conducta de contribuyentes de otras Comunidades Autónomas pudiera tener la norma.

La exigencia referida al donante parece derivar de la conexión que existe entre este beneficio y el que existe en el concepto sucesiones. La perfecta coordinación de ambos conceptos impositivos y beneficios exige aplicar al donante, previsible futuro causante, una misma legislación en ambos conceptos, y como el punto de conexión en «sucesiones» es la residencia habitual del fallecido, puede ser coherente exigir que el donante tenga la residencia habitual en Aragón.

- El negocio jurídico que se privilegia es exclusivamente la donación por lo que, literalmente, podrían quedar fuera del beneficio todos aquellos actos que, sin ser formalmente donaciones, son negocios jurídicos gratuitos *inter vivos* gravados por equipararlos fiscalmente a aquella del artículo 12 del reglamento (por ejemplo, la condonación de deuda o la renuncia de derechos). No obstante, hay que reconocer que esta interpretación puede resultar exagerada y falta de sentido en según que supuestos pues, por ejemplo, una condonación de deuda puede fácilmente instrumentarse jurídicamente como una donación y alcanzar así el beneficio.
- Se aplica sobre cualquier tipo de bien (dinerario o no) o derecho (plena propiedad, nuda o derecho de usufructo, por ejemplo) y con independencia del fin de la donación.
- La reducción se formula en forma de porcentaje (del 100%) sobre la base imponible. El que se exprese en forma porcentual no es realmente decisivo (a pesar de que sea un 100%) por cuanto la verdadera trascendencia de la reducción la da el límite que tiene de 300.000 euros. Lo que sí supone la expresión porcentual es que el contribuyente, que puede elegir aplicar o no la reducción, si opta por disfrutarla, debe hacerlo sobre el importe total de la donación y nunca parcialmente.
- Los 300.000 euros de límite son de reducción de la base imponible. Para ello, sea cual sea el importe de la donación, se suman todas las reducciones de la base que se haya aplicado por cualquier concepto (reducciones empresariales o para adquirir vivienda habitual, estatales o autonómicas) en los últimos cinco años un mismo donatario.

- El patrimonio preexistente del donatario debe ser igual o inferior a 402.678,11 euros. La medición de ese patrimonio hay que hacerla conforme a lo dispuesto en el artículo 22.3 de la Ley del Impuesto, por lo que las reglas de valoración no serán las del mercado sino las del IP. El límite del patrimonio preexistente se formula en términos taxativos. Es decir, si se excede la cifra de 402.678,11 euros, la reducción no es aplicable ni en todo ni en parte.
- La donación debe constar en escritura pública, lo que facilita su control.

Como consecuencia de esta modificación en el concepto «donaciones» se ha modificado también la reducción de hasta 150.000 euros que existe en el concepto «sucesiones». El cambio consiste en que, si en los cinco años anteriores al fallecimiento, el contribuyente hubiera aplicado un importe de reducción igual o superior a 150.000 euros, no podrá aplicarse la reducción pertinente por fallecimiento del causante. Si las reducciones aplicadas en «donaciones» no agotan esa cifra, podrá aplicar la del concepto sucesorio hasta 150.000.

2. Modificaciones relativas al ITP y AJD.

Junto a cuestiones menores se establecen las siguientes modificaciones:

- En los arrendamientos de inmuebles destinados a vivienda del sujeto pasivo se establece una bonificación del 90% sobre la cuota de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) si la renta anual no supera los 9.000 euros.

En el caso de que la renta anual fuera superior a los 9.000 euros no habría derecho a la bonificación.

- Se establece en AJD un tipo del 0,5% (frente al 1% general) para los préstamos hipotecarios que financien actuaciones protegidas de rehabilitación en los términos de la normativa aragonesa sectorial correspondiente.

De modo análogo a la técnica que se sigue en la exención de VPO, se permite el reconocimiento provisional de este beneficio con la mera consignación de que la finalidad del préstamo es el citado tipo de rehabilitación. Tal reconocimiento queda sin efecto si en dos años no se hubiese obtenido la pertinente calificación administrativa.

- Se bonifican al 100% en AJD las escrituras que documenten cambios del método o sistema de amortización u otras condiciones financieras de los préstamos hipotecarios.

El beneficio de la legislación estatal sobre las escrituras de novación modificativa de préstamos hipotecarios (Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre Subrogación y Modificación de Préstamos Hipotecarios) es la exención cuando se cumplan determinados requisitos:

- Los prestamistas han de ser bancos (y, cuando así lo permitan sus respectivos estatutos, las entidades oficiales de crédito), las cajas de ahorro y la Confederación Española de Cajas de Ahorros, las cooperativas de crédito o los establecimientos financieros de crédito.

- La modificación debe referirse a las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente (sea modificación del tipo de interés o del diferencial sobre tipos de referencia), a la alteración del plazo del préstamo, o a ambas.

De este beneficio estatal quedan fuera determinadas circunstancias que sí pueden constar (art. 4 de la Ley 2/1994) en la escritura de subrogación. En concreto, la ampliación o reducción de capital, el método o sistema de amortización y cualesquiera otras condiciones financieras del préstamo así como la prestación o modificación de las garantías personales.

Sobre este tipo de cláusulas la DGT del MEH ya ha tenido oportunidad de pronunciarse. Así, por ejemplo, en la Consulta 0858-08 (NFC028985), ante una novación consistente en el cambio del objeto de la obligación, resultando modificada la divisa, y no las condiciones del tipo de interés ni el plazo, determina la DGT que no resulta aplicable la exención a la escritura notarial que documente la citada operación. A este respecto, la DGT distingue entre el cambio del referencial del tipo de interés del préstamo hipotecario, sin cambio de la moneda de pago (operación a la que reconoce el derecho a la exención), del cambio del referencial del tipo de interés del préstamo hipotecario con cambio de la moneda de pago, pasando de euros a divisas (en el caso que le planteaban yenes japoneses). Para este segundo tipo considera que se trata de un cambio del objeto de la obligación, que pasa de euros a divisas, y no solo una modificación de las condiciones del tipo de interés. Por tanto, la operación estará sujeta a la cuota gradual de la modalidad de AJD.

Pues bien, lo que hace la norma aragonesa es establecer una bonificación del 100% sobre una de esas posibles modificaciones, la que afecta al método o sistema de amortización. De este modo, uniendo la legislación estatal y la aragonesa, parte de las modificaciones reguladas en la Ley 2/1994 estarán exentas, parte bonificadas y el resto (las que afectan a la cifra de capital o a las garantías personales) sujetas sin beneficio:

Posible contenido	Régimen Fiscal	Régimen Registral
La ampliación o reducción de capital	Sujeta y no exenta si contiene acto inscribible	Las modificaciones no supondrán, en ningún caso, una alteración o pérdida del rango de la hipoteca inscrita excepto cuando impliquen un incremento de la cifra de responsabilidad hipotecaria o la ampliación del plazo del préstamo por este incremento o ampliación. En estos casos, necesitará la aceptación por los titulares de derechos inscritos con rango posterior, de conformidad con la normativa hipotecaria vigente, para mantener el rango. En ambos supuestos, se harán constar en el Registro mediante nota al margen de la hipoteca objeto de novación modificativa. En ningún caso será posible hacerlo cuando conste registralmente petición de información sobre la cantidad pendiente en ejecución de cargas posteriores.
La alteración del plazo	Sujeta y exenta Ley 2/1994	
Las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente	Sujeta y exenta Ley 2/1994	
El método o sistema de amortización y cualesquiera otras condiciones financieras del préstamo	Bonificada al 100% solo en Aragón (préstamos hipotecarios sobre inmuebles radicados en tal Comunidad Autónoma)	
La prestación o modificación de las garantías personales	Sujeta y no exenta si contiene acto inscribible (y cumple el resto de requisitos para su sujeción)	

3. ASTURIAS. LEY DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS 6/2008, DE 30 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS PRESUPUESTARIAS, ADMINISTRATIVAS Y TRIBUTARIAS DE ACOMPAÑAMIENTO A LOS PRESUPUESTOS GENERALES

El tránsito 2007-2008 fue singular en el ámbito legislativo-tributario asturiano por la no aprobación por la Junta General del Principado de Asturias ni del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales para 2008 ni del correspondiente a las medidas tributarias presentados por el gobierno. Tal rechazo supuso, en el ámbito presupuestario, la prórroga automática de los Presupuestos Generales correspondientes a 2007. Con fecha 25 de abril se promulgó la Ley del Principado de Asturias 2/2008, de Medidas Presupuestarias Urgentes y en junio se aprobó Ley de la Comunidad Autónoma de Asturias 3/2008, de 13 de junio, de medidas presupuestarias y tributarias urgentes.

La Ley 3/2008 contiene dos medidas de naturaleza tributaria pero no referidas a impuestos cedidos, una relativa a las tasas, que se incrementan de acuerdo con la evolución del índice de precios al consumo, y otra relativa al canon de saneamiento cuyo incremento se justifica en la necesidad de mantener el equilibrio financiero y presupuestario, dadas las nuevas inversiones que deben realizarse para cumplir las directivas europeas sobre la materia y los mayores costes que se derivan de su mantenimiento.

Sin embargo, la que debe considerarse «Ley de medidas para 2009» es la Ley del Principado de Asturias 6/2008, de 30 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Tributarias de acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2009.

Sus principales disposiciones son:

1. Modificaciones en el ISD.

- En la bonificación del 100% de la cuota por las adquisiciones sucesorias de sujetos pasivos incluidos en el grupo II del impuesto, el requisito consistente en no poder superar determinado importe de base imponible se modifica pues pasa de 125.000 a 150.000 euros.
- Por Ley 15/2002 se introdujo en Asturias una reducción propia del 99% por la adquisición *mortis causa* de empresas individuales y societarias incompatible con la reducción estatal para el mismo tipo de bienes. Para 2009 la reducción propia pasa a ser del 4% y compatible con la reducción estatal del 95% con lo que el cambio es neutral. Entre otros efectos, la nueva instrumentación clarifica la procedencia de la reducción y cuestiones tales como la Administración competente para evacuar consultas sobre la misma.

Cambia también, respecto de la redacción originaria, que el valor de la empresa o de las participaciones no puede exceder, en la actualidad, de 5.000.000 de euros (frente a los 3.000.000 anteriores).

- La ya existente mejora de porcentajes de reducción por la adquisición de la vivienda habitual del fallecido se amplía al establecer unos límites más generosos.

- Se crea una reducción de la base imponible por la adquisición *inter vivos* de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades del 4% y compatible con la estatal del artículo 20.6 de la LISD del 95%.

Sus requisitos resultan de la acumulación de los que tiene la reducción asturiana en el concepto *mortis causa* para estos bienes y de los de la reducción estatal exigibles al donante (65 o más años, situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez y cesación de funciones directivas). Se precisa también que la reducción no alcanza, ni en todo ni en parte, a las empresas de gestión de patrimonios mobiliarios o inmobiliarios.

- Se crea una reducción del 95% en las donaciones dinerarias de ascendientes a descendientes para la adquisición de la primera vivienda habitual protegida. Sus principales requisitos son:
 - La donación deberá formalizarse en escritura pública debiendo constar de forma expresa que el dinero donado se destine íntegramente a la adquisición de la primera vivienda habitual del donatario.
 - La base máxima de la reducción no podrá exceder de 60.000 euros. En el caso de contribuyentes con un grado de discapacidad igual o superior al 65% este límite será de 120.000 euros.
 - El adquirente ha de ser menor de 35 años o con un grado de discapacidad igual o superior al 65%; en cualquiera de los supuestos, su renta no debe superar 4,5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM).
 - Plazo: la adquisición de la vivienda deberá realizarse en seis meses desde la donación. En caso de llevarse a cabo sucesivas donaciones con el mismo fin, el plazo se computará desde la fecha de la primera. La reducción no se aplicará a donaciones de dinero posteriores a la compra de la vivienda.
 - Debe mantenerse la vivienda durante cinco años.

2. Modificaciones relativas al ITP y AJD.

Siguiendo la estela de otras Comunidades Autónomas se regula un tipo del 0,1% en los documentos notariales relativos a la constitución y cancelación de derechos reales de garantía, cuando el sujeto pasivo sea una sociedad de garantía recíproca con domicilio en el Principado.

4. BALEARES. LEY 1/2009, DE 25 DE FEBRERO, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS PARA IMPULSAR LA ACTIVIDAD ECONÓMICA EN LAS ILLES BALEARS

Esta norma (publicada en el BOIB de 3 de marzo de 2009) tiene un contenido prácticamente idéntico al Decreto-Ley 1/2008, de 10 de octubre, de medidas tributarias para impulsar la actividad económi-

ca en las Illes Balears. Las diferencias entre ambas normas son menores (por ejemplo, y lógicamente, desaparece en la Exposición de Motivos de la ley la mención a la razón que hubo para utilizar el decreto-ley: la evolución acelerada de las cifras económicas a la baja). La ley opera, en este sentido, una pequeña ampliación de las disposiciones del decreto-ley centrada en el IRPF pues, como novedades, se retocan deducciones ya existentes y se crea una nueva deducción autonómica para el fomento del autoempleo.

Antes de entrar en el análisis de las modificaciones en el ITP y AJD y en el ISD debe hacerse escueta referencia, aunque solo fuera por su originalidad, a cómo ha actuado esta Comunidad en el IRPF en función de lo pagado en el ITP y AJD. En concreto, entre otras medidas, lo que se ha aprobado es la deducción en el IRPF de parte de la cuota satisfecha por el ITP y AJD en tres casos: jóvenes menores de 36 años, las personas con discapacidad y las familias numerosas (deducción del 50% de la cuota por TPO o AJD). Además, se regula otra relativa al acceso a la vivienda protegida (deducción del 75%, tanto por TPO como por AJD, cuando se adquiera la vivienda habitual y esté calificada por la Administración como protegida).

1. Modificaciones en el ISD.

En consonancia con el sentido tanto del decreto-ley como de la Ley 1/2009 en que se insertan las modificaciones (y ese no es otro que el considerar que *el actual contexto de crisis económica generalizada en el ámbito internacional, nacional y regional requiere, por parte de los diferentes gobiernos e instituciones territoriales, la adopción de medidas contra-cíclicas*, entre las que ambas normas citan la promoción de la inversión en capital físico y humano y de creación de empresas) se han regulado dos reducciones en el ámbito de las transmisiones lucrativas *inter vivos* vinculadas al mantenimiento o a la creación de empleo.

a) Reducciones por la adquisición lucrativa *inter vivos* de bienes y derechos afectos a actividades económicas o por la adquisición de participaciones sociales en entidades, cuando se mantengan los puestos de trabajo.

Estas reducciones son incompatibles con las reducciones previstas en los artículos 22 y 23 de la Ley 22/2006, de 19 de diciembre, de reforma del ISD (estas son las reducciones «generales» del 95% por adquisición de bienes y derechos afectos o de participaciones sociales en entidades) y presentan el siguiente esquema legal:

- Supuestos beneficiados con la reducción del 99% de su valor:
 1. Adquisición lucrativa entre vivos a favor del cónyuge o de los descendientes en la que esté incluido el valor de una empresa individual o de un negocio profesional a los que sea aplicable la exención del artículo 4.8 de la LIP.
 2. Adquisición lucrativa entre vivos a favor del cónyuge o de los descendientes en la que esté incluido el valor de participaciones en entidades a las que sea aplicable la exención del artículo 4.8 de la LIP.

Como es sabido, las Cortes Generales han suprimido el gravamen del IP (el «gravamen», no el «impuesto») neutralizándolo a través de una bonificación del 100%. La singular técnica de eliminación permite entender vigentes las normas del hecho imponible y exención del tributo y, por tanto, la remisión que se hace en la legislación balear no pierde virtualidad.

- Requisito de mantenimiento: la condición que tienen ambos beneficios es que el donatario «mantenga los puestos de trabajo de la empresa o negocio recibido durante el plazo establecido en el artículo 24 de la Ley 22/2006, de 19 de diciembre, de reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y se cumplan todos los requisitos contenidos en este último precepto legal».

El plazo de mantenimiento es el propio de la legislación balear en este impuesto (cinco años desde la fecha de la escritura pública de donación), aunque la determinación y cuantificación de los puestos de trabajo se hace por remisión al concepto de «plantilla media total» de la empresa, negocio o entidad recogido en el artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (IS). En este precepto se establece un beneficio de libre amortización para los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias puestos a disposición del sujeto pasivo, pero se condiciona también –y de ahí, evidentemente, el sentido de la remisión– al nivel de empleo del contribuyente. Existe, con todo, el matiz diferenciador de que en la legislación del IS se exige un incremento de plantilla cuando, literalmente, lo que preceptúa la legislación balear es el mantenimiento de los puestos de trabajo. En virtud de esa remisión, y a efectos de su consideración como plantilla, se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.

Aparcando a un lado el que la exigencia del mantenimiento de los puestos de trabajo deriva –pues así lo anuncia la Exposición de Motivos de la norma– de la peculiaridad de la situación económica actual, no puede dejar de apuntarse, favorablemente, que son este tipo de exigencias –lo es en Baleares el mantenimiento del empleo pero lo podrían ser también el nivel de inversión, o el volumen de actividad económica...– los que dan consistencia y justificación constitucional a una excepción de tributación tan importante como la reducción del 99%.

Finalmente, debe destacarse en este requisito que, en el caso de donación de participaciones, se exige que el donatario mantenga los puestos de trabajo de la entidad cuando, evidentemente, tanto los puestos como posiblemente la capacidad de decidir sobre ellos dependen de la sociedad y no de uno de sus socios.

- La norma se completa con una cautela, casi ya habitual en este tipo de beneficios, consistente en que, *en el supuesto de que no se cumpla el requisito de mantenimiento de los puestos de trabajo antes mencionado, deberá pagarse la parte del impuesto que se haya dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada*.

A estos efectos, el obligado tributario deberá presentar una autoliquidación complementaria en el plazo de un mes a contar desde la fecha en que se produzca el incumplimiento y deberá ingresar, junto con la cuota resultante, los intereses de demora correspondientes.

b) Reducción del 99% en las donaciones dinerarias de padres a hijos o a otros descendientes para constituir o adquirir una empresa individual o un negocio profesional o para adquirir participaciones en entidades, cuando se creen nuevos puestos de trabajo.

En la legislación balear ya existía (art. 30 de la Ley 22/2006, de 19 de diciembre, de reforma del ISD) una reducción del 57% para este tipo de donaciones aunque sin la exigencia de creación de nuevos puestos de trabajo. Entre sus requisitos destaca tanto que el donatario ha de tener un patrimonio inferior a 400.000 euros como el importe máximo de la donación susceptible de ser bonificada: 30.000 euros.

Los requisitos de la nueva reducción, cualificada y privilegiada por la creación de puestos de trabajo, son los contenidos en el citado artículo 30 de la Ley 22/2006, con excepción del importe neto de la cifra de negocios a que se refiere la letra f) del apartado 1 del mencionado artículo, el cual no podrá superar los siguientes límites:

- a) 6.000.000 de euros en el caso de adquisición de empresa individual (frente a los 3.000.000 que señaló el art. 30).
- b) 2.000.000 de euros en el caso de adquisición de negocio profesional (frente al límite de 1.000.000 del art. 30).

Como en la reducción anterior, el beneficio se liga al empleo pero, en este caso, al incremento de puestos de trabajo (medido también en los términos del art. 109 de la LIS). Así, se exige que durante los 12 meses siguientes a la constitución o la adquisición de la empresa o participaciones, la plantilla media total debe incrementarse respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores, y este incremento deberá mantenerse durante cinco años.

La nueva reducción es incompatible con la prevista en el artículo 30 de la Ley 22/2006 de la que toma sus requisitos.

2. Modificaciones relativas al ITP y AJD.

En coherencia con la finalidad general del decreto-ley, se legisla también en el ITP y AJD en atención a la necesidad de una especial protección de los puestos de trabajo y de la actividad económica. Para ello se selecciona alguno de los escasos hechos imponible que en este impuesto pueden guardar relación con la dinámica empresarial. Las medidas son dos:

- Tipo reducido del 2% aplicable a las concesiones administrativas generadoras de nuevos puestos de trabajo.

Cuando una concesión no está sujeta al IVA queda sujeta al gravamen TPO del ITP y AJD al tipo general del 4% (aunque algunas Comunidades Autónomas lo han elevado al 7%

cuando está vinculada a inmuebles). El tipo reducido del 2% se condiciona en Baleares a los siguientes requisitos:

- a) El importe neto de la cifra de negocios del último ejercicio cerrado no puede superar los 6.000.000 de euros.
- b) Durante los 12 meses siguientes a la constitución de la concesión administrativa o del acto o negocio análogo, la plantilla media total de la empresa deberá incrementarse respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores, y este incremento deberá mantenerse a lo largo de todo el plazo de la concesión. Se estructura, por tanto, esta condición en términos análogos a la que existe para la reducción de donación de dinero antes analizada.
- Tipo reducido del 6% aplicable a la transmisión de inmuebles incluidos en la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial en empresas individuales o negocios profesionales.

En estos actos, la no sujeción al IVA de la transmisión de una unidad económica autónoma permite gravar la transmisión de los inmuebles contenidos en ella por el concepto TPO del ITP y AJD.

Los requisitos que permiten la aplicación de este tipo reducido son los siguientes:

- a) Que, antes de la transmisión, el transmitente ejercitara la actividad empresarial o profesional en el territorio de las Illes Balears de una forma habitual, personal y directa. El requisito reconduce claramente a un transmitente persona física, puede dejar la duda, a la vista de la doctrina administrativa que sobre supuestos análogos ha mantenido (por ejemplo en la exención del IP) la DGT del MEH, de incluir a las comunidades de bienes y, finalmente, excluye a las sociedades.
- b) Que la transmisión de la empresa o negocio se produzca entre el ocupador, por un lado, y un trabajador, el cónyuge u otros familiares hasta el tercer grado de consanguinidad o afinidad, por otro.

Por tanto, se restringe el beneficio en función de las relaciones laborales o familiares entre transmitente y adquirentes.

- c) Que el adquirente mantenga el ejercicio de la actividad empresarial o profesional en el territorio de las Illes Balears, de una forma habitual, personal y directa, durante un período mínimo de cinco años.

El requisito es coherente con la exigencia de que el transmitente tuviera también su actividad en Baleares. Conviene recordar que era criterio administrativo —en los últimos meses— y es ahora ley el que, a efectos del IVA, el adquirente no debe continuar necesariamente la misma actividad que el transmitente, por lo que habrá que estar a la doctrina administrativa autonómica para verificar si ese es también el criterio en el ITP y AJD o, como pudiera derivarse de la literalidad de la norma (se alude al ejercicio de «la» actividad económica y no a «una» actividad económica), la solución es la contraria.

Con este beneficio actúa el legislador balear sobre otro de los hechos imponible del ITP y AJD en que la empresa es protagonista. Este tipo de operaciones, que están en íntima conexión con el IVA, han sido objeto de modificación indirecta por la Ley 4/2008. Los cambios de la LIVA atañen directamente a la redacción del beneficio balear porque el supuesto de no sujeción existente hasta 31 de diciembre de 2008 en su artículo 7 se predicaba, entre otros, de la transmisión de la totalidad o parte del patrimonio empresarial. Ahora, esa referencia, y por adecuación a la jurisprudencia y directivas europeas, se ha sustituido por la de unidad económica autónoma. La STS de 13 de febrero de 2007 entendió, a efectos del IVA, que actividad económica autónoma era el conjunto de activos y pasivos, en su caso, capaz de funcionar por sus propios medios. Y ese es el concepto que incorpora la ley. Conforme al ordenamiento europeo, no es actividad económica autónoma ni la transmisión de existencias ni la de uno o varios elementos de su activo empresarial. Tampoco lo sería la liquidación de un remanente.

A la vista de la Ley 4/2008 posiblemente se haga necesario formular un criterio administrativo para adecuar la legislación autonómica –que gravita sobre el concepto totalidad del patrimonio empresarial– a la nueva definición del supuesto de no sujeción en el IVA que gira –desde diciembre de 2008– sobre el de unidad económica autónoma. Y es que sería posible transmitir una unidad económica autónoma (no sujeta al IVA) sin transmitir la totalidad del patrimonio empresarial.

Entendemos que, literalmente, y dado también que ya se predicaba en la legislación estatal la no sujeción respecto de la transmisión de la totalidad o parte del patrimonio empresarial (bien es cierto que esta segunda alternativa en supuestos muy concretos), y que, sin embargo, la legislación autonómica solo quiso dar el beneficio cuando se transmitiera la integridad del patrimonio, en principio (salvo que por criterio administrativo se precise de otra manera) no toda unidad económica autónoma no sujeta al IVA podrá beneficiarse del tipo reducido balear sino solo aquella que, además, suponga la transmisión de la totalidad del patrimonio.

5. CANARIAS. LEY 6/2008, DE 23 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS INCENTIVADORAS DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA

1. Modificaciones en el ISD.

- Se introduce una regulación, ya existente para el ITP y AJD, para reservar el derecho del contribuyente a promover la tasación pericial contradictoria en el ámbito del ISD.
- En la bonificación del 99,9% regulada por la disposición adicional 19.^a de la Ley 14/2007 se suprime la exigencia de documento público para las pólizas de seguros de vida que deban tributar como donación. Se determina también que esta bonificación no será aplicable a aquellas adquisiciones *inter vivos* que en los tres años anteriores se hayan beneficiado de la misma, salvo que, en dicho plazo, se produzca su adquisición *mortis causa*.

2. Modificaciones en el ITP y AJD.

En Canarias el tipo general aplicable a la transmisión de inmuebles es el 6,5% pero existía un tipo reducido del 6% para la vivienda habitual de familias numerosas, minusválidos y menores de 35 años. Lo que se hace para 2009 es actuar sobre este tipo reducido conforme se resume a continuación.

El tipo de gravamen aplicable a la transmisión de un inmueble que vaya a constituir la vivienda habitual de una familia numerosa, o de un contribuyente que tenga la consideración legal de persona con discapacidad física, psíquica o sensorial (o si lo tiene alguna de las personas por las que el contribuyente tenga derecho a aplicar el mínimo familiar en el IRPF) o de un contribuyente menor de 35 años de edad (si es un inmueble no clasificado como de protección especial) o, finalmente, cuando se trate de una vivienda protegida, pasa a ser del 4%.

Para los casos anteriores, el existente tipo de gravamen reducido del 0,5% aplicable a los documentos notariales pasa a ser del 0,4% cuando se trate de primeras copias de escrituras que documenten la adquisición de un inmueble o préstamos hipotecarios destinados a su financiación.

Como en otras Comunidades Autónomas el tipo de gravamen aplicable a las primeras copias de escrituras notariales que documenten la constitución y cancelación de derechos reales de garantía a favor de una sociedad de garantía recíproca con domicilio social en el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias se rebaja y fija en el 0,1%.

6. CANTABRIA. LEY DE CANTABRIA 9/2008, DE 26 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y DE CONTENIDO FINANCIERO

La Ley de Cantabria 9/2008, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales y de Contenido Financiero solo contiene medidas tributarias relativas a tasas administrativas.

7. CASTILLA-LA MANCHA. LEY 9/2008, DE 4 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS

En esta Comunidad Autónoma se ha procedido a ordenar la legislación existente en varias leyes agrupándola en la Ley 9/2008, de 4 de diciembre, de Medidas en materia de Tributos Cedidos.

La nueva ley, que casi viene a funcionar como un texto refundido, recoge la normativa que se contenía en la Ley 17/2005, de 29 de diciembre, de medidas en materia de tributos cedidos, actualizada por la Ley 10/2006, de 21 de diciembre, por la que se modifica la Ley 17/2005, de 29 de diciembre, y por la Ley 14/2007, de 20 de diciembre, por la que se amplían las bonificaciones tributarias del ISD.

En el ISD se da nueva forma y redacción pero sin modificaciones sustanciales a las bonificaciones del 95% de la cuota tributaria del impuesto para las transmisiones lucrativas entre ascendientes, descendientes y cónyuges, integrados en los grupos I y II de parentesco.

En el ITP, modalidad TPO, se sigue manteniendo el tipo general del 7% (incluyendo determinadas concesiones administrativas) y el 6%, cuando se trate de la vivienda habitual del sujeto pasivo, siempre que el valor real de la vivienda no exceda de 180.000 euros (frente al anterior límite de 140.100), se financie en más del 50% mediante préstamo hipotecario (sobre el inmueble adquirido) concertado el mismo día de la compra y que el valor real de la vivienda sea igual o superior al valor asignado a la misma en la tasación realizada a efectos de la mencionada hipoteca.

Es novedad el tipo reducido del 6% aplicable a las promesas u opciones de compra incluidas en el contrato de arrendamiento de la vivienda que constituya la residencia habitual del sujeto pasivo, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que el sujeto pasivo tenga menos de 36 años y conste su fecha de nacimiento en el correspondiente contrato.
- b) Que la vivienda se encuentre calificada dentro de alguna de las clases y tipos de viviendas con protección pública, según la normativa de Castilla-La Mancha, y su ocupación se haga efectiva por el sujeto pasivo en un plazo no superior a un mes desde la fecha de celebración del contrato.

En la modalidad de AJD se mantiene el tipo general del 1% y el reducido del 0,5% para las primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten las transmisiones de inmuebles adquiridos en las condiciones necesarias para gozar del beneficio del 6% en la modalidad TPO. Este tipo del 0,5% se extiende también para préstamos hipotecarios para financiar estas compras si son concertados con alguna de las entidades financieras a las que se refiere el artículo 2 de la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Regulación del Mercado Hipotecario y su importe no excede del valor declarado de la vivienda adquirida.

También se crea un tipo reducido del 0,5% para las promesas u opciones con los mismos requisitos que en el concepto TPO.

Se establece una bonificación del 99% de la cuota del impuesto resultante de aplicar el tipo general del 7% o del 1% para hechos imponible realizados por las comunidades de regantes que tengan su domicilio fiscal en Castilla-La Mancha y que estén relacionados con obras que hayan sido declaradas de interés general.

Finalmente, se establece una bonificación del 99% aplicable a las primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten la constitución y modificación de derechos reales de garantía a favor de una sociedad de garantía recíproca que tenga su domicilio social en Castilla-La Mancha.

8. CASTILLA Y LEÓN. LEY 17/2008, DE 23 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FINANCIERAS Y DE CREACIÓN DE LA EMPRESA PÚBLICA CASTILLA Y LEÓN SOCIEDAD PATRIMONIAL Y DEL ENTE PÚBLICO INSTITUTO DE SEGURIDAD Y SALUD LABORAL DE CASTILLA Y LEÓN

Durante 2008 en esta Comunidad Autónoma se ha aprobado y publicado el Decreto Legislativo 1/2008, de 25 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de Tributos cedidos por el Estado en ejecución de la autorización de la Ley 9/2007. El nuevo texto refundido incorpora el contenido de su predecesor (Decreto Legislativo 1/2006) y las leyes de contenido tributario aprobadas con posterioridad.

Para 2009 se introducen algunas modificaciones técnicas al nuevo texto, de carácter fundamentalmente procedimental, que se pasan a analizar.

- El apartado 2 del artículo 36 del texto refundido preveía la obligación de pago de la parte del impuesto que se hubiera dejado de ingresar como consecuencia de la aplicación de algún tipo reducido más los correspondientes intereses de demora cuando se hubieran incumplido los requisitos relativos al mantenimiento de la vivienda habitual en los términos regulados en el IRPF. Esta disposición se amplía para 2009 a cualquier requisito que haya «de cumplirse con posterioridad al devengo del impuesto» aunque se sigue singularizando el relativo al mantenimiento de la vivienda habitual en los términos regulados en la normativa del IRPF.
- Se crea el artículo 47 bis para establecer, como ya han hecho otras Comunidades Autónomas, los requisitos para la acreditación de la presentación y el pago de ITP y AJD y el ISD y el artículo 48 relativo al suministro de información por los registradores de la propiedad y mercantiles.

De esos dos preceptos se desprende el siguiente régimen legal:

- El pago de un impuesto cedido a la Comunidad Autónoma solo es válido y solo libera al deudor cuando se haya hecho a tal Administración en las cuentas de titularidad de la Comunidad de Castilla y León a favor de esta y utilizando a tal efecto los modelos de declaración aprobados por la Consejería.
- Cuando se establezca (por normativa distinta a la tributaria autonómica porque esta nada dispone al respecto) algún tipo de responsabilidad a autoridades y funcionarios, por admitir documentos presentados a fin distinto de su liquidación sin la debida acreditación de la presentación y pago del impuesto, tal responsabilidad no quedará exonerada si el pago se efectuó ante órgano incompetente o no autorizado.
- La acreditación de la presentación y/o pago del impuesto se centra en la correspondiente nota justificativa y en el ejemplar de la autoliquidación sellados ambos por la oficina tributaria correspondiente.

- En el caso de presentación y/o pago telemáticos, la acreditación se hará por el modelo de pago telemático aprobado por Orden del consejero.
- El régimen se «suaviza» un tanto respecto de los documentos que contengan actos o contratos sujetos al ISD por la adquisición de bienes y derechos por herencia por la entendible mayor dificultad probatoria sobre la residencia habitual del causante. En estos casos se impone a los registradores la obligación de remitir al órgano directivo central competente en materia de tributos, dentro de los veinte días siguientes a la finalización de cada trimestre natural y referida al mismo, una copia del documento y de la carta de pago de la declaración tributaria.

La regulación castellano-leonesa es en este punto más completa que la recientemente aprobada también por las Cortes Generales. Estas, a través de la Ley 4/2008, han modificado el artículo 54.1 del texto refundido del ITP y AJD incorporando al mismo alguna de las precisiones de la Ley de cesión (art. 53.3 de la Ley 21/2001) pero centrando su ámbito en el cierre registral sin abordar aspectos de enorme importancia práctica como los efectos para el contribuyente del pago hecho ante Administración incompetente.

9. CATALUÑA. LEY 16/2008, DE 23 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y FINANCIERAS

1. Modificaciones en el ISD.

Se modifica la reducción por adquisición, por causa de muerte, de la vivienda habitual del causante, en la cual se amplía, en determinadas circunstancias, el concepto de vivienda habitual con el objetivo de considerar como tal la que lo había sido hasta los dos años anteriores a la defunción del causante a pesar de que no residiese en ella en ese momento.

De este modo, consigue la normativa catalana resultar más clara y «beneficiosa» en el concepto de vivienda habitual:

- Existe una remisión general al IRPF para definir el concepto.
- Se precisa la siempre problemática circunstancia del trastero y plazas de garaje («... la vivienda, un trastero y hasta dos plazas de aparcamiento pueden considerarse conjuntamente como vivienda habitual, pese a que no hayan sido adquiridos de forma simultánea en unidad de acto, si están situados en el mismo edificio o complejo urbanístico y se encuentran, en el momento de la transmisión, a disposición de sus titulares, sin haber sido cedidos a terceros»).
- Se amplía el concepto de vivienda en los términos ya expuestos al inicio, siempre que la vivienda no haya sido cedida a terceros en el período mencionado de dos años. Debe recor-

darse en este punto que el criterio de la DGT del MEH afirma que si el fallecido no ocupaba realmente su vivienda sus causahabientes no ganan el derecho a la reducción. Con esta interpretación se está excluyendo del beneficio, por ejemplo, a las personas que pasan sus últimos años de vida en una residencia.

Por otro lado, se modifica la reducción por la adquisición *mortis causa* de bienes culturales en lo que afecta a los bienes comprendidos en el apartado 3 del artículo 4.º de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del IP, en el sentido de que, en cuanto a la obra propia de los artistas a que se refiere su artículo 4.º 3 b), la reducción será aplicable solo cuando el causante sea el propio artista.

2. Modificaciones en el ITP y AJD.

Como actuación referida a la situación del sector inmobiliario se amplía de tres a cinco años el plazo de que disponen las empresas inmobiliarias para transmitir el inmueble a otra empresa inmobiliaria o a una persona física para cubrir sus necesidades de alojamiento, y poder disfrutar, con carácter definitivo, de la bonificación del 70% de la cuota.

El plazo de cinco años para el disfrute definitivo de la bonificación en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas es también aplicable en lo que se refiere a los hechos imponible que, habiendo sido acreditados antes del 31 de diciembre de 2008, no hayan agotado en esta fecha el plazo de tres años señalado por la normativa anterior.

10. EXTREMADURA. LEY 6/2008, DE 26 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EXTREMADURA

En el ISD se incrementa la base sobre la que se aplica el correspondiente porcentaje de reducción, ya mejorado respecto al establecido por el Estado, por la vivienda habitual dejada en herencia por el causante.

Ese porcentaje será el que resulte de aplicar la siguiente escala:

Valor real del inmueble	Porcentaje de reducción
Hasta 122.000	100%
Desde 122.000,01 hasta 152.000	99%
Desde 152.000,01 hasta 182.000	98%
Desde 182.000,01 hasta 212.000	97%
	.../...

.../...	
Desde 212.000,01 hasta 242.000	96%
Más de 242.000	95%

En el impuesto que recae sobre las donaciones esta ley contiene dos medidas para favorecer por la vía fiscal el acceso a la primera vivienda habitual:

- Se establece una reducción propia de la Comunidad Autónoma del 99% (con el límite de 122.000 euros) sobre las cantidades de dinero que los hijos y descendientes, perciban de sus padres y ascendientes, con la finalidad de adquirir su primera vivienda habitual.

Los principales requisitos son:

- a) Las donaciones deben formalizarse en escritura pública y en ella debe constar de forma expresa la voluntad de que el dinero donado se destine a la adquisición de la primera vivienda habitual del donatario.
- b) El donatario debe adquirir la vivienda en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de la donación o desde la fecha de la primera donación, si las hay sucesivas. Esta reducción no es aplicable a donaciones posteriores a la adquisición de la vivienda.
- c) La vivienda que se adquiera debe estar situada en uno de los municipios de Extremadura y mantenerse en el patrimonio del donatario durante los cinco años siguientes a su adquisición, salvo que fallezca durante ese plazo.

No tienen derecho a esta reducción los contribuyentes a los que corresponda la aplicación de un coeficiente multiplicador superior al del primer tramo de la escala establecida en el artículo 22 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

- Cuando los ascendientes donen directamente la que va a constituir la primera vivienda en propiedad a sus descendientes, estos gozarán de una reducción propia de la Comunidad Autónoma del 99%, sobre el valor neto del inmueble, con el límite también de 122.000 euros.

Los principales requisitos son:

- a) La vivienda debe estar ya construida y situada en uno de los municipios de la Comunidad Autónoma de Extremadura.
- b) La transmisión será del pleno dominio, sin que los donantes puedan reservarse parte del inmueble o derechos de usufructo, uso y habitación.
- c) Deberá ser la primera vivienda que adquiere el donatario y debe constituir su residencia habitual.

- d) El donatario ha de conservar en su patrimonio la vivienda durante los cinco años siguientes a la donación salvo que fallezca durante ese plazo.
- e) En el supuesto de que una misma vivienda se done por los ascendientes a más de uno de sus descendientes, se aplicará esta reducción sobre la porción adquirida a los que individualmente reúnan las condiciones especificadas en los apartados c) y d) anteriores.
- f) Debe constar en escritura pública donde también se incluirá la declaración de que va a constituir la primera vivienda habitual para el donatario o donatarios y el compromiso de no transmitirla en los cinco años siguientes a su adquisición.

Tampoco tienen derecho a esta reducción los contribuyentes a los que corresponda la aplicación de un coeficiente multiplicador superior al del primer tramo de la escala establecida en el artículo 22 de la Ley 29/1987.

Por último, destacamos que en el ámbito de la empresa familiar agraria se elevan al 99% las reducciones estatales (tanto las generales como las específicamente dirigidas a las explotaciones agrarias) en el caso de adquisiciones lucrativas *inter vivos* de empresas individuales, negocios profesionales, participaciones en entidades societarias y de explotaciones agrarias por parte de descendientes o cónyuge.

11. GALICIA. LEY 9/2008, DE 28 DE JULIO, GALLEGA DE MEDIDAS TRIBUTARIAS EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. LEY 16/2008, DE 23 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE GALICIA PARA EL AÑO 2009

De la Ley 16/2008 simplemente hay que destacar que, en el ITP y AJD, se ha modificado el tipo de gravamen de los documentos notariales que formalicen la constitución y cancelación de derechos de garantía cuando el sujeto pasivo sea una sociedad de garantía recíproca con domicilio social en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia, que será del 0,1%.

Más importantes son las modificaciones de la Ley 9/2008 de la que, en primer lugar, y dado que no está generalizado el ubicar en una misma norma las disposiciones relativas al ISD, hay que explicar su sentido. La Exposición de Motivos justifica la ley por la necesidad de actualización del impuesto a la luz de las modificaciones realizadas en otros impuestos y de los cambios operados en la sociedad desde la promulgación de la norma actual que lo regula, que data de 1987, además de una adecuación a las peculiaridades propias de la Comunidad Autónoma de Galicia dada la condición de impuesto cedido y la cesión de capacidad normativa a las Comunidades Autónomas en el actual sistema de financiación.

Siguiendo el orden liquidatorio del impuesto y la presentación en el texto legal comentamos primero las modificaciones referentes a las reducciones. En este elemento de la liquidación se ha actuado tanto sobre beneficios preexistentes como creando algunas nuevas.

- Reducciones por parentesco. En las adquisiciones por causa de muerte, incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, de los hijos hasta 25 años, pasan de 15.956,87 euros a una franja entre 600.000 y 900.000 euros, según la edad. Se llega también, para discapacitados superiores al 65% a una reducción total siempre que el sujeto pasivo no tenga un patrimonio preexistente superior a 3.000.000 de euros. Como luego se comenta, el beneficio para los familiares más cercanos no queda en estas reducciones sino que se proyecta también sobre otros elementos de la liquidación.
- Reducción por vivienda habitual. En el caso de la vivienda habitual se elimina la tributación cuando la persona adquirente sea el cónyuge con un límite de 600.000 euros. Se eleva el porcentaje hasta el 99% de la base imponible en los demás casos (el porcentaje de reducción puede ser del 95,97 ó 99%) en función del valor de la vivienda.

Además, se amplía el límite de las donaciones recibidas para la adquisición de una vivienda habitual en Galicia a 60.000 euros, siendo también de aplicación este beneficio para donaciones posteriores a la compra destinadas al pago de los préstamos pendientes.

El mantenimiento a que se obliga queda reducido a cinco años salvo que dentro de dicho plazo falleciese la persona adquirente o transmitiese la vivienda en virtud de pacto sucesorio con arreglo a lo previsto en la Ley de derecho civil de Galicia.

Se prevé expresamente que en caso de que se produjese la venta de la vivienda durante el indicado plazo, y la totalidad de su importe se reinvirtiera en la adquisición de una vivienda ubicada en Galicia que constituya o vaya a constituir la vivienda habitual de la persona adquirente, no se perderá la reducción solicitada.

- Reducciones para las actividades económicas: se incluyen reducciones del 99% de la base imponible tanto en sucesiones como en donaciones para las explotaciones agrarias, empresas individuales, pymes y familiares, entendiéndose por familiares aquellas en las que el grupo de parentesco detente al menos el 50% del capital.
- Se crea una reducción del 95% de la base imponible por adquisición *mortis causa* de fincas rústicas de dedicación forestal ubicadas en terrenos incluidos en la Red gallega de espacios protegidos siempre que la adquisición corresponda al cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes o colaterales, por consanguinidad hasta el tercer grado inclusive del causante. El plazo de mantenimiento de lo adquirido se fija en cinco años.

Siendo importantes las medidas adoptadas sobre las reducciones destaca todavía más el beneficio que, como deducción en cuota, privilegia principalmente al cónyuge y a los ascendientes y descendientes, excluyendo de tributación todas aquellas herencias inferiores a 125.000 euros (por heredero). En concreto, la deducción por parentesco es del 100% y beneficia, en las adquisiciones *mortis causa*, a los sujetos pasivos incluidos en el grupo II del artículo 1 de la Ley gallega, siempre que su base imponible fuese igual o inferior a 125.000 euros.

En el cómputo de ese límite se incluyen las bases imponibles de los pactos sucesorios realizados (singularidad propia del derecho civil gallego en materia de delación hereditaria por la que un negocio

concertado *inter vivos* tiene la consideración, civil y fiscal, de adquisición *mortis causa*). Y, como consecuencia de la peculiar técnica liquidatoria del impuesto, también se computan tanto las bases imponibles de las donaciones acumulables como el valor de los usufructos y otras instituciones a que se refiere el artículo 26 de la misma norma que se tengan en cuenta para la determinación del tipo medio de gravamen aplicable.

Por último, se ha modificado tanto la tarifa como los coeficientes de patrimonio preexistentes.

Se distingue una tarifa del impuesto para los grupos III y IV y se desdobra para los grupos I y II una tarifa para adquisiciones *mortis causa* y seguros de vida y otra para donaciones. Destaca en la tarifa para adquisiciones *mortis causa* el que el tipo máximo pasa del 34 al 18% y los tramos pasan de 16 a 6. En donaciones la nueva tarifa consta de tres tramos, pasando el máximo del 34 al 9%.

Finalmente, los coeficientes de patrimonio preexistente para los grupos I y II dejan de existir (realmente pasan a la unidad) manteniéndose en los mismos términos para los grupos III y IV.

12. LA RIOJA. LEY 5/2008, DE 23 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS PARA EL AÑO 2009

Como reconoce la Exposición de Motivos de la ley existen muy pocas novedades en materia de tributos cedidos y fundamentalmente son modificaciones técnicas que en principio no deberían implicar cambios sustanciales en los modos de actuación de la Administración.

En la deducción para las donaciones de dinero efectuadas de padres a hijos para la adquisición de la vivienda habitual en La Rioja se precisa que es necesario, junto al ya explícito requisito de que el donatario destine la totalidad de las cantidades recibidas a su inmediata adquisición, que la vivienda adquirida no sea propiedad de cualquiera de sus padres o de ambos.

Por otro lado, se ha introducido en la regulación de distintos beneficios (tanto en el ISD como en el ITP y AJD) la previsión, ya comentada respecto de otras legislaciones, de que el incumplimiento de los requisitos regulados en el IRPF para la consideración del inmueble como vivienda habitual, o los de permanencia específicos de cada beneficio, supondrá que el contribuyente deberá comunicar tal circunstancia a la DGT de la Comunidad Autónoma de La Rioja, dentro del plazo de treinta días hábiles desde la fecha en que se produzca el incumplimiento, y pagar la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, así como los correspondientes intereses de demora.

13. MADRID. LEY 3/2008, DE 29 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS

La ley madrileña destaca más este año, en el ámbito de los impuestos cedidos, por su regulación en el IRPF y en el IP que en la del ISD o el ITP y AJD.

En el IRPF se crean dos nuevas deducciones: la primera, para compensar el incremento de los costes de la financiación ajena obtenida para inversión en vivienda habitual de los contribuyentes, que deriva del alza de los indicadores que sirven de referencia para determinar los tipos de interés (situación financiera que posteriormente ha cambiado drásticamente), y la segunda, por los gastos educativos satisfechos por escolarización obligatoria, gastos complementarios y enseñanza de idiomas.

En el IP se mantiene el mínimo exento general establecido para la Comunidad de Madrid para el año 2008 (Con carácter general 112.000 euros y en el caso de contribuyentes discapacitados con un grado de discapacidad reconocido igual o superior al 65%, 224.000 euros) y se establece una singular bonificación del 100 por 100 de la cuota del impuesto que se aplicará con posterioridad a las deducciones y bonificaciones reguladas por la normativa del Estado.

La norma que se introduce en el IP, bajo el epígrafe de bonificación general, dice así:

Con vigencia desde la entrada en vigor de esta Ley, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 39.1.c) de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, y en el artículo 33.2 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, con posterioridad a las deducciones y bonificaciones reguladas por la normativa del Estado, se aplicará, sobre la cuota resultante, una bonificación autonómica del 100 por 100 de dicha cuota si esta es positiva.

No se aplicará esta bonificación si la cuota resultante fuese nula.

La nota de singularidad con la que caracterizábamos antes esta bonificación deriva del hecho de que el Estado, a través de la Ley 4/2008, de 23 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, ha eliminado el gravamen por este impuesto mediante el establecimiento de una bonificación general de la cuota íntegra del 100% tanto para la obligación personal como para la obligación real de contribuir. A ese beneficio, que afecta a la obligación material de pago, se le une en la misma Ley 4/2008 la supresión de la obligación de presentar autoliquidación, con lo que el efecto práctico frente al contribuyente es equivalente a una derogación. Por tanto, y en una primera aproximación, resulta que autonómicamente se está regulando una mejora del mínimo exento y una bonificación sobre un gravamen suprimido por el Estado.

Las consecuencias prácticas de esta «doble bonificación», explicable por su tramitación con ritmos parlamentarios diferentes (que finalmente se resolvió con la publicación de la Ley estatal en el BOE de 25 de diciembre, entrando en vigor el artículo tercero referido al IP el 1 de enero de 2008, y la autonómica en el BOCM de 30 de diciembre), parecen pacíficas aunque la instrumentación paralela revele ciertos desajustes y cierta habilidad del legislador autonómico para asumir tanto la hipótesis de que la bonificación general estatal estuviera ya en vigor cuando se publicara la ley madrileña como el caso contrario.

Sobre la capacidad autonómica para el establecimiento de la bonificación no parece haber dudas. Como bien señala la propia ley madrileña, es el artículo 39 de la Ley 21/2001 el que permite que en el IP las Comunidades Autónomas puedan asumir competencias normativas, además de sobre el mínimo exento y el tipo de gravamen, sobre las deducciones y bonificaciones de la cuota.

La adicional mención que se hace en la ley autonómica al artículo 33.2 de la Ley del Impuesto, como refuerzo de esa capacidad normativa, carecería ahora de virtualidad porque la Ley 4/2008, al establecer la bonificación general de la cuota íntegra para todo el territorio común, suprimió el apartado 2 de ese artículo. El batiburrillo normativo se ensancha porque, aunque el artículo 33.2 de la Ley 19/1991 en la redacción dada por la Ley 21/2001 se refería a las bonificaciones, la Ley 53/2002 cambió su literal y pasó a referirse a las deducciones y no a las bonificaciones. Situación llamativa no solo porque se aludiera a la capacidad normativa autonómica en un artículo (el 33) dedicado a la bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla, sino porque esa referencia a las deducciones ya se contenía en el artículo 32 (dedicado, por cierto, a los impuestos satisfechos en el extranjero) y se dejaba sin cita expresa en la Ley del Impuesto a la capacidad sobre las bonificaciones.

Sea como fuere, entendemos que el precepto al que hay que referir principalmente este ejercicio legislativo es el artículo 39 de la Ley 21/2001. Este, tras reconocer tal tipo de capacidad, *señala que las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.*

De estos límites legales resultan las siguientes prescripciones: la normativa autonómica se aplica con posterioridad a la estatal, deben ser compatibles y aquella no puede modificar la estatal.

La normativa madrileña se ajusta a estos cánones por cuanto:

- Expresamente pospone su aplicación a la bonificación estatal.
- La compatibilidad se logra por el reconocimiento explícito de que la bonificación madrileña no se aplica si la cuota obtenida resulta nula. Y lo cierto es que la bonificación autonómica no parece aplicable a la vista de la regulación estatal. En efecto, si por nula se entiende el resultado de cero, y si por cuota obtenida (resultante dice la ley) se entiende la que deriva de aplicar la bonificación estatal del 100% a la cuota íntegra del impuesto, no parece haber resquicio matemático para que pueda jugar la bonificación autonómica.
- Finalmente, si no es aplicable el beneficio madrileño no hay duda de que no puede modificar la normativa estatal.

En el ISD y en ITP y AJD se mantiene la legislación vigente durante 2008 con el establecimiento de un nuevo tipo impositivo en la modalidad de «AJD» para la constitución y modificación de derechos reales de garantía a favor de sociedades de garantía recíproca ubicadas en la Región de Madrid.

14. MURCIA. LEY 7/2008, DE 26 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS Y ADMINISTRATIVAS EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS, TRIBUTOS PROPIOS Y TASAS REGIONALES PARA EL AÑO 2009

La ley murciana modifica, por primera vez, la escala autonómica del IRPF rebajándola un cuarto de punto con el compromiso de alcanzar un punto a lo largo de la legislatura.

En el ámbito de los Tributos sobre el Juego se adoptan dos medidas vinculadas a las nuevas disposiciones reglamentarias que regulan el juego del bingo y las máquinas recreativas.

No contiene la ley ninguna medida relevante en el ISD o el ITP y AJD.

15. VALENCIA. LEY 16/2008, DE 22 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES, DE GESTIÓN ADMINISTRATIVA Y FINANCIERA, Y DE ORGANIZACIÓN DE LA GENERALITAT

Además de algunas modificaciones en el IRPF y en los tributos sobre el juego, la ley contempla modificaciones en los impuestos cedidos «tradicionales».

1. Modificaciones en el ISD.

En los beneficios (reducción y bonificación) establecidos para donaciones entre familiares más cercanos se añade un nuevo supuesto antielusión, aplicable a los casos de renuncia pura y simple a una adquisición *mortis causa* anterior (en los diez años inmediatamente anteriores al devengo) de los mismos bienes que se reciben por donación o de otros hasta un valor equivalente.

Además, el requisito hasta ahora consistente en formalizar la donación en documento público se completa permitiendo esa formalización dentro del plazo de declaración del impuesto. Se precisa que cuando los bienes donados consistan en metálico o en cualquiera de los contemplados en el artículo 12 de la LIP (Depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo), deberá justificarse en el documento público la procedencia de los bienes que el donante transmite y los medios efectivos en virtud de los cuales se produce la entrega de lo donado.

2. Modificaciones en el ITP y AJD.

Se incrementa la cuantía de los límites de renta máxima para la aplicación de los tipos reducidos de las modalidades de TPO (4%) y de AJD (0,1%) establecidos en favor de las familias numerosas: la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro del IRPF del sujeto pasivo, su cónyuge, los descendientes y los ascendientes de los anteriores que convivan con ellos, así como de las demás personas que vayan a habitar en la vivienda, correspondiente al período impositivo inmediatamente anterior, con plazo de presentación vencido a la fecha del devengo, pasa de 44.074 a 44.955 euros.

EL *TONNAGE TAX* EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

LUIS MIGUEL MULEIRO PARADA

*Profesor Ayudante de Derecho Financiero y Tributario.
Doctor en Derecho. Universidad de Vigo*

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:

UNO de los motivos que ampara la aparición de los regímenes de determinación objetiva es la necesidad de alcanzar una simplificación en nuestros ordenamientos tributarios actuales. En este ámbito una finalidad primordial consiste en lograr una menor complejidad en el cálculo de las cantidades a ingresar en concepto de tributo.

El *tonnage tax* incorporado a nuestro ordenamiento positivo en forma de régimen de determinación objetiva en la imposición sobre los beneficios en el Impuesto sobre Sociedades, con antecedente inmediato en el Derecho Positivo de otros países de nuestro entorno jurídico, tiene por objeto la simplificación de la tributación de las entidades navieras, al tiempo que un favorecimiento de su competitividad en el ámbito internacional y la modernización de las mismas.

Palabras clave: cuantificación de los tributos, determinación de la base imponible, Impuesto sobre Sociedades, régimen especial de las entidades navieras, *tonnage tax*, estimación objetiva, signos, índices, módulos o magnitudes.

Sumario

- I. Objeto de estudio.
- II. Antecedentes comunitarios y su introducción en la legislación española.
- III. Ayuda de Estado, régimen especial de tributación y determinación objetiva.
- IV. La determinación objetiva en el régimen especial de tributación.
 1. Ámbito objetivo y subjetivo de aplicación del régimen.
 2. Opción y renuncia.
 3. La determinación objetiva de la base imponible.
 4. Cesación del régimen y efectos.
- V. La necesaria coordinación de las regulaciones en el seno de la UE.
 1. Hacia la generalización del régimen en la UE.
 2. Concurrencia fiscal y libertades comunitarias: límites conducentes a la coordinación fiscal.
- VI. La determinación objetiva como opción referida a otros sujetos pasivos del IS.
- VII. Conclusiones.

Bibliografía.

NOTA: Este trabajo ha sido elaborado en el marco del proyecto de investigación: «La armonización de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades», financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación (MICINN).

I. OBJETO DE ESTUDIO

Hasta tiempos bastante recientes la determinación objetiva, estimación objetiva en la terminología legal, solo estaba regulada en uno de nuestros impuestos directos; el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), pilar esencial de nuestro sistema tributario¹. Precisamente, es este tributo la cuna de la determinación objetiva en nuestro ordenamiento y donde ha sido tradicional el acogimiento del régimen aunque a partir de diferentes modalidades que, en unos casos, vulneraban los más esenciales principios de justicia tributaria y, en otros, escondían detrás de sí verdaderas determinaciones directas.

Si durante los años 60 del pasado siglo la determinación objetiva también se habilitó en los IRPF, el régimen había desaparecido de este impuesto hasta tiempos muy recientes al configurarse un Impuesto sobre Sociedades (IS) basado en la determinación directa de bases imponibles y, últimamente, vinculado al resultado contable de las empresas, concretándose la base imponible del tributo a partir del resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias con ciertas correcciones que habrá que llevar a cabo fiscalmente. En este sentido, recordemos que el artículo 10.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) indica que en la determinación directa la base imponible del impuesto se calculará corrigiendo, conforme se establece en la propia norma, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, «en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas».

Desde el año 2002 la determinación objetiva de bases imponibles se ha abierto paso en el IS en la determinación de los rendimientos de las entidades navieras como uno de los regímenes actualmente previsto en el TRLIS. En líneas generales, las entidades navieras acogidas al régimen especial pueden acudir a la determinación de la base imponible a través de un régimen de determinación objetiva que la norma concreta en su aplicación. A un estudio detallado de esta institución nos dedicaremos en el presente trabajo de investigación.

II. ANTECEDENTES COMUNITARIOS Y SU INTRODUCCIÓN EN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA

El antecedente inmediato del régimen especial de tributación del IS se encuentra en el conocido como *Tonnage Tax* (Impuesto sobre el Tonelaje Neto) que se ha utilizado tradicionalmente en

¹ En general, conviene recordar que la aparición de fórmulas objetivas en la determinación de las cantidades que los sujetos pasivos habían de ingresar a las arcas públicas ha constituido un método tradicional del que hallamos referencias remotas en el propio imperio romano. Como ha sostenido ALONSO GONZÁLEZ, la utilización de las estimaciones objetivas en la determinación del importe de las magnitudes relevantes en el proceso de cuantificación de las deudas tributarias es tan antigua como los propios tributos. Véase su trabajo: «La simplificación de la tributación de las empresas en España» en VV.AA.: *XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Memorias, Tomo I, *Determinación objetiva de la base imponible en la renta aplicable a las pequeñas y medianas empresas*, Buenos Aires, Osmar D. Buyatti Librería Editorial, 2006, pág. 262. En nuestro país destaca el profesor FERREIRO LAPATZA que la determinación directa no pudo ser utilizada durante la segunda mitad del siglo XIX y la primera mitad del siglo XX en los gravámenes sobre los rendimientos de bienes rústicos y urbanos y tales impuestos se debieron configurar como impuestos sobre rendimientos medios, presuntos o potenciales (*Curso de Derecho Financiero Español. Instituciones*, 25.ª ed., Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2006, pág. 419).

otros países europeos como Grecia, incorporándose en los años 90 en un número importante de países de la Unión Europea (UE).

Sus efectos en la experiencia comparada han sido claramente satisfactorios conllevando el resurgimiento de buena parte de las flotas nacionales, en la medida en que, como condicionante en la aplicación del régimen, se requiere ser una compañía, sujeto pasivo del IS, nacional. Los diferentes costes fiscales con relación a países terceros son los que provocan efectos claramente distorsionadores en la competitividad del registro de los barcos. Además, ya que la diferencia de los costes de salario se erige como el segundo gran aspecto distorsionante, el régimen se ha configurado de tal manera que se establecen de modo conjunto medidas que benefician el renacer de las flotas nacionales. En este sentido, se podrían citar la reducción de los costes de salarios de los marinos nacionales para los armadores o la obligación de habilitar períodos de prácticas a un determinado porcentaje de tripulación.

Como es sabido, la articulación del régimen responde a la necesidad de responder al *Dumping* desde una perspectiva comunitaria. El principio de libre competencia que se acoge en el seno de la UE se vulnera desde países terceros al mantener mercados cerrados y guiados por las subvenciones públicas determinando la venta de los buques a bajo precio ². De ahí, que se haya generalizado su acogida en los países miembros y no estaría de más una armonización a nivel comunitario en este ámbito.

Siguiendo las satisfactorias experiencias comparadas, España incorporó un régimen especial de tributación para las entidades navieras a través de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, modificándose la LIS y añadiendo al sistema un nuevo régimen especial de tributación voluntario para estas entidades (Capítulo XVII del Título VII del TRLIS, arts. 124-128) ³. La característica más importante del régimen es el acogimiento de la determinación objetiva como régimen de determinación de la base imponible del IS ⁴.

III. AYUDA DE ESTADO, RÉGIMEN ESPECIAL DE TRIBUTACIÓN Y DETERMINACIÓN OBJETIVA

El *tonnage tax*, como adelantamos, tiene su origen en una menor competitividad por parte de pabellones comunitarios, por lo que ya a finales de los años 80 la Comisión europea elaboraba unas directrices sobre ayudas al transporte marítimo. El inicial establecimiento de un límite máximo obligaría a dar un nuevo enfoque para evitar ciertos problemas sobre la intensidad de las ayudas y de ahí la aprobación de una Comunicación de la Comisión bajo el título «Hacia una nueva estrategia marí-

² REY SÁNCHEZ, M.: «*Tonnage Tax*: El nuevo sistema de estimación objetiva para entidades navieras en el Impuesto de Sociedades», *JT*, n.º 15, 2003, págs. 27 y 28.

³ Esta normativa se encuentra desarrollada en la actualidad en los artículos 50-52 del RIS.

⁴ Este rasgo esencial ha sido reconocido ya a partir de normas reglamentarias como la Orden HAC/958/2003, de 10 de abril, por la que se aprobaron los modelos de declaración-liquidación del IS y del IRNR correspondiente a establecimientos permanentes para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2002, se dictaron instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecieron las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática en la que se señalaba que: «... Este régimen presenta, como peculiaridad principal, la aplicación a la determinación de la base imponible del régimen de estimación objetiva...» (NFL007812).

tima»⁵, en donde se contemplaba una especie de borrador de directrices que sería finalmente adoptado por la Comisión bajo la rúbrica «Directrices comunitarias sobre ayudas de Estado al transporte marítimo». Entre estas medidas la que en mayor medida se extendió fue el sistema especial de tributación aludido.

La idoneidad de las medidas sobre el sector ha dado lugar a la aprobación de unas nuevas Directrices, de modo que la Comisión europea aprobó en el año 2004 la Comunicación sobre Directrices comunitarias sobre ayudas de Estado al Transporte Marítimo⁶. Esta comunicación, como veremos posteriormente, constituye el germen de una relevante modificación del régimen.

A partir de toda esta evolución, el *tonnage tax* aparece en nuestro país como una de las ayudas a empresas navieras autorizada por la Comisión Europea⁷. En concreto, la Comisión autorizó el régimen decidiendo que era compatible con el artículo 87.3 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (TCE)⁸. El TCE declara incompatibles con el mercado interior en la medida en que afectan a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas concedidas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen con falsear la competencia favoreciendo a determinadas empresas o producciones. La prohibición total de las ayudas estatales es imposible ya que una de las misiones de la Comunidad es «promover... un desarrollo armonioso y equilibrado de las actividades económicas en el conjunto de la Comunidad» (art. 2 TCE). Dado que el desarrollo económico difiere de un Estado miembro a otro y de una región a otra, esta misión puede requerir una intervención específica del Estado. Precisamente, los apartados 2 y 3 del artículo 87 del TCE establecen una serie de exenciones, considerándose compatibles con el mercado interior, entre otras, las ayudas destinadas a fomentar el desarrollo de determinadas actividades. De ahí que se pueda considerar este régimen como ayuda de Estado compatible⁹.

De un análisis conjunto del régimen podemos coincidir en una naturaleza plural del mismo. De este modo, se puede llegar a las siguientes conclusiones:

- 1.^a Nos encontramos en presencia de una ayuda de Estado (compatible) que se ha autorizado desde las instituciones comunitarias. En efecto, en la mencionada Decisión de la Comisión

⁵ Comunicación de la Comisión núm. 81, de 13 marzo de 1996 (LCEur 1996\2091). Esta Comunicación fue dirigida al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones.

⁶ Estas Directrices fueron publicadas en el Diario Oficial de la UE del 17 de enero de 2004 (LCEur 2004\137). Sobre esta evolución puede consultarse, más ampliamente, la documentación disponible en la página web de la Gerencia del Sector de la Construcción Naval (Dirección URL: <http://www.gernaval.org/>).

⁷ Conviene no perder nunca de vista que las ayudas de Estado presentan una vertiente funcional como restricción a la política de los Estados miembros. En este sentido, véase el estudio de CALDERÓN PATIER, C. y GONZÁLEZ LORENTE, Á.: «Las ayudas de Estado en la legislación de la Unión Europea como restricción a la política fiscal de los Estados miembros», CT, n.º 115, 2005, págs. 59-69.

⁸ Decisión de la Comisión Europea notificada con el número C(2002)582fin de 27 de febrero de 2002, documento accesible en la dirección web: http://europa.eu.int/comm/secretariat_general/sgb/state_aids/transport_2001.htm.

⁹ La Comisión llegaba a la conclusión, en su Decisión de 2002, de que a partir de los datos aportados por las autoridades españolas se demostraba que las actividades sujetas al régimen de tributación en función del tonelaje suponían una clara contribución al empleo y a favor de la actividad económica dentro del territorio de la Comunidad, así como de la repatriación comercial y estratégica de todos los buques afectados.

de 27 de febrero de 2002 se señalaba que este régimen se financiaría mediante la reducción de ingresos tributarios y, a estos efectos, las autoridades españolas calculaban una pérdida de recaudación tributaria no superior a 6 millones de euros anuales.

- 2.^a Se trata de un régimen especial establecido en el IS para la determinación de la cuota tributaria a ingresar para cierto tipo de sujetos pasivos.
- 3.^a Supone la aplicación del régimen de determinación objetiva dentro del impuesto a partir del tonelaje y no, frente al régimen general, de los beneficios obtenidos por las navieras.
- 4.^a Es una opción fiscal, de modo que persiste la alternativa por el contribuyente de acudir al régimen general de tributación. En este sentido, ello es coherente con la naturaleza de economía de opción que posee el régimen de determinación objetiva.

Una vez que se ha considerado el *tonnage tax* como una ayuda de Estado compatible desde la perspectiva comunitaria surge alguna otra cuestión. Así, podríamos preguntarnos qué sucede si en algún momento se limita, como de hecho recientemente se ha limitado, la compatibilidad del impuesto sobre el tonelaje una vez que ya ha sido instaurado. Hay que entender que este régimen responde a unas directrices comunitarias que en todo momento habrá que respetar. La articulación del régimen a partir de una determinación objetiva es acorde a las previsiones que se integran en el IS, no obstante nunca se podrán contrariar las previsiones comunitarias por parte de los Estados miembros. Todo ello con independencia de que el régimen especial pueda considerarse como un caso más de aplicación del IS por determinación objetiva con la especialidad de que se utilicen unos módulos específicos a partir del tonelaje de arqueo neto de los buques de las navieras.

Hay que coincidir en una naturaleza plural del régimen como régimen especial basado en la determinación objetiva pero siempre tomando como punto de partida que nos encontramos ante una ayuda de Estado a las navieras o si se prefiere, en general, al sector de la marina mercante que halla amparo actual en las líneas de orientación definidas en sede comunitaria.

La configuración del régimen como ayuda estatal tiene consecuencias inmediatas con relación a la naturaleza de la determinación objetiva establecida. Esta determinación objetiva conlleva una aproximación a la base imponible del impuesto pero necesariamente se trata de una aproximación, normalmente, «a la baja». No se trata de alcanzar los rendimientos medios sino de habilitar una opción al sujeto pasivo en la que, generalmente, se va a tributar menos que en el régimen general ¹⁰. De hecho, si se observa el carácter regresivo de la tarifa comprobamos el deseo de no sobregavar a las empresas con buques de gran tonelaje ¹¹. Todo ello, insistimos, porque nos encontramos en presencia de una ayuda de Estado. La múltiple naturaleza del régimen lo convierte en una determinación objetiva sui géneris.

¹⁰ Pudiera suceder que esto no fuera así, de ahí que el régimen se haya establecido como optativo siguiendo las directrices generales de la LGT con respecto a la determinación objetiva.

¹¹ ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: «La simplificación de la tributación de las empresas en España» en VV.AA.: *XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Memorias, Tomo I, *Determinación objetiva de la base imponible en la renta aplicable a las pequeñas y medianas empresas*, Buenos Aires, Osmar D. Buyatti Librería Editorial, 2006, pág. 300.

IV. LA DETERMINACIÓN OBJETIVA EN EL RÉGIMEN ESPECIAL DE TRIBUTACIÓN

1. Ámbito objetivo y subjetivo de aplicación del régimen.

1.1. Aspectos generales.

El régimen de determinación objetiva solo se va a poder aplicar para ciertas actividades que realice la entidad naviera. En este sentido, es importante recordar dos puntualizaciones relativas al ámbito de aplicación del régimen:

- 1.^a Hasta el 31 de marzo de 2006, solo podían acogerse al régimen especial las entidades que se encontrasen inscritas en los registros de empresas navieras a que se refiere la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante y que realicen una actividad de explotación de buques, ya sean propios o arrendados (art. 124.1 TRLIS) ¹². En la actualidad se ha modificado esta normativa habilitando unas mayores posibilidades de acceso al régimen que comentaremos posteriormente.
- 2.^a Con relación a los buques que pueden ser explotados para tener acceso al régimen, también se establecen ciertos requisitos, a saber:
 - a) Deben ser gestionados estratégica y comercialmente desde España o desde el resto de la Unión Europea, entendiéndose por gestión estratégica y comercial: «la asunción por el propietario del buque o por el arrendatario, del control y riesgo de la actividad de navegación marítima o de trabajos en el mar» [art. 124.2 a) TRLIS].
 - b) Ha de tratarse de buques aptos para la navegación y solo se pueden dedicar a las siguientes actividades: transporte de mercancías, transporte de pasajeros, o actividades de salvamento y otros servicios prestados necesariamente en alta mar [art. 124.2 b) TRLIS]. Hay que entender excluidos del acceso al régimen cualquier tipo de artefactos flotantes sin propulsión; los transbordadores portuarios y fluviales, así como plataformas flotantes, plataformas en alta mar o instalaciones flotantes que no se dediquen al transporte de mercancías o pasajeros o a actividades de transporte en servicios que no se prestan necesaria-

¹² La doctrina administrativa ha insistido en que la norma legal, al fijar el ámbito de aplicación del régimen, está contemplando a todos los buques propios o arrendados por un mismo sujeto pasivo o grupo fiscal y, que, además, se trata de un ámbito de aplicación obligatorio y no potestativo [véase la Resolución de la Dirección General de Tributos (DGT) núm. 2051/2004, de 9 de diciembre (NFC020410)]. Pero no es posible una explotación parcial de los buques ya que, como señala la DGT en su Resolución núm. 2051/2004, de 9 de diciembre, se «... incluye a los buques tomados en fletamento de los que la entidad pudiera disponer. Por tanto, la norma, al delimitar el ámbito de aplicación del régimen, lo prevé para todos los buques de los que la entidad dispone por ostentar la propiedad de los mismos o por ser titular del uso de ellos en virtud de un contrato que pueda o deba ser calificado como arrendamiento o fletamento. En cualquier caso, tanto la literalidad de la norma como la estructura del régimen exigen que, cualquiera que sea la operación económica o negocio jurídico mediante el que se realiza la explotación de un buque, esta recaiga sobre su totalidad, por lo que no podrá aplicarse el régimen especial cuando dicha explotación solo se refiera a una parte del mismo» (NFC020410).

mente en alta mar (por ejemplo, restaurantes, prisiones, etc.)¹³. Como veremos, hasta la aprobación y entrada en vigor de la Ley 4/2006, se excluía la aplicación del mismo para los buques de remolque y dragas que realizan la actividad de transporte marítimo.

Teniendo en cuenta esto, la determinación objetiva corresponde exclusivamente con relación a estas actividades que llevan a cabo los buques explotados por las navieras que entran en el ámbito de aplicación del régimen. Sin embargo, para el resto de las actividades que puede llevar a cabo la entidad naviera hay que aplicar el régimen previsto con carácter general en el IS en atención a las rentas que de tales actividades se deriven u obtengan¹⁴.

1.2. La modificación del ámbito de aplicación por la Ley 4/2006.

1.2.1. La ampliación del ámbito de aplicación.

El régimen especial de tributación de las entidades navieras ha sufrido una modificación de gran relevancia a través de esta Ley 4/2006, de 29 de marzo, de adaptación de las entidades navieras en función del tonelaje a las nuevas directrices comunitarias sobre ayudas del Estado al transporte marítimo y de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias¹⁵. Esta modificación responde a la Comunicación C(2004)43, de 13 de enero de 2004, de la Comisión Europea, relativa a las nuevas Directrices comunitarias sobre ayudas de Estado al transporte marítimo, en la que se emplazaba a los Gobiernos de los Estados miembros a modificar sus regímenes de ayudas al transporte marítimo para adaptarlos a los criterios fijados en tales Directrices¹⁶.

A través de esta norma se ha modificado sustancialmente el ámbito de aplicación del régimen y, en consecuencia, también los supuestos en que se va a poder acudir a la determinación objetiva dentro de este régimen especial del IS. En particular, van a poder acogerse al régimen, además de las entidades inscritas en alguno de los registros previstos en la Ley de Puertos, las entidades que realicen, en su totalidad, la gestión técnica y de tripulación de buques incluidos en el régimen especial¹⁷.

Conviene recordar que el Registro de buques y Empresas navieras previsto en la Ley de Puertos tiene por objeto la inscripción de buques abanderados en España y Empresas navieras españolas¹⁸. La extensión del régimen especial posibilita su aplicación más allá de estos supuestos.

¹³ Así lo consideró expresamente la Comisión Europea en su Decisión de 27 de febrero de 2002.

¹⁴ En este sentido, el artículo 125.4 del TRLIS, en su segundo párrafo, aclara que esa parte de base imponible estará integrada: 1) por todos los ingresos que no procedan exclusivamente de la explotación o titularidad de los buques incluidos en el régimen, 2) por los gastos directamente relacionados con la obtención de estos y 3) por la parte de los gastos generales de administración que proporcionalmente correspondan a la cifra de negocio generada por estas actividades.

¹⁵ NFL009683.

¹⁶ Estas Directrices fueron publicadas en el Diario Oficial de la UE del 17 de enero de 2004 (LCEur 2004\137).

¹⁷ Conforme al nuevo apartado b) del artículo 124 de la LIS hemos de entender por gestión técnica y de tripulación: la asunción de la completa responsabilidad de la explotación náutica del buque, así como de todos los deberes y responsabilidades impuestos por el Código Internacional de Gestión para la Seguridad de la Explotación de los buques y la prevención de la contaminación.

¹⁸ Artículo 75.1 de la Ley 27/1992.

Como apuntamos en el apartado anterior, es necesario que los buques estén gestionados estratégica y comercialmente desde España o desde el resto de la UE y que se destinen a determinadas actividades. La Ley 4/2006 ha posibilitado la aplicación del régimen especial, y por lo tanto también de la determinación objetiva, para los buques y dragas que realicen la actividad de transporte marítimo. Para los buques destinados a actividades de remolque se requiere que menos de la mitad de sus ingresos procedan de actividades que se realicen en los puertos y en la prestación de ayuda a un buque autopropulsado para llegar a puerto; en caso de dragas es necesario que más de la mitad de los ingresos del período impositivo procedan de la actividad de transporte y depósito en el fondo del mar de materiales extraídos. De este modo, podemos decir que se exige en ambos casos que los buques o dragas obtengan la mayor parte de sus ingresos de la actividad del transporte marítimo. El legislador se ha visto en la obligación de, además de acceder a las directrices comunitarias, alcanzar un trato más equitativo para estos supuestos. Lógicamente, la aplicación del régimen irá referida a los ingresos procedentes del transporte marítimo. Así se ha previsto con relación a las dragas donde se señala que el régimen alcanzará únicamente «a esta parte de su actividad». La misma solución se impone para los buques de remolque, aunque el legislador se haya olvidado de hacer una previsión de sentido afirmativo¹⁹. En cualquier caso, es necesario que los buques o dragas estén registrados en la UE –en España o en cualquier otro Estado de la Unión–.

Por otra parte, el régimen va a poder aplicarse por sujetos pasivos que tengan buques no registrados en España o en otro Estado miembro de la UE. Pero para ello es necesario el siguiente requisito:

- Que el porcentaje medio del tonelaje neto de buques registrados en España o en otro Estado miembro de la UE, respecto del tonelaje neto total referido al año anterior al momento en que se produce el incremento del porcentaje del tonelaje neto de los buques no registrados en España o en otro país de la UE respecto del total de la flota de la entidad acogida al régimen especial, se mantenga durante los tres años posteriores. Pese a que la redacción del precepto no es muy afortunada, la exposición de motivos de la Ley 4/2006 nos aporta luces en el asunto, puntualizando que lo que se permite es que los interesados puedan incluir en sus solicitudes buques no registrados en la UE, a condición de que mantengan o incrementen el porcentaje neto bajo registro comunitario respecto del tonelaje total de buques de la entidad acogidos al régimen especial previsto en el TRLIS.

Este requisito se elimina siempre que el porcentaje de tonelaje neto de buques registrados en España o en otro Estado miembro de la UE sea al menos del 60 por 100. La finalidad de esta previsión legislativa es, claramente, que el tonelaje de registro neto como espacio apto para llevar a cabo el transporte marítimo corresponda a buques nacionales de un Estado miembro de la Unión. De este modo, se continúa respondiendo al fundamento originario del régimen especial. Y es por ello que el incumplimiento de estos requisitos implica la pérdida del régimen para los buques adicionales que motivaron el incremento y la correspondiente regularización tributaria²⁰.

¹⁹ Para los supuestos de cesión de uso de los buques o dragas habrá que justificar que los ingresos de la entidad que desarrolla la actividad de remolque o dragado cumple el requisito de que la mayoría de sus ingresos procedan del transporte marítimo en cada uno de los períodos impositivos en los que le sea de aplicación el régimen [2.º párrafo del art. 124.2 c) TRLIS].

²⁰ La norma prevé que si el incremento fue motivado por la baja de buques registrados en España u otro Estado miembro de la UE, la regularización corresponde a dichos buques por todos los períodos impositivos en que los mismos hubiesen estado incluidos en el régimen (nuevo párrafo 3.º del art. 128.2 TRLIS).

Con la misma finalidad, es lógico que se excluya expresamente la aplicación del régimen respecto a aquellos sujetos cuyos buques estén registrados, en su totalidad, fuera de la UE. Igualmente, el artículo 124.4 del TRLIS ha incorporado la exclusión del régimen –contenida en el originario 124.3 TRLIS– referida a los buques destinados, directa o indirectamente, a actividades de recreo, pesqueras o deportivas. Se ha modificado la anterior previsión en que también se excluía a los buques dedicados a actividades de dragado porque, como hemos visto, ahora se habilita la aplicación del régimen para las mismas bajo determinadas condiciones. Lo mismo sucede con relación a las actividades de remolque, de ahí que con relación a ellas se haya modificado el tenor literal del artículo 124.2 b) del TRLIS en el que anteriormente se exigía que se dedicasen en exclusividad a esta actividad.

De todo ello, podemos extraer como una primera conclusión, acerca de la modificación incorporada a través de la Ley 4/2006 al régimen especial de las entidades navieras previsto en el IS, la extensión del ámbito de aplicación del régimen. Una ampliación que tiene su correlato inmediato en el régimen de determinación objetiva en la medida en que, recordemos, el régimen corresponde exclusivamente con relación a las actividades que llevan a cabo los buques explotados por las navieras que entran en el ámbito de aplicación del régimen especial.

1.2.2. La incorporación de un nuevo supuesto de exclusión.

Si en sentido positivo la Ley 4/2006 ha ampliado el ámbito de aplicación del régimen, en sentido negativo esta norma ha establecido nuevos supuestos en los que las navieras quedarán privadas de acceder al régimen. Estos supuestos traen causa en la Comunicación de la Comisión Europea 2004/C244/02, de 7 de julio, en la que se adoptaron unas nuevas Directrices Comunitarias sobre ayudas estatales de salvamento y de reestructuración de empresas en crisis ²¹. Tales Directrices emplazaron a los Estados miembros a adaptar sus regímenes de ayuda que no fuesen ayudas estatales de salvamento y reestructuración para excluir de su ámbito de aplicación cualquier ayuda que pueda concederse a grandes o medianas empresas durante el período de reestructuración, incluidas las ayudas concedidas de conformidad con un régimen autorizado, siempre que la Comisión no hubiese sido informada de las mismas en el momento en que adoptó su decisión sobre la ayuda de reestructuración. Esta adaptación obligó a nuestro legislador a establecer una incompatibilidad absoluta entre las ayudas estatales de salvamento y reestructuración con otros regímenes de ayuda que pudieran aplicar las empresas durante el período de reestructuración, donde tenemos que destacar ahora el régimen especial de las navieras previsto en nuestro IS.

Conforme a ello, se establece un nuevo supuesto de exclusión del régimen especial. En este sentido, de acuerdo con lo previsto en el artículo 124.5 del TRLIS, no se puede aplicar el régimen por parte de las empresas navieras en las que concurren simultáneamente los siguientes requisitos:

1. Que la entidad tenga la condición de mediana o gran empresa de acuerdo con lo dispuesto en la Recomendación de la Comisión Europea 2003/361/CE, de 6 de mayo ²². Esta Reco-

²¹ DOUE de 1 de octubre de 2004 (LCEur 2004\2971).

²² LCEur 2003\1344.

mendación se refiere a la definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas utilizadas en las políticas comunitarias aplicadas en la CE y el Espacio Económico Europeo ²³. Se considera empresa toda entidad, con independencia de su forma jurídica, que ejerza una actividad económica y, en particular, se consideran empresas las entidades que ejerzan una actividad artesanal u otras actividades a título individual o familiar, las sociedades de personas y las asociaciones que ejerzan una actividad económica de forma regular. Se conceptúa la PYME como aquella empresa que ocupa al menos 250 personas y cuyo volumen de negocios anual no excede 50 millones de euros o cuyo balance general anual no excede de 43 millones de euros. La PYME comprende las categorías de: microempresas, pequeñas y medianas empresas. La PYME será microempresa si ocupa a menos de 10 personas y cuando el volumen de negocios anual o el balance general anual no supera los 2 millones de euros. Y será pequeña empresa si ocupa menos de 50 personas y su volumen de negocios anual o balance general anual no supera los 10 millones de euros ²⁴.

En los demás casos, hemos de entender que nos encontramos ante una mediana empresa. Es decir, será mediana empresa aquella que ocupe entre 50 y 250 personas y cuyo volumen de negocios anual o balance general anual supera los 2 millones de euros y no excede de 50 millones de euros en el primer caso (volumen anual de negocios) o 43 millones de euros en el segundo (balance general anual). Cuando se superen estos límites estaremos en presencia de una gran empresa.

Con estos parámetros, la entidad que podamos calificar como mediana o gran empresa, siempre que concurren las dos siguientes circunstancias, no tendrá acceso al régimen.

2. Que perciban una ayuda de Estado de reestructuración concedida al amparo de la mencionada Comunicación de la Comisión Europea 2004/C244/02. Se trata por lo tanto de restringir, en ciertas condiciones, la concurrencia de una duplicidad de ayudas estatales conforme a la naturaleza múltiple del régimen especial de las navieras que expusimos con anterioridad.
3. Que la Comisión Europea no hubiera tenido en cuenta los beneficios fiscales derivados de la aplicación del régimen especial cuando tomó la decisión sobre la ayuda de reestructuración. Si se tuvo en cuenta, sí sería posible la duplicidad de ayudas estatales.

2. Opción y renuncia.

Conforme a la previsión genérica de nuestra Ley General Tributaria (LGT) y exigencia general de los regímenes de determinación objetiva, este régimen previsto para las navieras es optativo para los sujetos pasivos del IS que se encuentren dentro de su ámbito de aplicación ²⁵.

²³ Artículo 1 de la Recomendación.

²⁴ Véanse los artículos 1 y 2 del Anexo de la Recomendación.

²⁵ La aplicación del régimen se condiciona a la autorización por el Ministerio de Hacienda, previa solicitud del sujeto pasivo [PÉREZ ROYO, F. (Dir.): *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, 1.ª ed., Madrid, Tecnos, 2007, pág. 465].

El régimen jurídico de la opción y renuncia al régimen se concreta en los artículos 50-52 del Reglamento del IS (RIS). Varias son las particularidades con relación al ejercicio de la opción. Hay que partir de que pueden optar entidades cuyo objeto social incluya la explotación de buques propios y arrendados. La opción podrá extenderse a todos los buques tomados en fletamento por el solicitante, pero el tonelaje neto de los buques tomados en fletamento no podrá superar el 75 por 100 del tonelaje total de la flota de la entidad o, en su caso, del grupo fiscal que aplique el régimen, quedando excluidos de este los buques que ocasionen la superación de dicho límite.

La solicitud es única y debe estar referida a la totalidad de los buques explotados por las entidades del mismo grupo fiscal. Los documentos que han de acompañarla son distintos en función de que se trate de entidades constituidas o no constituidas. El plazo es lo suficientemente amplio, tres meses, y coincide con el período que tiene la Administración para autorizar el régimen, acogiéndose la regla del silencio administrativo negativo dentro del procedimiento. La autorización para la aplicación del régimen se concede por un período de 10 años prorrogables por iguales períodos de tiempo. El sujeto pasivo debe presentar una solicitud adicional si con posterioridad a la concesión de una autorización adquiere, arrienda o toma en fletamento otros buques que cumplan los requisitos del régimen, la cual se concederá por el período temporal de vigencia que reste a la autorización inicial del régimen ²⁶.

En toda esta regulación existe una armonización importante a nivel comunitario, en aquellos países en los que se ha previsto la aplicación del régimen. En algún extremo encontramos regulaciones diferentes con relación a algún aspecto procedimental. Así, por ejemplo, existe algún país como Francia que, en lo que se refiere a sociedades navieras que forman parte de un grupo fiscal, exige que la opción sea ejercitada individualmente por cada sociedad. La finalidad del legislador es evitar que sociedades beneficiarias hayan optado por el régimen especial del IS y las deficitarias no lo hayan hecho. Es una finalidad perfectamente loable y deseable desde el punto de vista de su consecución. Sin embargo, desde el punto de vista procedimental la pluralidad de solicitudes puede complicar un poco el procedimiento. Por ello consideramos la simplicidad del régimen de determinación objetiva es asimismo deseable desde el punto de vista procedimental. A estos efectos, la opción española atiende al mismo objetivo que la regulación francesa pero instaurando un sistema más simple y menos costoso. En aras de la armonización y la mejor regulación del régimen, en la que luego se incidirá,

²⁶ De acuerdo con la ampliación del ámbito de aplicación del régimen efectuado por la Ley 4/2006, a las entidades que realicen, en su totalidad, la gestión técnica y de tripulación de buques, recientemente el Real Decreto 1793/2008, de 3 noviembre, por el que se modifica el RIS (NFL011858), ha modificado el Título VI del RIS referido a la aplicación del régimen de las entidades navieras en función del tonelaje. Esencialmente, se modifican los artículos 50.1, 51.3 y 51.7 del RIS, añadiendo, además, un apartado g) al artículo 51.1 del RIS. De esta manera, se ha previsto que puedan optar las entidades que realicen, en su totalidad, la gestión técnica y de tripulación de buques, en cuyo caso la opción comprenderá todos los buques gestionados por el solicitante, así como los que gestione con posterioridad. Se exige como requisito general que los buques cumplan los requisitos del artículo 124.2 del TRLIS. En cuanto al procedimiento, en el caso de entidades que realicen, en su totalidad, la gestión técnica y de tripulación de buques, se exige documento demostrativo del cumplimiento de las prescripciones del Código Internacional de Gestión y para la Seguridad de la Explotación de los buques y la prevención de la contaminación (CGS), expedido en los términos establecidos en el artículo 13.2 de ese mismo cuerpo normativo. Por lo que se refiere al órgano competente para la instrucción y resolución, se prevé que también pueda recabar informe de los organismos competentes para verificar la actividad realizada por las entidades que realicen, en su totalidad, la gestión técnica y de tripulación de buques. Finalmente, se establece que se debe presentar una nueva solicitud para el caso de que con posterioridad a la autorización se gestionen, en su totalidad, otros buques que cumplan los requisitos del régimen.

consideramos que el acercamiento de las diferentes normativas comunitarias en aspectos como el presente coadyuvará a una regulación más satisfactoria en el futuro.

En cuanto a la renuncia, parece coherente la habilitación de un plazo coincidente con el de la solicitud, como sucede en el ordenamiento español en que se exige la renuncia dentro de los tres meses anteriores al período impositivo a aquel en que deba surtir efectos. Sus consecuencias penalizadoras, como en el caso del IRPF, tienen un período más amplio que en aquel, de modo que durante los cinco años siguientes a la fecha anterior no se podrá solicitar una nueva aplicación del régimen. Evitar maniobras fraudulentas a partir de la aplicación del régimen fundamenta soluciones similares a las de nuestro ordenamiento tributario en este supuesto concreto. Resulta discutible la previsión de un plazo «de penalización» tan amplio. Pero la posibilidad de que se lleven a cabo ciertas operaciones de ingeniería fiscal de cierta complejidad e indudables beneficios fiscales desmedidos sostienen previsiones como la presente.

Por lo demás, la regulación de la opción y renuncia al mismo han quedado en manos de una norma reglamentaria. Sin embargo, aspectos sustanciales del régimen como su ámbito de aplicación han sido perfectamente delimitados por una norma con rango de ley lo que minora las críticas del régimen desde la perspectiva de los principios de justicia tributaria.

3. La determinación objetiva de la base imponible.

Conforme a la necesidad de una simplificación de nuestro sistema tributario, que venimos defendiendo en este trabajo, vinculada al fundamento último del régimen que pretende el renacer de las flotas nacionales, el legislador ha habilitado un régimen de determinación objetiva para concretar la base imponible del IS. La opción se muestra del todo idónea en orden a la finalidad que con la misma se pretende alcanzar.

El régimen es claramente objetivo ya que la base imponible que corresponde a la explotación de los buques se determina en función del tonelaje. No obstante, es preciso matizar que la base imponible de las entidades navieras acogidas al régimen especial se compone de dos partes ²⁷: una específica, referida al total de los buques que son susceptibles de incluirse en el régimen especial y que explote la entidad naviera de que se trate y, otra, general, que concierne al resto de actividades que desarrolla tal entidad ²⁸. Como ha señalado ALONSO GONZÁLEZ, se dibuja una base imponible con dos compartimentos estancos e incommunicados: a) el correspondiente a los rendimientos computados objetivamente, en el que se incluirán las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de los elementos patrimoniales de los que derivan tales rendimientos y b) el correspondiente a los restantes rendimientos, medidos en estimación directa, en el que, en su caso, se integrarán las plusvalías que puedan estimarse generadas fuera del período de aplicación del régimen de determinación objetiva ²⁹.

²⁷ Se destaca que: «(...) la especialidad de este régimen consiste en aplicar un sistema de estimación objetiva, no de la totalidad de la base imponible correspondiente a este tipo de entidades, sino solo a la parte de su base imponible que derive de las actividades afectadas al régimen» [PÉREZ ROYO, F. (Dir.): *Curso...*, ob. cit., pág. 465].

²⁸ REY SÁNCHEZ, M.: *Tonnage Tax* ..., ob. cit., pág. 37.

²⁹ «La simplificación...», ob. cit., pág. 301.

La determinación de la base imponible se lleva a cabo de manera individual, para cada barco³⁰. A su vez, se establece una escala, donde a partir de las toneladas de registro neto se adjudica³¹, por tramos, un importe diario por cada 100 toneladas de registro³². La simplificación del sistema es evidente; se abona una cantidad fija a partir de la aplicación de una escala, para cada barco, teniendo en cuenta el período impositivo en que el mismo está a verdadera disposición del sujeto pasivo del tributo³³.

Como adelantamos, la renta positiva o negativa que se ponga de manifiesto como consecuencia de la transmisión de un buque afecto a este régimen, se considera integrada en la base imponible calculada a través del régimen de determinación objetiva mencionado. Pero cuando se trata de buques cuya titularidad ya se tenía cuando se accedió al régimen especial, o de buques usados adquiridos una vez comenzada su aplicación³⁴, se establecen unas reglas especiales que imponen ciertas obligaciones para evitar la utilización fraudulenta del régimen.

Así, conforme al artículo 125.2 del TRLIS, en el primer ejercicio en que sea de aplicación el régimen, o en el que se hayan adquirido los buques usados, es obligatorio dotar una reserva indisponible por un importe equivalente a la diferencia positiva existente entre el valor normal de mercado y el valor neto contable de cada uno de los buques afectados por esta regla, o bien especificar la citada diferencia, separadamente para cada uno de los buques y durante todos los ejercicios en los que se mantenga la titularidad de estos, en la memoria de sus cuentas anuales. En el supuesto de buques adquiridos mediante una operación a la que se haya aplicado el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores regulado en la LIS, el valor neto contable se determinará partiendo del valor de adquisición por el que figurase en la contabilidad de la entidad transmitente. El incumplimiento de la obligación de no disposición de la reserva o de la obligación de mención en la memoria constituye infracción tributaria grave, sancionándose con una multa pecuniaria proporcional del 5 por 100 del importe de la citada dife-

³⁰ Se ha insistido en que la aplicación de la tabla no puede hacerse sobre la totalidad del tonelaje operado por la empresa, lo que la favorecería sensiblemente, sino que ha de realizarse, de modo separado, para cada uno de los buques (véase AMYA ABOGADOS: «Regulación jurídica del nuevo esquema de tributación de las empresas navieras españolas al Impuesto sobre Sociedades: El *tonnage tax*» extraído vía electrónica de la dirección URL: <http://www.ama.es>, pág. 3).

³¹ La Resolución de la DGT núm. 2051/2004, de 9 de diciembre, confirma que las toneladas de registro neto hacen referencia al «arqueo neto», determinado según el Convenio Internacional sobre Arqueo de Buques de 23 de junio de 1969 (BOE de 15 de septiembre de 1982). La Resolución de la DGT indicó que el tonelaje de registro neto es el que corresponde al buque sin carga y tiene que constar el Registro Mercantil, en la hoja de cada buque, de conformidad con lo establecido en el artículo 152 del Decreto de 14 de diciembre de 1956 del Reglamento del Registro Mercantil, aún vigente por lo dispuesto en la disposición adicional 13.ª del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.

³² La escala es muy semejante a la que se ha establecido en otros países de la UE y puede comprobarse como es idéntica en lo que se refiere a los tramos de tonelaje neto y de gran similitud en lo que se refiere a los importes que se establecen por cada 100 toneladas.

³³ El hecho de que en la aplicación de la escala se tomen en cuenta únicamente los días en que los buques están a disposición del sujeto pasivo, excluyéndose los días en que los mismos estuviesen fuera de servicio, debido a reparaciones (ordinarias o extraordinarias), es otra de las analogías con respecto a los países de nuestro entorno comunitario en que se ha acogido el régimen del *tonnage tax*.

³⁴ Es importante no perder de vista que, conforme al artículo 50.3 del RIS, no tienen la consideración de buques usados aquellos que hayan sido adquiridos mediante el ejercicio de la opción de compra de un contrato de arrendamiento financiero cuyos efectos fiscales hayan sido objeto de previa autorización por parte de la Administración tributaria. En este sentido, se ha pronunciado la DGT en su Resolución núm. 1670/2004, de 13 de septiembre (NFC020137).

rencia. La sanción impuesta de acuerdo con lo previsto en este apartado se reduce conforme al artículo 188.3 de la LGT.

El importe de la citada reserva positiva, junto con la diferencia positiva existente en la fecha de la transmisión entre la amortización fiscal y contable del buque enajenado, se añadirá a la base imponible cuando se haya producido la mencionada transmisión. De igual modo se procederá si el buque se transmite, de forma directa o indirecta, con ocasión de una operación a la que resulte de aplicación el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores regulado en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS.

El establecimiento del régimen especial más satisfactorio encuentra un fundamento más que justificado. Pero el legislador se ha dado cuenta de que el establecimiento de un sistema objetivo en la determinación de los rendimientos de los sujetos obligados a contribuir es un buen instrumento en la reducción de costes fiscales. El régimen especial pretende reducir costes fiscales y qué mejor manera que a través de un sistema objetivo de determinación donde nos remitimos al pilar fundamentador de la determinación objetiva, como régimen de determinación de la base imponible, en cuanto, por ejemplo, a la limitación de costes fiscales indirectos. Como adelantamos, la disparidad de costes fiscales en el sector naviero es una de las bases fundamentadoras de la generalización de regímenes de *tonnage tax* en la UE, de ahí que la medida pueda calificarse como positiva ³⁵.

La Ley 4/2006 ha incorporado una nueva previsión referida a la regulación del régimen de determinación objetiva donde, sin embargo, se mantienen la escala y normas establecidas originariamente. La novedad consiste en que se han incluido en el régimen los servicios prestados al buque adscrito al régimen (practicaje, remolque, amarre y desamarre), así como los servicios relacionados con la carga del buque. De este modo, cuando se regula el régimen de determinación objetiva se dispone que la parte de la base imponible determinada conforme a la misma incluye «... las rentas derivadas de los servicios de practicaje, remolque, amarre y desamarre, prestados al buque adscrito a este régimen, cuando el buque sea utilizado por la propia entidad, así como los servicios de carga, descarga, estiba y desestiba relacionados con la carga del buque transportada en él, siempre que se facturen al usuario del transporte, y sean prestados por la propia entidad o por un tercero no vinculado a ella» ³⁶. Consecuentemente podemos distinguir dos supuestos:

- Para los servicios prestados al buque acogido al régimen especial se requiere que el buque sea utilizado por la propia entidad.
- Mientras que para los relacionados con la carga del buque es necesario que se facturen al usuario del transporte pero puede prestarlos la propia entidad o un tercero no vinculado a la misma.

³⁵ Ibidem, pág. 42.

³⁶ Como se señala en la exposición de motivos de la Ley 4/2006, se satisface así una propuesta de modificación que había presentado el Gobierno español relativa a la inclusión en el régimen de los servicios prestados al buque adscrito al régimen y los relacionados con la carga del buque. Ambas actividades se incluyen en la explotación de buques propios o arrendados tras la aprobación de la propuesta de modificación de la Comunicación de la Comisión C(2004) 1931/2, de 28 de mayo de 2004.

Como crítica subsistente al régimen objetivo, puede plantearse la problemática de que la determinación objetiva haya derivado en otro tributo. En este sentido ALONSO GONZÁLEZ ha sostenido que a la luz de este régimen se pone de manifiesto cómo el régimen ha derivado en un tributo distinto, más allá de lo que sería esperable, en principio al menos, del hecho de medir la base imponible a través de reglas distintas de las generales a las que caracterizan a la determinación directa³⁷. Si bien, hay que reconocer que las toneladas de registro neto que se toman como punto de partida en la aplicación del régimen de determinación objetiva se vinculan al rendimiento de la actividad. Se puede alcanzar una aproximación al rendimiento de la actividad. Pero la caracterización del régimen como ayuda de Estado matiza esta nota característica, ya que no se llega, ni pretende exactamente llegar a un rendimiento medio de la actividad.

Los primeros años de aplicación del régimen en nuestro país han confirmado la virtualidad de la determinación objetiva. Los escasos problemas de aplicación y conflictos que ha provocado no se refieren a la cuantificación tributaria. Son otros extremos, como los requisitos de aplicación del mismo, los que han dado lugar a cierta conflictividad, aunque apenas existente.

4. Cesación del régimen y efectos.

El incumplimiento cualquiera de los requisitos de la aplicación del régimen da lugar a su cesación. Los efectos de tal cesación podemos resumirlos, básicamente, en los dos siguientes:

1. En primer lugar, la aplicación del régimen general del IS vinculada a la pérdida de la autorización permisiva de la aplicación, así como de todos los beneficios fiscales derivados de la misma.
2. En segundo término, la correspondiente regularización debiendo ingresar la cuota del período impositivo y las cuotas íntegras correspondientes a la aplicación del régimen general del impuesto durante el período en que se aplicó la autorización.

Con ello se pretenden evitar maniobras de ingeniería fiscal u otras que tengan como única finalidad el máximo ahorro fiscal a partir de una utilización fraudulenta del régimen. Coherentemente, para estos supuestos, pueden exigirse ciertas obligaciones accesorias como intereses de demora o recargos y, asimismo, imponerse las sanciones que se hubieran podido cometer (art. 128.2 TRLIS).

No es muy clara la normativa en la expresión de alguna de las consecuencias penalizadoras derivadas de la cesación del régimen. En particular se impone, dentro de la obligación de regularización, que se deban devolver las cuotas íntegras correspondientes a la aplicación del régimen general en la totalidad de los períodos en que resultó de aplicación la autorización. A nuestro juicio, la norma debería distinguir diferentes supuestos o cuanto menos ser más clara en su redacción. Como se ha

³⁷ «La simplificación...», ob. cit., pág. 301.

señalado, la autorización en la aplicación del régimen es concedida por períodos decenales y es posible la prórroga de tal autorización por períodos del mismo tiempo. Para los supuestos de prórroga del régimen no tiene sentido que los efectos del incumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación del régimen se refieran a períodos anteriores en los que el sujeto pasivo cumplía todas las condiciones de acceso al régimen. *De lege ferenda*, sería conveniente una matización en este sentido.

Hay que entender, para los supuestos de renovación de la autorización y prórroga del régimen, que cuando la sociedad renueva su opción después de un período decenal, solamente los beneficios determinados a tanto alzado durante el período cubierto por la opción en curso en la fecha de cese del presente régimen deben tenerse en cuenta. El legislador español no ha hecho una previsión expresa en tal sentido, lo cual no obsta a que llevemos a cabo esta interpretación. Es más, nuestra norma se refiere a una regularización referida a «todos los períodos impositivos a los que resultó de aplicación la autorización». Por esta razón, nos parece interesante una precisión referida a aquellos supuestos de renovación de la autorización en que la cesación ha lugar por alguna causa sobrevenida respecto al anterior período autorizado.

Enlazando con esta temática, conviene hacer alguna apreciación con relación a la fórmula tan amplia que la normativa española ha empleado para referirse a las causas de cesación en la aplicación del régimen. En particular, el TRLIS indica que el incumplimiento de cualquiera de los requisitos establecidos para la aplicación del régimen determinará su cesación, así como el resto de las consecuencias que mencionamos al comienzo de este apartado. Más allá de esta previsión podemos llevar a cabo una clasificación de las causas que dan lugar a la cesación en la aplicación del régimen. Estas causas pueden ser de dos clases:

- De una parte, la cesación del régimen por falta de renovación. Si el régimen no es renovado una vez que se termina el período para el que fue autorizado, recordemos por períodos de 10 años, no podrá seguir siendo aplicado. La voluntariedad del régimen determina esta causa de cesación del régimen.
- De otra, puede tener lugar la cesación anticipada del régimen por causas sobrevenidas referidas a la falta de respeto de sus condiciones de aplicación. En este apartado podríamos incluir supuestos como: que la sociedad ha dejado de poseer o fletar buques susceptibles de encuadrarse dentro del régimen; que, tratándose de buques dedicados a actividades de remolque o draga, no se cumplan los requisitos porcentuales exigidos normativamente con relación a los ingresos del período impositivo; y, en general, el incumplimiento de cualquiera otros requisitos establecidos para el disfrute del régimen especial. De hecho esta última es la fórmula que la normativa española ha utilizado para referirse a esta cuestión, disponiendo que el incumplimiento de los requisitos establecidos para el régimen implicará la cesación del mismo.

En otros ordenamientos jurídicos las causas sobrevenidas determinantes de la inaplicación del régimen han sido establecidas de modo específico en la ley. Así, por ejemplo, en Francia el artículo 209-0 B del *Code Général des Impôts* (CGI) establece ciertas causas que determinan el cese sobrevenido en la aplicación del régimen. Igual que en España, para el año 2006 se modificó el régimen y,

entre otras novedades, se incorporó a la normativa un condicionante específico en su aplicación. Así, la Ley de Presupuestos rectificativa para el año 2006 establece que la aplicación del régimen estará condicionada, para los ejercicios que se inicien a partir del 30 de junio de 2005, al compromiso de la empresa de transporte marítimo de no reducir el nivel de la flota bajo pabellón comunitario durante el período de aplicación del régimen ³⁸. Se trata, de este modo, de atender a los fundamentos del mismo ³⁹. En el mismo sentido, fruto de la reforma comentada de 2006, actualmente en nuestro país cuando existe un incremento de los buques no registrados en la UE a consecuencia de la baja de alguno de los buques de pabellón comunitario puede resultar exigible la regularización por esos buques.

En cuanto a la extinción del régimen, el legislador español simplemente se refiere al incumplimiento de cualquiera de los requisitos establecidos para el régimen como causa de su extinción. En la medida en que los requisitos para el disfrute son muy variados, y se encuentran en función de múltiples condicionantes referidos tanto a las navieras como a los buques, consideramos que la simplicidad y sencillez de la redacción española es perfectamente sostenible, sin necesidad de una descripción detallada de cada uno de los supuestos que podría dar lugar a algún olvido y posterior conflicto o duda interpretativa en la aplicación del régimen.

V. LA NECESARIA COORDINACIÓN DE LAS REGULACIONES EN EL SENO DE LA UE

1. Hacia la generalización del régimen en la UE.

Este régimen especial está llamado a ser un régimen generalizado en el seno de la UE. Como apuntamos en la actualidad, lo encontramos en buena parte de los países de la Unión que se han ido incrementando en los últimos años. Desde los antecedentes originarios del régimen: Grecia (1938 ⁴⁰) y Chipre (1963), en las dos últimas décadas el régimen ha encontrado un lugar en la normativa de buena parte de otros países comunitarios. Podemos mencionar los regímenes instaurados, en los años mencionados y que se encuentran vigentes, en los siguientes países: Holanda (1996) y Noruega (1997), Alemania (1999), Reino Unido (2000), Dinamarca, España, Finlandia, Irlanda (2002), Francia (2003), Bélgica (2004) e Italia (2005) ⁴¹.

³⁸ Véase el artículo 47 de la Ley francesa n.º 2005-1720, de 30 de diciembre de 2005, publicada el 31 de diciembre en el *Journal Officiel*.

³⁹ En el mismo sentido, en nuestro país cuando existe un incremento de los buques no registrados en la UE a consecuencia de la baja de alguno de los buques de pabellón comunitario puede resultar exigible la regularización por esos buques (párrafo 3.º del art. 128.2 TRLIS).

⁴⁰ En Grecia en esa fecha encontramos un precedente remoto del régimen, si bien un antecedente más inmediato corresponde a una modificación normativa llevada a cabo por la Ley griega 27/1975, de 22 de abril, a través de la cual el régimen se modificó sustancialmente.

⁴¹ En Italia el régimen realmente se abrió paso en el año 2003 con la reforma de la imposición sobre la renta (*D. Lgs. 12 dicembre 2003, n.º 344 di riforma dell'imposizione sul reddito*) pero realmente ha operado a partir del Decreto del Ministerio de Economía y Hacienda de 23 de junio de 2005, publicado en la *Gazzetta Ufficiale* n.º 153 de 4 de julio de 2005, tras la aprobación del régimen italiano por la Comisión Europea el 20 de octubre de 2004. Más extensamente sobre el régimen italiano y las primeras experiencias europeas, véase PORPORA, F.: «La cosiddetta tonnage tax. La prospettiva italiana e le esperienze

También las recientes ampliaciones a la Europa de los 27 se han dejado sentir en la extensión del régimen a alguno de los últimos países adheridos a la Unión. En este sentido, la Comisión Europea ha aprobado, el 19 de julio de 2006, un régimen de tributación en función del tonelaje para Lituania que ha entrado en vigor el 1 de enero de 2007. Asimismo, en Polonia se ha introducido este régimen a partir del 1 de enero de 2007, aunque con algunas características que lo diferencian del aprobado por la Comisión en otras ocasiones (por ejemplo, previsión para personas físicas). Por este motivo, recientemente se ha abierto una investigación específica a partir de la que conoceremos en que términos se declara compatible el régimen polaco desde la UE.

La simplicidad del régimen ⁴², seguridad jurídica, previsibilidad de resultados y el aligeramiento de las cargas fiscales son ventajas que se vinculan al mismo. Buena parte de las mismas derivan del establecimiento de un régimen de determinación objetiva en el IS para la determinación de una parte de la base imponible de las navieras.

La UE configura las ayudas de Estado en el cuadro de la política de transportes marítimos con el fin de promover la competitividad de las flotas comunitarias. De ahí que el pabellón comunitario sea determinante en la regulación de las ayudas. Este principio exige que las navieras tengan pabellón de un Estado miembro para beneficiarse de una ayuda de Estado, aunque excepcionalmente se haya tenido que admitir su aplicación a los conocidos como *shipmanagers* (sociedades gestoras de buques por cuenta de terceros). De este modo se habilita cuando la gestión estratégica y comercial de los buques tenga lugar en el territorio de la Unión y redunde a favor de aspectos tan importantes como la actividad económica y el empleo en la Comunidad.

Las ventajas del régimen sentadas sobre la base de un régimen de determinación objetiva peculiar, en la medida en que se responde a una Ayuda de Estado, deben facilitar el desarrollo del sector de los transportes marítimos y empleo en este sector. Todo ello en interés de la propia Comunidad. De ahí, que este «beneficio fiscal» se limite al sector del transporte marítimo ⁴³. Los datos comunitarios más recientes demuestran una tendencia opuesta al abandono de los pabellones, comentarios que habían sido la línea observada hasta prácticamente el año 1997 ⁴⁴. En la incidencia del régimen sobre la evolución del empleo los datos no son tan positivos, observándose un descenso de los empleados a bordo de buques que enarbolan pabellón comunitario, sin embargo estos datos se contrarrestan en la medida

europée a confronto», *Rivista di Diritto Tributario*, n.º 1, 2005, págs. 3-54, PUOTI, G.: «La fiscalità marittima nella Unione Europea: la prospettiva italiana anche alla luce della legge delega per la riforma del sistema tributario», *Rivista Diritto Tributario Internazionale*, n.º 3, 2001, pág. 9-19, LEO, M.: «La cosiddetta "tonnage tax" – Ipotesi di introduzione in Italia», *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n.º 3, 2001, pág. 33-43 y BERGANTINO, A.S.: «La tonnage tax: il progetto italiano e le esperienze europee», *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n.º 3, 2001, pág. 49 y ss.

⁴² En este sentido, ALONSO GONZÁLEZ ha expresado que el sistema que se dibuja no puede ser más sencillo («La simplificación...», ob. cit., pág. 300).

⁴³ Ello sin perjuicio de que, como sabemos, existan Ayudas de Estado significativas en otros sectores, además del de transporte, en materia de: agricultura, pesca e industria. Para una mayor información sobre las Ayudas en estas materias puede consultarse la siguiente dirección URL de la Secretaría General de la Comisión Europea: http://europa.eu.int/comm/secretariat_general/sgb/droit_com/index_fr.htm#aides.

⁴⁴ En este sentido, la Comunicación C(2004)43 de la Comisión Europea señala, a partir de los datos facilitados por los Estados en el año 2002 y los datos estadísticos disponibles (básicamente, ISL, Shipping Statistics 2001), que, en términos de porcentaje, la flota inscrita en los registros de los Estados miembros aumentó un 0,4 por 100 de media al año en número de buques, en un 1,5 por 100 en tonelaje y en un 12,4 por 100 en el caso de los buques portacontenedores.

en que la productividad y tecnología de los buques han evolucionado, por lo que son necesarios menos efectivos aunque mejor formados. Asimismo, desde el punto de vista de la contribución al conjunto de la actividad económica las instituciones comunitarias valoran los resultados positivamente ⁴⁵.

Por todo ello, estos regímenes están llamados a generalizarse en la UE durante los próximos años e incluso sería bueno mantener una cierta homogeneidad en las normativas estatales, tal y como ya existe en la actualidad. Su instrumentación a través de regímenes de determinación objetiva es consustancial a ellos; en último caso, la necesidad de una aproximación a los rendimientos coordinada con el establecimiento de una Ayuda Estatal erigen al régimen objetivo como la opción a seguir. Con buen criterio se señaló en una de las resoluciones de las XXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario que la superación de la disparidad de la normativa tributaria referida a las empresas de transporte marítimo, podría concretarse en la adopción del sistema de la *tonnage tax* ⁴⁶.

A grandes rasgos existe una cierta coordinación en el régimen y en la instauración de regímenes de determinación objetiva por parte de los distintos Estados miembros en los que actualmente se ha previsto el *tonnage tax*, a veces incorrectamente aludido con la terminología francesa *taxe au tonnage* –fruto de la traducción literal del inglés–, en la medida en que no nos encontramos ante una tasa, sino ante un régimen especial de imposición *a forfait* dentro del IS. Con carácter general, a la hora de poder aplicar el régimen, luego también la determinación objetiva, hay que tener en cuenta requisitos relativos a: la capacidad de los buques, el modo de explotación, la afectación de los buques, el modo de gestión y la adquisición de los buques. Estos requisitos vienen a coincidir, a partir de la normativa bien internacional bien administrativa, que vincula o establecida en los Estados miembros.

Pero existen diversas particularidades si observamos algunas regulaciones de otros países miembros. Así, por ejemplo, si acudimos a la regulación comparada del régimen especial de nuestros vecinos franceses podemos observar que existe alguna especialidad destacable, en especial, en la configuración del régimen de determinación objetiva regulado. Sin ánimo de ser exhaustivos, en el ordenamiento francés la determinación objetiva se articula a partir de una escala, un *barème forfaitaire*, coincidente prácticamente con el español ⁴⁷. Como en España, tal baremo se aplica a cada uno de los buques en función del tonelaje neto calculado en unidades de arqueado universal. Ahora bien, una diferencia sustancial del régimen francés con relación al régimen español es que el resultado obtenido se multiplica por 365 días, cualquiera que sea la duración de la explotación del buque a lo largo del año. No se tienen en cuenta los períodos de indisponibilidad del buque debida, en particular, a su mantenimiento. En caso de ejercicio más o menos de 12 meses, conviene multiplicar el resultado diario por el número de días del ejercicio. En caso de adquisición o cesión de los buques durante el año, la base de 365 días es objeto de una prorrateo en función del número de los días transcurridos entre la fecha de adquisición y la fecha de cierre del ejercicio, o entre la fecha del principio

⁴⁵ Véase la Comunicación C(2004)43 de la Comisión Europea.

⁴⁶ Véase la Resolución C- del tema referido a los aspectos impositivos de las empresas de transporte aéreo y marítimo celebradas en Barcelona-Génova en el año 2002. Puede consultarse el texto en la dirección web: http://www.iladt.org/documentos/detalle_doc.asp?id=392.

⁴⁷ El régimen francés sería introducido a través del artículo 19 de la Ley de Presupuestos rectificativa para 2002 que instituye una ayuda en favor de las empresas de transportes marítimos en forma de un régimen fiscal al tonelaje. Estas disposiciones se codifican en el artículo 209-0 B del CGI, así como en los artículos 209 III bis y 209 V del mismo Código.

de ejercicio y la fecha de cesión. Lo mismo sucede tratándose de los buques tomados en fletamento que dura una parte del ejercicio.

En la normativa española, observamos cómo la aplicación del régimen de determinación objetiva se toman en cuenta los días del período impositivo en los que los buques estén a disposición del sujeto pasivo o en los que se haya realizado la gestión técnica y de tripulación, excluyendo los días en los que no estén operativos como consecuencia de reparaciones ordinarias o extraordinarias ⁴⁸. Normas como la presente nos parecen más acordes con la naturaleza y finalidad del régimen especial. Por ello, la coordinación de aspectos como este resulta interesante de conseguir a nivel comunitario, sobre todo en atención a las importantes diferencias que se pueden derivar de la aplicación del régimen conforme a una regla u otra. A estos efectos, compartimos que «resulta necesario precisar el concepto de "días de operatividad comercial de la nave", delimitar los sujetos que podrán beneficiarse (propietarios o explotadores), las condiciones objetivas del impuesto, el nivel de extensión de las actividades (tráfico internacional o también de cabotaje), las actividades auxiliares comprendidas y, eventualmente, la comprensión de las plusvalías obtenidas por la cesión de la nave» ⁴⁹.

En líneas generales, sería deseable una armonización en la regulación de todos estos aspectos. La justificación parece clara porque incluso el ámbito de aplicación del régimen presenta especialidades en algunos países tanto desde el punto de vista de las actividades a las que se refiere como a los sujetos que se pueden aplicar el régimen. En este ámbito se ha destacado que en algún país, como Alemania, el régimen puede ser aplicado tanto por las sociedades de capital, como por las sociedades personalistas y personas físicas ⁵⁰.

2. Concurrencia fiscal y libertades comunitarias: límites conducentes a la coordinación fiscal.

Como expusimos, la especial fundamentación del régimen, se vincula a la necesidad de que resurjan las flotas nacionales de los Estados de la UE y que las sociedades navieras comunitarias alcancen un buen nivel de competitividad a nivel internacional. En el apartado anterior concluimos señalando que una cierta homogeneización del régimen es muy positiva. En este apartado pretendemos aportar un argumento más a favor de la coordinación del régimen a nivel comunitario, que encuentra una cierta justificación en recientes posturas de la Comisión ante propuestas de regímenes planteadas por algunos países que han incorporado recientemente el régimen.

El caso belga resulta particularmente interesante en este apartado. En junio de 2004 la Comisión da su visto bueno a una serie de ayudas a las empresas belgas de transporte marítimo rechazando, sin embargo, algunas de sus disposiciones ⁵¹. En particular, la decisión comunitaria se refiere una

⁴⁸ Véase el artículo 125 del TRLIS.

⁴⁹ Véase la Resolución C- del tema referido a los aspectos impositivos de las empresas de transporte aéreo y marítimo celebradas en Barcelona-Génova en el año 2002. Puede consultarse el texto en la dirección web: http://www.iladt.org/documentos/detalle_doc.asp?id=392.

⁵⁰ PORPORA, F.: «La cosiddetta tonnage tax...», ob. cit., págs. 46 y 52.

⁵¹ Decisión de la Comisión de 30 de junio de 2004, relativa a un conjunto de medidas fiscales que Bélgica tiene previsto ejecutar a favor del transporte marítimo, publicada en el DO de la UE de 10 de junio de 2005 (LCEur 2005/1133).

serie de medidas fiscales a favor del transporte marítimo establecidas en una Ley-Programa belga de 2 de agosto de 2002. En lo que ahora interesa, algunos de los extremos decididos por la Comisión se refieren a la regulación del régimen especial de las navieras. Dentro del régimen de determinación objetiva planteado por Bélgica destacaban la introducción de un tipo muy reducido para los buques de gran capacidad, la aplicación del régimen a actividades anexas sin relación directa con la actividad de transporte, la deducción sobre el impuesto a tanto alzado de pérdidas procedentes de otras divisiones y deducciones específicas para los buques más nuevos. Se trataba de medidas que hasta ese momento no se habían previsto en ninguno de los regímenes especiales a tanto alzado aprobados anteriormente por la Comisión, motivo por el que se ha tenido que pronunciar expresa e individualmente sobre cada uno de ellos.

En cuanto al tipo reducido, el régimen belga proponía un tipo de 0,05 euros por tramo de 100 toneladas superior a 40.000 toneladas. Esta medida se amparaba en el escaso número de tales barcos que se encontraban registrados en el ámbito comunitario. Pero esta alternativa podría animar a algunos armadores no belgas a transferir sus barcos de un registro comunitario al registro belga y, en definitiva, crear distorsiones de la competencia dentro de la Comunidad. Por ello, la Comisión únicamente considera compatible con el mercado común la introducción de ese tipo reducido, a condición de que los buques sean nuevos o hayan estado registrados como mínimo durante los últimos cinco años bajo una bandera no comunitaria. Incompatibles se consideran las medidas que permitan deducir del impuesto determinado a tanto alzado las posibles pérdidas de las otras divisiones sujetas a impuestos normales, ya que se juzga necesario mantener una división contable estricta entre actividades subvencionables y no subvencionables.

Tampoco se consideran compatibles las reducciones para los buques más nuevos –en el caso belga se habían previsto para buques con menos de 10 años– al considerar que no es necesario establecer ventajas suplementarias a favor de estos buques para contribuir a los objetivos fijados en las Directrices comunitarias. Con relación a la cobertura del régimen fiscal de beneficios procedentes de algunas actividades vinculadas en cierto modo al régimen, la Comisión distingue diferentes grupos de actividades. En resumidas cuentas, la Comisión admite la inclusión de ciertas actividades en el régimen siempre que se vinculen directamente a sus prestaciones de transporte marítimo.

A partir de todas estas consideraciones es preciso señalar que es importante que la configuración de las diferentes regulaciones de los regímenes especiales de determinación objetiva no dé lugar a unas ventajas fiscales que deriven en una competencia fiscal intracomunitaria. El respeto de las libertades comunitarias es fundamental en este ámbito y, como ya apuntamos en el apartado anterior, una cierta homogeneidad de las normativas es indispensable para evitar esa competencia fiscal.

En este sentido conviene recordar que la denominada competencia fiscal «perjudicial» tuvo que ser objeto de tratamiento por la Unión Europea y la OCDE a través de respectivos ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial. En la UE es importante destacar el Código de conducta sobre fiscalidad de las empresas y en la OCDE el Informe sobre competencia fiscal perjudicial ⁵². Por lo

⁵² En desarrollo de este particular pueden verse, por ejemplo, los trabajos de ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.: «La competencia fiscal lesiva», *Impuestos*, Tomo I, 1999, págs. 166-200; MALDONADO GARCÍA-VERDUDO, A.: «Ejercicios sobre

que se refiere a la Unión, las medidas fiscales que se evalúan en el marco del Código de conducta pueden ser objeto de examen en cuanto sean ayudas de Estado. A estos efectos, es importante no perder de vista la importante relación que existe entre ese Código de conducta y las ayudas de Estado –léase en este apartado régimen especial de las navieras en el IS–, por cuanto, al menos de manera potencial, un buen número de medidas fiscales van a entrar en el ámbito de aplicación del Código y en el régimen comunitario de ayudas. Aquí es importante tener en cuenta que el régimen de ayudas previsto en el TCE tiene un ámbito más amplio que el Código, puesto que este último limita su sede aplicativa a las medidas que pueden influir en la radicación de empresas ⁵³.

La progresión y perfeccionamiento del régimen especial y de la determinación objetiva se perfilan como importantes objetivos para los próximos años ⁵⁴, sin embargo la mejor regulación presenta ciertos condicionantes de nivel comunitario infranqueables por las regulaciones que se puedan establecer en la nueva Europa de los 27. Entre ellos destacamos sobremanera la no permisión de una concurrencia fiscal comunitaria a partir de la descoordinación del régimen e, intrínsecamente vinculado, el respeto de las libertades comunitarias.

Como ha señalado RUIBAL PEREIRA, en el ámbito de la fiscalidad de las empresas en la UE se está abandonando cada vez más la idea de armonización, ocupando su lugar la técnica de coordinación entre Estados, como un mecanismo que permita adoptar decisiones comunes, pero sin ninguna nueva cesión de soberanía de los Estados miembros a la Comunidad ⁵⁵. La opción se ampara en la propia normativa comunitaria donde, a diferencia de la imposición indirecta (art. 93 TCE), el Tratado no establece expresamente la necesidad de alcanzar una armonización de la imposición directa, pese a que existe una serie de preceptos formulados ampliamente que podrían ser utilizados para llevar a cabo un proceso de armonización en el marco comunitario ⁵⁶. En cualquier caso, la falta de voluntad política a la hora de llevar a cabo la armonización en determinadas materias, en nuestro caso del régimen especial de las navieras en el IS, puede dar lugar a importantes problemas de competencia fiscal internacional que sería importante prevenir y, de todas maneras, atajar.

competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias», *Documentos de Trabajo del IEF*, n.º 4, 2001, págs. 1-30; MALHERBE, J. y PARDO, Y.: «Competencia fiscal perjudicial y paraísos fiscales», *QF*, n.º 5, 2001, págs. 11-23; RUIBAL PEREIRA, L.: «La fiscalidad de las empresas en la Unión Europea. La necesidad de una cierta coordinación de la imposición sobre sociedades y la lucha contra la Competencia Fiscal», *QF*, n.º 17, 2002, págs. 41-53; o FLORINDO GIJÓN, F.: «El Código de conducta sobre la fiscalidad de empresas y su relación con el régimen comunitario de control de las ayudas estatales», *CT*, n.º 109, 2003, págs. 101-118.

⁵³ FLORINDO GIJÓN, F.: «El Código de conducta...», ob. cit., págs. 111-117.

⁵⁴ Los estudios estadísticos están llamados a prestar un importante apoyo en decisiones como la posibilidad de un mejor tratamiento fiscal dentro del régimen para quienes gestionan de buques por terceros. Incluso se ha cuestionado desde algún Estado como Chipre que el régimen se refiera únicamente a los *shipmanagers* en que se exijan de manera conjunta que se lleve a cabo la gestión técnica y del personal, en la medida en que estas dos circunstancias únicamente concurren en un número muy reducido de supuestos, por lo que habría que relativizar estas exigencias. En los próximos años la Comisión nos aportará respuesta definitiva, esperemos satisfactoria, a estos interesantes cuestionamientos que están siendo objeto de estudio en el seno de la Unión.

⁵⁵ «La fiscalidad de las empresas...», ob. cit., pág. 53.

⁵⁶ ALMUDÍ CID, J.: «Las libertades fundamentales comunitarias impiden la aplicación del régimen de Transparencia Fiscal Internacional incluso cuando la entidad participada es residente en terceros Estados», *QF*, n.º 19, 2003, pág. 34.

VI. LA DETERMINACIÓN OBJETIVA COMO OPCIÓN REFERIDA A OTROS SUJETOS PASIVOS DEL IS

A partir de las experiencias comparadas, su incorporación a nuestro ordenamiento interno, y todos los efectos favorables que de la aplicación de regímenes objetivos en el IS, y en general en la imposición sobre la renta, se derivan conviene plantearse la posibilidad de extender más allá de los límites actuales el régimen de determinación objetiva, al menos en el IS dado su reducido ámbito de aplicación (un régimen especial de tributación para determinadas entidades).

Las notas de simplificación fiscal y limitación de costes fiscales indirectos como derivados inmediatos del régimen nos ponen sobre la pista de que es posible la extensión del régimen para ciertos sujetos pasivos en que el deber de contribuir conforme al régimen general del IS podría resultar excesivamente gravoso o injustificado.

Sin embargo, el rechazo del régimen de determinación objetiva fue la opción acogida por la LIS en su redacción original. Los argumentos a favor de esta opción podemos encontrarlos en el Informe para la Reforma del IS de 1994 y fueron variados. De una parte, un motivo se concretó en la incompatibilidad del régimen con una concepción del IS como un gravamen a cuenta de la renta correspondiente a los socios, para lo que ha de existir una correlación que no queda garantizada con un método más o menos *a forfait* de determinación de la base imponible. De otra parte, porque no resulta posible aligerar las obligaciones contables y registrales propias de los sujetos pasivos del IS, lo que representa una contrapartida intrínseca a todo régimen de determinación objetiva, ya que tales obligaciones les vienen impuestas por la normativa mercantil y contable⁵⁷.

El paso del tiempo ha demostrado que el régimen de determinación objetiva no es totalmente incompatible con la concepción del IS. Es más, puede constituir una opción interesante para determinados sujetos pasivos del IS con finalidades diversas, no exclusivamente vinculadas a una reducción de obligaciones formales. Consciente de ello, nuestro legislador prevé en la actualidad la determinación objetiva como uno de los regímenes que puede ser aplicado, con carácter general, dentro del IS. Será la experiencia en la aplicación de regímenes como el de las navieras la que demuestre la idoneidad del régimen y abra paso, quizás, a su aplicación para otros sujetos pasivos del IS. Con carácter general, la determinación objetiva prevista para el gravamen de los rendimientos de las sociedades no encuentra justificación alguna y, sí, puede considerarse incompatible con la concepción del impuesto. Ahora bien, en ciertos supuestos y para ciertos sujetos, de naturaleza no propiamente societaria, la previsión de un régimen de determinación objetiva puede facilitar su tributación.

A nuestro modo de ver, la determinación objetiva como régimen de determinación de la base imponible se antoja deseable en ciertos ámbitos como el de las asociaciones. Como es sabido, los requisitos acumulativos que se establecen en cuanto a la declaración del IS hacen que buena parte de las mismas deban presentar la declaración del impuesto. Una situación que no parece muy justificada teniendo en cuenta la naturaleza y composición de tales entidades, así como los fines a las que las mismas se destinan.

⁵⁷ Véase VV.AA.: *Informe para la reforma del Impuesto sobre Sociedades*, Madrid, IEF, 1996, págs. 61 y 62.

La entrada de la determinación objetiva en ámbitos como el comentado a partir de la simplificación fiscal y limitación de costes indirectos que conlleva podría favorecer, al mismo tiempo, su control por parte de la propia Administración tributaria –si es que fuera aquella la razón última de la regulación actual–. La determinación objetiva como vía de simplificación puede ser la vía adecuada de control para ciertas asociaciones pero la regulación se debería limitar, y en este sentido se han alzado voces en nuestra doctrina ⁵⁸, en favor de modificar la regulación que establece la obligación de declarar solo a partir de un límite cuantitativo.

La defensa de un régimen de determinación objetiva ha ido más allá del ámbito de las asociaciones. En este sentido, se han alzado voces a favor de la creación de un régimen de determinación objetiva para las sociedades de propietarios forestales. La idea de neutralidad fiscal es el argumento más utilizado, en la medida en que se sostiene que, desde el punto de vista forestal, tienen la misma naturaleza y presentan las mismas dificultades de cara al hecho fiscal que cuando son ejercidas por personas físicas. Unas y otras se encuentran condicionadas por largos períodos de generación de sus productos y consiguientes riesgos. La disposición adicional 5.^a de la Ley de montes parecía habilitar el establecimiento de un régimen de determinación objetiva que, sin embargo, no ha llegado a hacerse efectivo ⁵⁹.

La presencia de una organización societaria con fines mercantiles obstaculiza, en cierta manera, la previsión de regímenes de determinación objetiva. Existen ciertos obligados tributarios a los que, por sus propias limitaciones, les resultaría bastante «costosa» la llevanza de obligaciones formales y contabilidades exhaustivas. Este es el caso de las personas físicas individuales, de ahí que para ellas también se haya previsto un régimen de determinación objetiva, dentro del IRPF, para los pequeños empresarios que realicen actividades forestales. Pero la interposición de una personalidad jurídica, de una sociedad, allana de algún modo estas obligaciones a las que, por propia imposición jurídica del Derecho Privado, se encuentran sujetas. De ahí que la diferenciación en el tratamiento fiscal pueda verse justificada.

La previsión de regímenes de determinación objetiva tiene que encontrar una fundamentación adicional cuando hablamos de personas jurídicas. La previsión de una determinación objetiva como mero beneficio fiscal no tiene sentido si no se vincula a algún otro fundamento como la simplificación tributaria, la reducción de obligaciones formales, la canalización de una ayuda de Estado compatible con la normativa comunitaria... Las sociedades forestales de carácter mercantil no dejan de ser eso, sociedades, de ahí que nos parece menos argumentable la extensión una habilitación del régimen de determinación objetiva. La neutralidad fiscal se muestra como objetivo a conseguir en el futuro pero la diferencia en el tratamiento fiscal de personas físicas y jurídicas no siempre carece de justificación alguna.

⁵⁸ PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: «Las asociaciones y el Impuesto de Sociedades», *JT*, Vol. I, 2004, pág. 2.193. El mismo autor se ha planteado la posibilidad de un régimen de determinación objetiva para tales entidades en su trabajo: «La necesaria reforma del régimen fiscal de las asociaciones en el Impuesto sobre Sociedades» en VV.AA.: *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Tomo II, Valladolid, Lex Nova, 2005, pág. 1.732.

⁵⁹ MOLINA RODRÍGUEZ, F.: «La fiscalidad forestal en España» en VV.AA.: *Jornadas Internacionales sobre Fiscalidad y Financiación de montes [Ponencias]*, Santiago de Compostela, Asociación Forestal de Galicia, 2005, pág. 57.

VII. CONCLUSIONES

- El antecedente inmediato de este régimen especial de tributación del IS se encuentra en el conocido como *tonnage tax* (Impuesto sobre el Tonelaje Neto) que se ha utilizado tradicionalmente en otros países europeos como Grecia, incorporándose en los años 90 en un número importante de países de la UE. Los efectos de este régimen especial en la experiencia comparada han sido claramente satisfactorios conllevando el resurgimiento de buena parte de las flotas nacionales, en la medida en que como condicionante en la aplicación del régimen, se requiere ser una compañía, sujeto pasivo del IS, nacional.
- El régimen presenta una naturaleza plural a partir de cuyo análisis conjunto podemos realizar las siguientes consideraciones:
 - 1.^a Nos encontramos en presencia de una ayuda de Estado (compatible) que se autoriza desde las instituciones comunitarias.
 - 2.^a Se trata de un régimen especial establecido en el IS para la determinación de la cuota tributaria a ingresar para cierto tipo de sujetos pasivos.
 - 3.^a Frente al régimen general, que sometería a gravamen los beneficios obtenidos por las navieras, supone la aplicación de un régimen de determinación objetiva en función del tonelaje.
 - 4.^a Es una opción fiscal, de modo que persiste la alternativa para el contribuyente de acudir al régimen general de tributación.
- La configuración del régimen como ayuda estatal tiene consecuencias inmediatas con relación a la naturaleza de la determinación objetiva establecida. Esta determinación objetiva conlleva una aproximación a la base imponible del impuesto pero necesariamente se trata de una aproximación, normalmente, «a la baja». No se trata de alcanzar los rendimientos medios sino de habilitar una opción al sujeto pasivo en la que, generalmente, se va a tributar menos que en el régimen general.
- A grandes rasgos existe una cierta coordinación en el régimen y en la instauración de regímenes de determinación objetiva por parte de los distintos Estados miembros en los que actualmente se ha previsto el *tonnage tax*. Es importante que la normativa de las diferentes regulaciones de los regímenes especiales de determinación objetiva no dé lugar a unas ventajas fiscales que deriven en una competencia fiscal intracomunitaria. El respeto de las libertades comunitarias es fundamental en este ámbito y una cierta homogeneidad de las normativas es indispensable para evitar esa competencia fiscal.

Bibliografía

- ALMUDÍ CID, J. [2003]: «Las libertades fundamentales comunitarias impiden la aplicación del régimen de Transparencia Fiscal Internacional incluso cuando la entidad participada es residente en terceros Estados», *QF*, n.º 19.
- ALONSO GONZÁLEZ, L.M. [2006]: «La simplificación de la tributación de las empresas en España» en VV.AA.: *XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Memorias, Tomo I, *Determinación objetiva de la base imponible en la renta aplicable a las pequeñas y medianas empresas*, Buenos Aires, Osmar D. Buyatti Librería Editorial.
- AMYA ABOGADOS: «Regulación jurídica del nuevo esquema de tributación de las empresas navieras españolas al Impuesto sobre Sociedades: El *tonnage tax*» extraído vía electrónica de la dirección URL: <http://www.amya.es>.
- BERGANTINO, A.S. [2001]: «La *tonnage tax*: il progetto italiano e le esperienze europee», *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n.º 3.
- CALDERÓN PATIER, C. y GONZÁLEZ LORENTE, Á. [2005]: «Las ayudas de Estado en la legislación de la Unión Europea como restricción a la política fiscal de los Estados miembros», *CT*, n.º 115.
- CHILETIKOU, V. [2005]: *Taxe au Tonnage en Europe, Mémoire* presentada en el «Master Droit Maritime et des Transports», Université Aix-Marseille III.
- DILETUSSO, D. y SCAFATI, I. [2007]: *Guida rapida alla tassazione dei redditi di impresa*, 3.ª ed., Roma, Master Edizioni.
- FALSITTA, G. [2008]: *Manuale di Diritto Tributario. Parte Generale*, 6.ª ed., Padova, Cedam.
- [2008] *Manuale di Diritto Tributario. Parte Speciale*, 5.ª ed., Padova, Cedam.
- FERREIRO LAPATZA, J.J. [2007]: «La estimación objetiva en la nueva Ley del IRPF», *QF*, n.ºs 15-16.
- [2007]: «Resultado contable y base imponible. Deslegalización, autodeterminación y delito fiscal», *QF*, n.º 8.
 - [2006]: «Simplificación; base imponible y renta empresarial», *QF*, n.º 21.
 - [2006]: «Determinación objetiva de la base imponible en la renta aplicable a las pequeñas y medianas empresas», Relatoría General, en VV.AA.: *XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Memorias, Tomo I, *Determinación objetiva de la base imponible en la renta aplicable a las pequeñas y medianas empresas*, Buenos Aires, Osmar D. Buyatti Librería Editorial.
 - [2006]: «La aplicación de los tributos: ¿confrontación o colaboración?», *Mundo Fiscal*, n.º 1.
 - [2006]: *Curso de Derecho Financiero Español. Instituciones*, 25.ª ed., Madrid-Barcelona, Marcial Pons.
 - [2005]: «Apología contracorriente de la estimación objetiva», *CT*, n.º 116.
- FERREIRO LAPATZA, J.J., MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. [2007]: *Curso de Derecho Tributario*, 2.ª ed., Madrid-Barcelona-Buenos Aires, Marcial Pons.
- FLORINDO GILÓN, F. [2003]: «El Código de conducta sobre la fiscalidad de empresas y su relación con el régimen comunitario de control de las ayudas estatales», *CT*, n.º 109.
- LEO, M. [2001]: «La cosiddetta "tonnage tax" – Ipotesi di introduzione in Italia», *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n.º 3.

- MACARIO, E. [2006]: «La tonnage tax tra norme di attuazione, correttivo Ires e collegato alla Legge Finanziaria per l'anno», *Il fisco*, n.º 4.
- MALDONADO GARCÍA-VERDUDO, A. [2001]: «Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias», *Documentos de Trabajo del IEF*, n.º 4.
- MALHERBE, J. y PARDO, Y. [2001]: «Competencia fiscal perjudicial y paraísos fiscales», *QF*, n.º 5.
- MASTROBERTI, A. [2006]: «Tonnage tax: le resenti modifiche legislative», *Il fisco*, n.º 10.
- MOLINA RODRÍGUEZ, F. [2005]: «La fiscalidad forestal en España» en VV.AA.: *Jornadas Internacionales sobre Fiscalidad y Financiación de montes [Ponencias]*, Santiago de Compostela, Asociación Forestal de Galicia.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J. [2005]: «La necesaria reforma del régimen fiscal de las asociaciones en el Impuesto sobre Sociedades» en VV.AA.: *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Tomo II, Valladolid, Lex Nova.
- [2004]: «Las asociaciones y el Impuesto de Sociedades», *JT*, Vol. I.
- PÉREZ ROYO, F. (Dir.) [2007]: *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, 1.ª ed., Madrid, Tecnos.
- PERINI, L. [2006]: «Pregi apparenti e virtù inaspettate della tonnage tax italiana», *Il fisco*, n.º 8.
- PORPORA, F. [2005]: «La cosiddetta tonnage tax. La prospettiva italiana e le esperienze europee a confronto», *Rivista di Diritto Tributario*, n.º 1.
- [2004]: «Tonnage Tax: Un criterio forfetario difficile da conciliare con una tassazione analitica», *Dialoghi di Diritto Tributario*, n.º 9.
- [2006]: «Prime riflessioni sulla tonnage tax italiana», *Il fisco*, n.º 8.
- PUOTI, G. [2001]: «La fiscalità marittima nella Unione Europea: la prospettiva italiana anche alla luce della legge delega per la riforma del sistema tributario», *Rivista Diritto Tributario Internazionale*, n.º 3.
- REY SÁNCHEZ, M. [2003]: «*Tonnage Tax*: El nuevo sistema de estimación objetiva para entidades navieras en el Impuesto de Sociedades», *JT*, n.º 15.
- ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T. [1999]: «La competencia fiscal lesiva», *Impuestos*, Tomo I.
- RUIBAL PEREIRA, L. [2002]: «La fiscalidad de las empresas en la Unión Europea. La necesidad de una cierta coordinación de la imposición sobre sociedades y la lucha contra la Competencia Fiscal», *QF*, n.º 17.
- VV.AA. [1996]: *Informe para la reforma del Impuesto sobre Sociedades*, Madrid, IEF.

DEDUCCIÓN DEL IVA CUANDO LA ADMINISTRACIÓN REGULARIZA LA SITUACIÓN FISCAL DEL SUJETO PASIVO

(Comentario a la STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 29 de
septiembre de 2008, rec. núm. 226/2004) *

ANTONIO LONGÁS LAFUENTE

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

CUANDO el sujeto pasivo del IVA no declara el impuesto devengado como consecuencia de estimar que no reúne esta condición, es práctica habitual de la Administración tributaria regularizar su situación fiscal liquidando el IVA devengado, no permitiendo la deducción de las cuotas soportadas por no reunir los requisitos formales para ejercitar este derecho. La situación se agrava cuando entre el momento del devengo de las operaciones por las que se soporta el impuesto y la fecha en que se liquida o es firme el acto de liquidación ha transcurrido el plazo de caducidad del ejercicio del derecho. Si bien la doctrina administrativa ha permitido la deducción de las cuotas una vez firme el acto administrativo, el Tribunal Supremo, en la Sentencia de 29 de septiembre de 2008, en base al principio de neutralidad fiscal, corrige esta práctica, de forma que el órgano gestor deberá atender en la liquidación a todos los componentes que deberían constar en la práctica de la obligada autoliquidación, esto es, el IVA devengado y el IVA soportado deducible.

Palabras clave: IVA, deducciones, requisitos temporales y caducidad.

* Véase el texto íntegro de esta sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*. CEF, núm. 309, diciembre 2008, págs. 177-182. La sentencia también se recoge en la base documental *Normacef Fiscal y Contable* con la referencia NFJ030225.

Sumario

1. El derecho de la deducción. Plazo de ejercicio.
2. La STS de 29 de septiembre de 2008.
 - 2.1. El supuesto de hecho planteado ante el órgano jurisdiccional.
 - 2.2. Fundamentación del TS.
 - 2.3. Efectos de la tesis mantenida por el TS.
3. Doctrina administrativa.
4. La doctrina del TJCE.
5. La adecuación a la directiva comunitaria de la doctrina del TS.

1. EL DERECHO DE LA DEDUCCIÓN. PLAZO DE EJERCICIO

La Ley reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) establece en el Capítulo I del Título VIII, al margen de la prorrata, el conjunto de requisitos necesarios para que el empresario o profesional, sujeto pasivo del impuesto, pueda ejercitar el derecho a la deducción, pudiendo agruparse en subjetivos (art. 93), objetivos o materiales (arts. 92 y 93 a 96), formales (art. 97) y temporales (arts. 98 a 100).

Estos últimos recogen además de la determinación del momento en que nace el derecho a deducir y cuándo y cómo se ejercita, una cláusula de caducidad de este derecho. Así, la regla general es que el derecho a deducir nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles (art. 98.uno), pudiendo ejercitarse en la autoliquidación correspondiente al período en que nace este derecho (siempre que concurren los restantes requisitos previstos en el Capítulo I) o en las de los siguientes períodos de liquidación, siempre que no hayan transcurrido cuatro años desde el nacimiento del derecho, esto es, desde el devengo de la operación en que se soportó la cuota (art. 99.tres). De esta forma, se otorga al sujeto pasivo la facultad de optar por declarar el impuesto soportado dentro de un plazo que es de caducidad, que puede tener efectos importantes a la hora de gestionar el impuesto frente a la Hacienda pública ¹.

Hay que advertir que en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, se establece el régimen del ejercicio de este derecho fijando la forma de imputación de las cuotas soportadas deducibles. En el artículo 179 se dispone que la deducción se practicará globalmente por los sujetos pasivos mediante imputación, sobre las cuotas del IVA devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción, en el curso del mismo período impositivo. De esta forma fija claramente cómo debe procederse en la autoliquidación del impuesto, de manera que en primer lugar se declara el IVA devengado y de su importe se sustrae el IVA soportado deducible. El excedente de impuesto deducible sobre el devengado, de existir, se permite a los Estados miembros regular esta materia en los términos recogidos en el artículo 183, dentro del marco de los principios propios inherentes a este sistema común del IVA. Se establece en el citado precepto que en el supuesto de que la cuantía de las deducciones supere la del IVA devengado durante un período impositivo, los Estados miembros podrán optar por trasladar el exceso al período impositivo siguiente o bien proceder a la devolución de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas, pudiendo en su caso negar el traslado o la devolución cuando el excedente sea insignificante.

Al margen de esta última precisión, no recogida en nuestra norma interna, la LIVA establece un régimen peculiar que implica tanto la posibilidad de optar por declarar en el período en que se cumplen todos los requisitos para ejercitar el derecho a la deducción o en los siguientes y el traslado de los excesos a los períodos inmediatamente posteriores de liquidación en que se hayan generado para que, en la última autoliquidación anual, pueda optarse por seguir compensando en el plazo de cuatro años o solicitar su devolución. No obstante, este régimen que podía suscitar alguna duda inter-

¹ Fundamentalmente los efectos se producen respecto del plazo de compensación de los excesos de impuesto soportado deducible sobre el devengado. No es lo mismo declarar el impuesto soportado deducible en la autoliquidación correspondiente al período en que se produce el devengo puesto que de generar el exceso comentado el plazo de cuatro años para compensar comienza a partir de este período; mientras que si el derecho a deducir las cuotas soportadas, aun cuando cumplan todos los requisitos para poder deducirlas, lo ejercitamos posteriormente (tenemos cuatro años a partir del devengo) ese plazo de caducidad para compensar comienza a computarse también más tarde, de forma que podremos terminar compensando hasta el final de un plazo de ocho años desde el devengo.

pretativa, se ha visto alterado por la actual Ley 4/2008 que ha venido a paliar la situación en cuanto se permite a cualquier empresario o profesional optar por el régimen general que acabamos de señalar o por la devolución mensual de los excesos ².

Recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo (TS) han venido a interpretar estas reglas de caducidad. Así, además de la sentencia que ahora examinamos, basta recordar la de 4 de julio de 2007 en cuanto aclara los efectos que el transcurso de ese plazo de caducidad tiene en el sujeto pasivo que no ha podido recuperar, vía compensación, el exceso de impuesto soportado deducible sobre el devengado habido en una autoliquidación ³.

La STS que ahora se comenta, de 29 de septiembre de 2008, recurso de casación para unificación de doctrina n.º 226/2004 (NFJ030225), avanza en la interpretación del derecho a la deducción planteándose el cómputo del plazo de caducidad del derecho a la deducción de las cuotas soportadas cuando existe una regularización, no habiendo presentado los obligados sus declaraciones por considerar, aunque erróneamente, que no eran sujetos pasivos; si bien las conclusiones alcanzadas, como seguidamente se expone, pueden aplicarse a otros supuestos análogos. Aunque se refiere a un supuesto de hecho que tiene lugar estando vigente la anterior LIVA de 1985, puede trasladarse íntegramente a la LIVA de 1992, como así lo hace el propio TS, quien también se refiere a la actual normativa.

2. LA STS DE 29 DE SEPTIEMBRE DE 2008

2.1. El supuesto de hecho planteado ante el órgano jurisdiccional.

La inspección de los tributos inició actuaciones de comprobación frente a una Administración local por considerar que la actividad urbanizadora que realizaba (ejecución de obras de urbanización cuyos costes repercutía a los propietarios de los terrenos) se encontraba sujeta al IVA, por lo que procedió a liquidar el impuesto de forma que incluyó las cuotas del IVA devengadas en los periodos no prescritos, pero respecto de las soportadas deducibles solo permitió la inclusión de aquellas producidas con posterioridad a la fecha de inicio de las actuaciones de comprobación, suponiendo ello no considerar deducible parte de las cuotas soportadas por caducidad del derecho a deducir.

² Por Ley 4/2008, de 23 de diciembre, se modifican los artículos 115 y 116 de la LIVA, permitiendo a los sujetos pasivos optar por solicitar la devolución del saldo a su favor existente al término de cada período de liquidación, que será mensual y exige exclusivamente la inclusión del sujeto pasivo en el registro de devolución mensual y la solicitud de aplicación de este régimen de devolución.

³ La referida sentencia (recurso 96/2002) (NFJ027587) no admite el recurso de casación para la unificación de la doctrina interpuesto por la Administración para señalar que aunque el sujeto pasivo opte por compensar durante los cuatro años siguientes al período en que se produjo el exceso de impuesto soportado deducible sobre el devengado, pudiendo optar por la devolución del saldo diferencial que quede por compensar a la finalización del período. De esta forma el sujeto pasivo tiene un crédito contra la Hacienda pública que se abstrae de su causa y que debe poder percibir aun después de concluir el plazo de caducidad. No hay caducidad del derecho a recuperar los excesos no deducidos, aunque sí pérdida del derecho a compensar en periodos posteriores al plazo establecido, de forma que cuando no exista posibilidad para el sujeto pasivo de ejercitar la compensación por transcurso del plazo fijado, la Administración debe devolver al sujeto pasivo el exceso de cuota no deducido. La neutralidad del IVA solo se garantiza cuando se considere que empieza entonces un período de devolución, precisamente porque la compensación no fue posible, y que se extiende al plazo señalado para la prescripción de este derecho, después del cual ya no cabe su ejercicio.

Tanto los Tribunales Económico-Administrativos que intervinieron, como la Audiencia Nacional (AN) concluyeron en la confirmación del acuerdo de liquidación al considerar que debía distinguirse entre los conceptos de nacimiento del derecho a deducir y el plazo para el ejercicio del derecho. Conforme a la norma reguladora del IVA el derecho a la deducción caduca en el plazo legal, actualmente cuatro años, en el que debe ejercitarse, y el cómputo de este plazo se inicia desde el momento del nacimiento del derecho a la deducción, esto es, desde el momento mismo en que se devengan las cuotas deducibles.

La situación que examina el TS en su sentencia no es excepcional, pudiendo plantearse en multitud de ocasiones.

Así, pensemos en una comunidad de propietarios para la construcción de un edificio destinado a viviendas que no liquida el IVA por estimar que su actividad no queda sujeta al impuesto. Sin embargo, de acuerdo con la doctrina tanto de la Dirección General de Tributos (DGT) como del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC)⁴, esta comunidad se transforma en empresario o profesional por la actividad que realiza y las adjudicaciones de las viviendas quedan sujetas al impuesto como entregas de bienes. Puede suceder que las obras se inicien en un ejercicio (X), que concluyan al cabo de tres ejercicios (X + 3) y que los órganos inspectores inicien actuaciones de comprobación dentro del período de prescripción, llevándolo hasta el límite, justo antes del transcurso de los cuatro años desde que se entregaron las llaves (X + 7). Pues bien, manteniendo la doctrina de los órganos administrativos y de la AN la inspección solo permitiría la deducción de las cuotas respecto de las que no haya transcurrido todavía el plazo de caducidad; y así, en el caso de iniciarse las actuaciones en el ejercicio (X + 7), solo se permitiría deducir las cuotas soportadas del ejercicio (X + 3) respecto de las que no haya caducidad, no pudiendo deducir las cuotas soportadas en los ejercicios (X), (X + 1) y (X + 2); con lo que el grueso de las cuotas soportadas por la comunidad no podrían ser objeto de deducción.

Los mismos efectos se producirán en multitud de supuestos en que tenga lugar la inversión del sujeto pasivo, aun cuando en este caso la doctrina de la DGT y del TEAC, como examinaremos más adelante, ha sido más permisiva y ajustada al principio de neutralidad. Es el caso de un empresario o profesional que adquiere en el ejercicio (X) de otro empresario no establecido unos derechos de imagen, o similares, considerando que el lugar de realización es el Estado o territorio donde se encuentra establecido el prestador del servicio. Sin embargo, las reglas de determinación del lugar de realización (art. 70.uno.5.º de la LIVA) indican que en este caso el lugar de realización será el territorio donde se encuentre establecido el destinatario al ser empresario o profesional. Pues bien en caso de que no se liquide de acuerdo con el artículo 70.uno.5.º (art. todo él complejo y exigente en cuanto a su interpretación), la Administración tributaria podrá proceder a liquidar a través del procedimiento de comprobación e investigación correspondiente. Así, si la inspección inicia las actuaciones en el

⁴ Resolución del TEAC, entre otras, de 13-10-2005, RG 2358/2003 (NFJ022265); y consultas de la DGT V0364-07 de 23-02-2007 (NFC024199), V0520-07 de 13-03-2007, V1160-08 de 06-06-2008 (NFC030224), V1388-08 de 04-07-2008 (NFC030813), V2174-08 de 19-11-2008. Frente a esta doctrina administrativa, el TS en Sentencia de 23 de mayo de 1998 recurso n.º 2327/1997 (NFJ006564), ha mantenido que «la disolución de la comunidad y posterior adjudicación de un piso o local como concreción de la cuota ideal hasta entonces existente no es un acto traslativo del dominio» y, por tanto, no es aplicable lo dispuesto en el artículo 8.dos.2.º de la LIVA cuando señala «que tienen la consideración de entrega de bienes las aportaciones o dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquellas, pues el precepto se refiere a la adjudicación de bienes concretos que integraban el patrimonio de las sociedades o comunidades, lo que no es el caso de la transformación de la cuota ideal indivisa sobre el haber partible en cuota concreta sobre uno de los lotes –pisos o locales– resultantes de la división, en los que, como se ha dicho hasta la saciedad, no hay traslación de dominio».

ejercicio (X + 4) liquidará el IVA devengado y seguramente no permitirá la deducción de las cuotas por no estar en posesión del documento justificativo ni figurar en los libros registros el impuesto soportado. Si las actuaciones concluyen en el ejercicio (X + 5) y, aun suponiendo que el obligado tributario consienta el acto de liquidación no recurriéndolo e inmediatamente proceda a la deducción de las cuotas, previa extensión del documento justificativo y su anotación en los libros registros, basta una simple observación para darnos cuenta de que habrá transcurrido el plazo de caducidad para ejercitar el derecho a la deducción, pues entre el ejercicio (X) de devengo y este en que hace efectivo su derecho a la deducción (X + 5) han transcurrido más de cuatro años, pudiendo encontrarnos con una resolución administrativa que impida el ejercicio de este derecho.

Otro tanto cabe señalar respecto de las adquisiciones intracomunitarias de bienes (AIB). Cuando un sujeto pasivo adquiere bienes de empresarios establecidos en otros Estados miembros y estima que no tiene lugar en el territorio de aplicación del impuesto la AIB o bien que el sujeto pasivo de la operación es el transmitente y que este debe liquidar el impuesto, el destinatario no declarará la AIB. Si con posterioridad, manteniendo una interpretación razonable de la norma, al igual que en el supuesto anterior, la oficina gestora considera que el destinatario es el sujeto pasivo del impuesto, regularizará por el IVA devengado no declarado por el sujeto pasivo y en todo caso permitirá la deducción de esta cuota no registrada en la misma forma que acabamos de examinar en el supuesto anterior.

2.2. Fundamentación del TS.

Recordemos en primer lugar que estamos ante una sentencia que estima el recurso de casación para unificación de doctrina planteado por el obligado tributario, con los efectos que ello conlleva de acuerdo con la normativa reguladora del proceso contencioso-administrativo.

El TS tiene en cuenta como primera premisa la naturaleza de la institución de la caducidad dentro del sistema del IVA. Si bien supone el decaimiento de un derecho, no puede contemplarse exclusivamente desde una perspectiva objetiva o temporal, como es el transcurso del plazo establecido en la norma. Es preciso, para que tenga lugar este decaimiento del derecho, un requisito previo y, por ello, para el TS es preciso exigir también que el titular del derecho haya dejado de ejercitarlo por pasividad, esto es, que pudiendo deducir en cuanto reúne las condiciones para ello deje transcurrir el plazo sin ejercitar el derecho. Esto implica que, si el obligado tributario no declara el impuesto por considerar que no es sujeto pasivo (lo que podría trasladarse también a los supuestos en que el empresario o profesional no devenga el impuesto por estimar que no es el sujeto pasivo de la operación, como ocurre en los casos en que tiene lugar la inversión del sujeto pasivo), no puede mantenerse que «ha despreciado su derecho al reintegro del IVA», como en el caso examinado «cuando es sometido a una comprobación por la Inspección y se regulariza la situación, en la que hay que atender a todos los componentes que deberían haber conestado en la autoliquidación».

La segunda de las premisas es la naturaleza del derecho a deducir como eje cardinal sobre el que se estructura el IVA. Debe añadirse a lo expuesto por el TS que el pilar sobre el que se sustenta el sistema común del IVA no es otro que el del principio de neutralidad, que se traduce en una de sus vertientes, la más importante desde el punto de vista del sujeto pasivo, en que este puede recuperar las cuotas soportadas a través de la mecánica liquidatoria del impuesto, de forma que en definitiva

resulte fiscalmente neutro, no suponga esfuerzo fiscal para el sujeto pasivo. Por ello, señala el TS que aducir en estos casos la caducidad (se refiere al supuesto examinado, esto es, aquel en que el empresario o profesional no liquida por considerar que no es el sujeto pasivo del impuesto), «significaría desconocer el ejercicio del derecho a deducir las cuotas soportadas, derecho que forma parte indisociable del mecanismo de liquidación de este impuesto, todo ello para alcanzar la plena neutralidad del IVA, que constituye su objetivo fundamental».

En definitiva, a través de este segundo argumento, el TS constituye en eje esencial de su decisión el principio de neutralidad fiscal.

Como argumento adicional en la sentencia se hace una breve referencia a la argumentación dada por los órganos jurisdiccionales inferiores y los económico-administrativos, en cuanto indica que no siempre el derecho a deducir nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles, haciendo referencia a que en tanto no se obtenga el correspondiente documento justificativo del derecho (factura o documento equivalente) no nace este derecho.

Sin embargo, esta consideración, accesorio y adicional, no presupone la existencia de distintos momentos en que puede nacer el derecho a la deducción. La directiva comunitaria prevé que este derecho nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible ⁵, y en nuestra norma interna se dispone un precepto similar, identificándolo con el momento en que se produce el devengo ⁶. Tanto una como otra norma distinguen entre el nacimiento y el ejercicio del derecho a deducir, regulando la comunitaria las condiciones para ejercerlo y, en tanto no se cumplan, no podrá deducirse ⁷, y la LIVA prevé análogas consideraciones ⁸. Al margen de los requisitos subjetivos y materiales, se configura como esencial el requisito formal de estar en posesión de la factura o documento justificativo, pero ello no supone que en el momento en que se reciben estos nace el derecho.

A la vista de las premisas anteriores, la conclusión a la que llega el TS es clara: «inspeccionado y liquidado un período trimestral de liquidación del IVA que determina la deuda legalmente exigible, es obligado atender a todos los componentes –IVA devengado e IVA soportado deducible– que deberían constar en la práctica de la obligada autoliquidación».

2.3. Efectos de la tesis mantenida por el TS.

La declaración anterior se realiza en el marco del supuesto de hecho que se examina, esto es, haciendo abstracción concreta de las partes en el proceso, cuando el empresario o profesional considere que no es sujeto pasivo del impuesto y por ello no declara o liquida el IVA devengado. Ahora bien, la conclusión puede generalizarse y daría lugar a unas consecuencias o efectos que van más allá

⁵ Conforme al artículo 167 de la Directiva 2006/112/CE, «el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible».

⁶ Dispone el artículo 98.uno que «el derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles, salvo en los casos previstos en los apartados siguientes», teniendo en cuenta que el apartado segundo, relativo a las importaciones, fue suprimido por la Ley 51/2007, de 26 de diciembre.

⁷ Artículos 178 a 183 de la Directiva 2006/112/CE.

⁸ Artículo 97 esencialmente.

de la cuestión de fondo que plantea la sentencia ⁹, puesto que el problema que surge será si resulta aplicable a cualquier actuación realizada por la Administración tributaria, y no solo para los supuestos en que el empresario o profesional considere que no es el sujeto pasivo del impuesto.

Si analizamos la sentencia desde el prisma del supuesto concreto que examina, puede observarse cómo el recurrente en vía económico-administrativa y ante la AN ¹⁰ no pretendía el reconocimiento de la deducción de las cuotas soportadas deducibles anteriores al plazo de caducidad (cinco años en el caso anteriores al inicio de las actuaciones de comprobación), sino exclusivamente el reconocimiento de la deducción de las cuotas correspondientes al trimestre anterior a este plazo fijado por la Administración por considerar el recurrente que el plazo se computa desde la finalización del plazo de presentación de las autoliquidaciones y por ello, a la fecha de iniciación de las actuaciones inspectoras, debía considerarse el trimestre anterior a los cuatro años. Para ello la entidad recurrente con la interposición del recurso de casación aporta una sentencia de contraste ¹¹ en la que la AN reconoce la deducción de todas las cuotas soportadas en los períodos comprobados por la inspección, a pesar de que cuando se extiende el acta ya había caducado el derecho a deducir. En definitiva, pretende exclusivamente la deducción de las cuotas soportadas en los períodos objeto de comprobación, con olvido de aquellas que, generadas en períodos anteriores, tampoco han podido deducirse puesto que no se consideró sujeto pasivo.

La conclusión a la que llega el TS se ajusta también a este último parecer. Cuando la inspección comprueba y liquida el IVA por un período, debe atenderse a todos los componentes, tanto el IVA devengado como el IVA soportado. Quede claro que ello se refiere respecto a sujetos pasivos que habían considerado que las operaciones realizadas no quedaban sujetas al impuesto, porque estimaban que no realizaban actividades en el marco del IVA, aunque podemos ampliar las conclusiones a cualquier otro supuesto en que el sujeto pasivo estime que no es sujeto pasivo, ya no por una actividad, sino por operaciones concretas (es el caso de las operaciones en que tiene lugar la inversión del sujeto pasivo).

Ahora bien, la conclusión así alcanzada por el TS plantea diversas cuestiones a analizar. La primera y fundamental es que en el caso de considerar que la persona que realiza la actividad queda sujeta al IVA, cuando no había declarado ni repercutido el IVA por ninguna operación, ¿qué partidas del IVA soportado deducible debe liquidar la inspección en las actuaciones de comprobación?, ¿solo las del período de comprobación o también las de períodos anteriores? La cuestión es de enorme trascendencia. Recordemos el supuesto que antes hemos planteado respecto de una comunidad o cooperativa de propietarios para la promoción de un edificio de viviendas y posterior adjudicación. Siguiendo una tesis restrictiva de la conclusión alcanzada por el TS, la Administración tributaria solo debería liquidar el IVA devengado y soportado deducible de los períodos de comprobación ¹². Ahora bien, ello también

⁹ Señala el párrafo primero del fundamento de derecho cuarto que la cuestión de fondo «se refiere al cómputo del plazo de caducidad del derecho a la deducción de las cuotas soportadas cuando existe una regularización, no habiendo presentado los obligados sus declaraciones por considerar, aunque erróneamente, que no eran sujetos pasivos».

¹⁰ Antecedentes de hecho segundo y tercero de la STS.

¹¹ Se trata de la SAN de 30 de abril de 1998, recurso 1000/1995 (NFJ006490). Se trataba de un Colegio Oficial de Ingenieros Industriales que no había repercutido IVA por el visado de los proyectos. La inspección, al igual que el TEAC y la AN consideran que estamos ante una actividad sujeta y no exenta de IVA; pero el órgano gestor y el TEAC no reconocieron el derecho a deducir las cuotas soportadas en los ejercicios comprobados por haber transcurrido el plazo de caducidad; lo que es corregido por la AN considerando que debe reconocerse el derecho a deducir el IVA soportado en los ejercicios objeto de inspección.

¹² En el supuesto planteado en el epígrafe 2.1 de este estudio, solo podrían deducirse las cuotas soportadas en los ejercicios $(X + 3)$ $(X + 4)$ $(X + 5)$ y $(X + 6)$.

puede atentar contra el principio de neutralidad impositiva, puesto que, como sabemos, el sujeto pasivo, de acuerdo con el artículo 99.tres de la LIVA puede deducir las cuotas soportadas en el período de liquidación en que cuenta con todos los requisitos para ello (esencialmente la factura) o los posteriores hasta cumplir un plazo de cuatro años. Siendo esto así, el sujeto pasivo hubiera tenido la posibilidad de declarar en el primer período trimestral o mensual comprobado por la Administración tributaria todo el impuesto soportado deducible que estuviera dentro de ese período de caducidad (los cuatro años anteriores)¹³. Si no lo hizo fue esencialmente porque estimó que no era sujeto pasivo del impuesto y el mismo razonamiento que nos da el TS puede extenderse a esta posibilidad que nos permitiría ajustarnos más adecuadamente al principio de neutralidad, base esencial del sistema común del IVA.

Debe advertirse que el TS estima la solicitud del sujeto pasivo recurrente pero, como se indicó anteriormente, este solo pretendía la deducción de las cuotas soportadas en el trimestre en el que se iniciaron las actuaciones inspectoras. Y ello, por cuanto desde que se iniciaron hasta que se concluyeron había transcurrido un plazo superior al de caducidad establecido en la norma reguladora del impuesto, siendo esta pretensión la estimada por el TS.

La segunda de las cuestiones que suscita la conclusión alcanzada por el TS es su adecuación a lo dispuesto en el artículo 99.tres, 2.º párrafo de la LIVA. Como veremos a continuación, la doctrina administrativa aplica este precepto en los supuestos examinados, permitiendo la deducción de las cuotas soportadas en los períodos de comprobación, y así tienen que liquidarlo los órganos gestores en los procedimientos de comprobación e investigación, cuando estén contabilizadas en los libros registros; en otro caso, podrán deducirse, pero siempre y cuando se contabilicen y registren previamente, y siempre que no haya transcurrido el plazo de cuatro años.

Pues bien, el TS no acepta esta postura, ya que considera obligado que la Administración tributaria liquide tanto el IVA devengado como el soportado deducible, aun cuando no esté contabilizado o registrado en los libros registros obligatorios. Es lógico además que no estén las facturas recibidas registradas en los libros por cuanto la persona que realiza las operaciones ha considerado que no quedaban sujetas al impuesto y, por tanto, no habrá dado cumplimiento a las obligaciones formales exigidas por la LIVA.

Es consecuente el TS con el principio de neutralidad impositiva, exigiendo en estos casos la liquidación por ambas partidas, la devengada y la deducible, pues en otro caso nos podríamos encontrar ante situaciones que podrían afectar al principio básico del impuesto, la neutralidad, al no permitir la deducción de cuotas que, de haber estimado la persona que era sujeto pasivo del impuesto hubiera deducido.

Finalmente, debe plantearse si la conclusión alcanzada por el TS respecto a la obligación de que la Administración tributaria liquide tanto el IVA devengado como el IVA soportado deducible del período puede o no generalizarse o extrapolarse más allá de los supuestos que estamos planteando. No parece de los términos en que está redactada la conclusión y teniendo en cuenta los antecedentes que puedan llegarse a esta generalización, pero, no obstante, sobre esta cuestión volveremos más adelante, a la vista de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE).

¹³ Siguiendo con el ejemplo de la nota anterior, deberían poder deducirse también las cuotas soportadas en los ejercicios (X), (X + 1) y (X + 2), pues todas estas cuotas soportadas hubieran podido deducirse por el sujeto pasivo, de acuerdo con el artículo 99.tres, las del año (X) hasta el (X + 4), las del (X + 1) hasta el (X + 5), y las del (X + 2) hasta el (X + 6).

3. DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Hemos de efectuar una doble precisión. De un lado, el TS examina la caducidad del plazo para deducir cuándo es la Administración tributaria la que inicia un procedimiento de comprobación e investigación.

Con carácter general, el TEAC ha mantenido que «la deducción se configura como un derecho potestativo que nace, con carácter general, cuando se devenga la cuota deducible y caduca cuando no se ejercita en el plazo que la Ley 37/1992 determina. El ejercicio del derecho se articula con la inclusión de la cuota en los libros registros de la entidad y en una declaración-liquidación, que podrá ser la relativa al período en que se haya soportado u otra posterior siempre que no hubiera transcurrido el mencionado plazo»¹⁴, distinguiendo así entre nacimiento del derecho a deducir y ejercicio del derecho.

Ahora bien, apuntada la distinción anterior, el TEAC¹⁵ ha mantenido, como en el supuesto enjuiciado por el TS, que solo podían ser objeto de deducción aquellas cuotas soportadas deducibles respecto de las que no hubiera transcurrido el plazo de caducidad para ejercitar este derecho, a computar desde el momento del devengo; y en el mismo sentido se ha pronunciado la AN¹⁶. También la DGT¹⁷ ha considerado que las cuotas soportadas pueden ser objeto de deducción por parte del sujeto pasivo en cualquier período de declaración-liquidación posterior al que se soportaron dichas cuotas, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

Hasta aquí en general, la doctrina administrativa es coincidente con la tesis del TS, aunque se separa del mismo en cuanto a la obligación de la Administración tributaria de incluir en la liquidación a efectuar tanto el IVA devengado como el IVA soportado deducible, pues aplica el artículo 98.tres, 2.º párrafo de la LIVA y, por tanto, solo podrán deducirse en la liquidación a efectuar por el órgano gestor aquellas cuotas que estuviesen debidamente contabilizadas en los libros registros establecidos reglamentariamente, mientras que las cuotas no contabilizadas solo serán deducibles en las autoliquidaciones del período correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes, siempre que no haya transcurrido el plazo de caducidad.

La doctrina examinada, si bien no obliga a los órganos gestores a liquidar tanto el IVA devengado como el soportado deducible, sin embargo, sí ha tenido en cuenta que dado el plazo de caducidad establecido en el artículo 99.tres podrían plantearse muchos supuestos en que no podría deducirse el impuesto el sujeto pasivo; y es aquí donde debe examinar la segunda de las cuestiones a tratar.

Para ello, ha mantenido en los últimos años una tesis que permite la deducción de estas cuotas una vez concluida la regularización por el órgano gestor y cuando el acto de liquidación sea firme. La diferencia por tanto con la tesis del TS radica en que este obliga a los órganos gestores a liquidar en la misma regularización ambas partidas, mientras que la doctrina administrativa de la DGT y del TEAC trasladan este ejercicio del derecho a la deducción al momento en que el acto de liquidación

¹⁴ Entre otras, Resoluciones de 14 de septiembre de 2005, RG 5347/2002 (NFJ022132), dictada en unificación de criterio, y de 22 de octubre de 2008 [RG 2065/2005 (NFJ030914) y otros].

¹⁵ Resolución del TEAC de 7 de febrero de 2001.

¹⁶ Así en la Sentencia que es objeto de recurso, de 23 de enero de 2004, recurso 314/2001, Sección 6.ª.

¹⁷ Consultas V2404-05 de 25 de noviembre de 2005 (NFC021490) y 0336-02 de 4 de marzo de 2002 (NFC016172).

sea firme; de forma que se produce una interrupción del derecho a la deducción por el comienzo de las actuaciones de comprobación e investigación.

Buen ejemplo de ello son las situaciones en que tiene lugar la inversión del sujeto pasivo, como la que se ha expuesto anteriormente: la Administración tributaria liquida por el IVA devengado en la regularización pero no el soportado deducible (ya que generalmente ni se tiene factura con la concreción de la cuota, ni se ha registrado en el libro de facturas recibidas), permitiendo la deducción con posterioridad a la firmeza del acto de liquidación.

Como se indica, tanto la DGT ¹⁸ como el TEAC ¹⁹ han mantenido en estos casos, en que el obligado tributario discute la procedencia o no de las cuotas devengadas, que el ejercicio del derecho a la deducción podrá ejercitarse por el sujeto pasivo cuando la resolución administrativa o judicial sean firmes, aun cuando hubiera transcurrido el plazo señalado en el artículo 99 de la LIVA. Recordemos a estos efectos que la LIVA no establece una previsión análoga a la de este precepto para los supuestos en que la repercusión es objeto de controversia, planteándose entonces la posibilidad o no de deducir las cuotas por el sujeto pasivo que, como consecuencia de la resolución firme, mantiene la obligación de autorrepercutirse el impuesto devengado. El TEAC, recogiendo el principio de neutralidad que preside el IVA reconoce esta posibilidad de deducción para los sujetos pasivos por inversión, como también lo reconoce la AN ²⁰.

Ahora bien, la AN ha evolucionado en los últimos años, si bien con una posición vacilante. Partiendo de la tesis de no deducción en tanto no se cumplan los requisitos formales ²¹, más recientemente ha mantenido una tesis análoga a la del TS, estimando que la Administración tributaria debe liquidar tanto el IVA devengado como el deducible. Así la Sentencia de 15 de febrero de 2008 ²² ha señalado que cuando la inspección regulariza la situación del sujeto pasivo considerándolo como tal por la regla de inversión del sujeto pasivo, debe también regularizar el IVA soportado deducible y no solo el devengado: «lo que queda fuera de toda duda es que la actora, como sujeto pasivo por la inversión, puede deducirse el IVA soportado de manea automática, y tal regularización ha de realizar la Administración como parte integrante de la completa regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo».

¹⁸ Consultas V1728-06 (NFC023482) y V1747-06 (NFC023501) de 4 de septiembre de 2006, entre otras.

¹⁹ Así en Resolución de 26 de octubre de 2005.

²⁰ En Sentencia de 28 de abril de 2005 señala que la finalidad de la suspensión prevista en el artículo 100 respecto del impuesto soportado deducible «es plenamente aplicable al supuesto del artículo 89, en el sentido en que de existir controversia sobre la deducción y durar esta más de cuatro años, aun obteniendo la satisfacción de la pretensión del interesado, sería inviable por aplicación del plazo de cuatro años. (...) Hemos de concluir que el derecho a repercutir queda en suspenso en tanto dure la controversia jurídica, a salvo, naturalmente la prescripción. Por ello, también y conforme al artículo 114 de la Ley 37/1992, la rectificación de las deducciones procederá en los casos de rectificación de las repercusiones en los términos antes analizados».

²¹ En la Sentencia de 11 de abril de 2006, recurso 28/2004 (NFJ022613), en la que indica que respecto a operaciones que dan lugar a la inversión del sujeto pasivo descubiertas por la Inspección es procedente liquidar el IVA devengado. Añade que para deducir las cuotas es preciso dar cumplimiento a los requisitos previstos en los artículos 97 y 99 de la LIVA; conforme a este si las cuotas son descubiertas por la inspección deberán estar contabilizadas y registradas; todo ello sin perjuicio de que proceda su deducción dentro del plazo de caducidad. En la Sentencia de 14 de mayo de 2008, recurso 321/2007, relativa a un supuesto de adquisiciones intracomunitarias de bienes, señala que la consecuencia, tal como se reflejó en las Sentencias de 7 de julio de 2004 y 26 de julio de 2005 es que el reconocimiento del derecho a deducir en el supuesto de AIB, lejos de configurarse de forma automática, requiere la realización de una actividad por parte del sujeto pasivo, cual es la realización de la efectiva deducción, dentro de los respectivos plazos legales, recalcando que lejos de tratarse de un derecho que opera automáticamente, requiere la realización de una actividad por el sujeto pasivo, en un determinado plazo y con el cumplimiento de unos determinados requisitos.

²² Recurso número 53/2006 (NFJ028873), en el que examina la regla de inversión del sujeto pasivo del artículo 84 de la LIVA.

Finalmente, ha sostenido una tesis intermedia entre la de la doctrina administrativa y la del TS, respecto de aquellas situaciones en las que se produce la regla de inversión del sujeto pasivo o en los supuestos de adquisiciones intracomunitarias de bienes, no declaradas por el sujeto pasivo. Buena muestra de ello es la Sentencia de 12 de julio de 2008 ²³ en la que la AN mantiene la obligación de la Administración de regularizar las cuotas deducibles, al señalar que la regularización comprende no solo los aspectos que perjudican al interesado sino también los que le benefician, por lo que la Administración debe proceder a regularizar la situación respecto de las posibles deducciones, sin poder girar intereses en tanto dicha regularización no se haya producido y resulte de manera definitiva la cuota a abonar; tiene la obligación de realizar las operaciones de rectificación necesarias para hacer efectiva la deducción cuando estas procedan, a la fecha en que concurran los requisitos cuando en casos, como el de la regla de inversión del sujeto pasivo, no se había procedido a efectuar las mismas por entender que la operación no se encontraba sujeta o estaba exenta. En tales casos, el plazo para la deducción empieza a contar desde el momento en que se realiza la liquidación por la Administración, ya sea por el interesado o por la Administración, puesto que solo entonces existen unas cuotas que han de soportarse y nace el derecho a la deducción. El plazo para la deducción en este caso comienza en el momento en que la Administración liquida la deuda.

4. LA DOCTRINA DEL TJCE

La STJCE de 8 de mayo de 2008, asuntos C-95/07 y C-96/07 (NFJ028276), trata de una cuestión jurídica análoga a la que se plantea en la STS comentada. El supuesto de hecho concreto difiere en uno y otro caso, si bien tienen en común que el obligado tributario no había declarado el IVA soportado deducible por considerar que la tributación de la operación era otra distinta a la llevada a cabo en la práctica, como anteriormente se ha expuesto al analizar los distintos casos en que podría plantearse idéntica controversia.

El asunto enjuiciado por el TJCE era el de una empresa italiana que contrata el transporte intracomunitario de bienes desde otros Estados miembros, y las facturas recibidas o no indicaban el IVA o hacían referencia a que las operaciones estaban exentas, por lo que la empresa no dedujo cuota alguna al considerar que no estaban sujetas. La Administración tributaria consideró que a estos transportes les era de aplicación el régimen de autoliquidación (en nuestro régimen interno, el denominado sistema de inversión del sujeto pasivo), por lo que procedió a liquidar a la empresa por el IVA devengado requiriéndole de pago por estas cantidades. Sin embargo, la Administración no permitió la deducción de las cuotas soportadas (por el mismo importe dado que estamos ante el régimen de autoliquidación y tenía el obligado tributario derecho a deducir las cuotas soportadas) al considerar que había caducado el derecho a su ejercicio, puesto que este podía ejercitarse dentro del plazo establecido en la norma italiana (dos años, cuando en nuestro derecho interno son cuatro) calculados a partir del momento en el que dicho impuesto fuese exigible, y además la empresa no había emitido una «autofactura» de las operaciones, ni habían sido anotadas en el registro de facturas emitidas

²³ Recurso número 13/2006. Analiza la sentencia un supuesto en el que el sujeto pasivo no había declarado el IVA devengado de unas operaciones por estimar que el lugar de realización quedaba fuera del territorio de aplicación del impuesto, de acuerdo con las reglas establecidas en el artículo 70 de la LIVA. La Administración regularizó su situación respecto del IVA devengado, no permitiendo la deducción de las cuotas. El órgano económico-administrativo, si bien desestimó la reclamación si permitía la deducción una vez firme el acto administrativo de liquidación.

(hecho que no ocurrió por cuanto la empresa consideró que no era ella el sujeto pasivo, esto es, que no era de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo, o del régimen de autoliquidación).

Como puede observarse, existe una gran similitud con los casos que se han apuntado anteriormente. Una persona no declara por considerar que no es sujeto pasivo, o bien considerando que lo es estima que las operaciones no están sujetas o no es el sujeto pasivo de las mismas no aplicando la regla de inversión del sujeto pasivo. La Administración liquida por el IVA devengado y no permite la deducción de las cuotas soportadas ya que cuando dicta el acuerdo de liquidación ya ha transcurrido el plazo de caducidad para ejercitar el derecho.

El TJCE resuelve sobre dos cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente. La primera se refiere al plazo de caducidad del ejercicio del derecho a la deducción, mientras que la segunda trata de la práctica de la rectificación y de la recaudación.

Es tangencial para el comentario que se realiza ahora la primera cuestión, si bien es interesante señalar que el TJCE concluye que la directiva comunitaria reguladora del IVA no se opone a una normativa nacional que prevé un plazo de caducidad del ejercicio del derecho a deducir, en los términos controvertidos en el proceso, siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad, y este último no se infringe por el mero hecho de que la Administración fiscal disponga de un plazo para proceder a la recaudación del IVA impagado más largo que el plazo concedido a los sujetos pasivos para ejercitar su derecho a deducir ²⁴.

La segunda de las cuestiones planteadas incide plenamente en el tema que tratamos en este comentario. Se trata de averiguar el alcance de la vulneración por el sujeto pasivo, que no participa en operaciones de fraude, de sus obligaciones, de un lado formales establecidas por los Estados miembros (en el supuesto examinado de inversión del sujeto pasivo la expedición de la denominada «autofactura» que permite la deducción del impuesto) y de otro contables y de declaración (ni registró las operaciones, ni las declaró al considerar que no era el sujeto pasivo). Como puede observarse, similar a los distintos casos que hemos expuesto que se producen teniendo en cuenta nuestra normativa interna y que se han citado anteriormente.

De otro lado, se examina si, produciéndose esa vulneración en el cumplimiento de esas obligaciones, puede implicar o no la denegación del derecho a deducir, esto es, si puede tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer el derecho a deducir (lo que ocurre cuando ha transcurrido el plazo de caducidad en el momento en que se liquida por la Administración tributaria, al haber transcurrido el plazo legal a computar desde el momento del devengo).

Analizados los distintos fundamentos que efectúa el TJCE, pueden extraerse las siguientes consideraciones.

Comienza por establecer un principio general que va a presidir toda la cuestión, derivado del de neutralidad del impuesto: la vulneración de las formalidades establecidas por los Estados miembros relativas al ejercicio del derecho a deducir (en el caso de autoliquidación o aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo tal como la conocemos en nuestra norma interna, si bien pueden exten-

²⁴ Para un mayor examen de la cuestión me remito al libro *Impuesto sobre el Valor Añadido. Comentarios y casos prácticos*, Tomo 2, CEF, 2008, págs. 1.355 y ss.

derse a aquellos supuestos en que el obligado tributario desconocía que era el sujeto pasivo y, por tanto, no cumplimentaba las obligaciones registrales o formalidades que exige la norma) no puede privarle de su derecho a deducir. La consideración no es novedosa ²⁵, puesto que el principio de neutralidad exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales.

Es cierto que la norma comunitaria permite que los Estados miembros adopten las medidas necesarias para asegurar que el sujeto pasivo cumple sus obligaciones de declaración o pago, u otras que garanticen la correcta recaudación y eviten el fraude; pero estas medidas no pueden ir más allá de lo necesario para lograr estos objetivos, y no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir, eje básico del sistema común del IVA ²⁶.

La conclusión a la que llega el TJCE es clara, una práctica administrativa como la que analiza (liquidación del IVA devengado sin permitir la deducción de las cuotas soportadas) va más allá de lo necesario para lograr el objetivo de asegurar la correcta ejecución de las obligaciones que los Estados miembros pueden exigir en el sentido anteriormente expuesto ya que puede llevar a la pérdida del derecho a deducir si la rectificación realizada por la Administración tributaria tiene lugar una vez finalizado el plazo de caducidad del que dispone el sujeto pasivo para deducir.

Da un paso más el TJCE al analizar el supuesto teniendo en cuenta la conducta seguida por el sujeto pasivo en cuanto pueda comportar o no un comportamiento tendente a evitar ingresos fiscales o incurra en fraude; y concluye que la vulneración del cumplimiento de las obligaciones formales y contables no supone que el sujeto pasivo incurra en fraude ni en un uso abusivo de las normas comunitarias, ni en un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado. Aclara el TJCE que ello es así en cuanto el sujeto pasivo no efectuó las operaciones para obtener una ventaja fiscal indebida.

Esta puntualización supone tener que distinguir, a fin de concretar el derecho o no a la deducción, entre aquellas conductas que supongan actuaciones tendentes a obtener ventajas fiscales no permitidas y realizadas en fraude, o con abuso de las normas, en cuyo caso las medidas adoptadas por el Estado miembro para no permitir la deducción de las cuotas serán aplicables ²⁷; de aquellas otras conductas realizadas sin ese ánimo de fraude o de abuso de las normas.

²⁵ En sentido análogo se había pronunciado en la Sentencia de 27 de septiembre de 2007, Collée [asunto C-146/05, apartado 31 (NFJ026419)]. Analizaba el supuesto de un concesionario de vehículos que tenía derecho a comisión solo por las ventas a clientes de su zona, y para poder percibir la comisión por ventas a un cliente de otro Estado miembro, contrata a un intermediario para que comprara formalmente los vehículos y los revendiera después. El concesionario facturó el IVA al intermediario, quien solicitó la deducción, pero la Administración tributaria no permitió la deducción al estimar que estábamos ante un negocio ficticio, por lo que el concesionario ajustó su documentación a la realidad de las operaciones. La Administración incrementó el IVA devengado de las adquisiciones intracomunitarias por el importe de los vehículos vendidos, pero denegó la deducción de las cuotas soportadas porque las anotaciones contables no se habían practicado de forma continua e inmediatamente después de la ejecución de las operaciones.

²⁶ El principio fundamental que supone el derecho a deducir es reiterado de manera uniforme por el propio TJCE [entre otras, Sentencia de 18 de diciembre de 1997, asunto C-286/94 y otros Molenheide (NFJ005729); y de 21 de marzo de 2000, asuntos C-110/98 a C-147/98, Gabalfrisa (NFJ008483)], y también por el TS, como así se pone de manifiesto en el fundamento de derecho cuarto de la sentencia que se comenta.

²⁷ La tesis ha sido mantenida también en ocasiones anteriores por el TJCE, así en la sentencia de 12 de enero de 2006, asunto C-354/03 y otros, Optimen Ltd. (NFJ021489); y en la Sentencia de 27 de septiembre de 2007, asunto C-146/05, Collée. La primera es comentada por N. PUEBLA AGRAMUNT y la segunda por J.M. ALMUDÍ CID en «Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del TJCE, años 2006-2007», IEF, 2008, págs. 81 y ss. y 781 y ss., respectivamente.

Como señala el Abogado General en sus conclusiones ²⁸, con cita expresa de la jurisprudencia anterior del TJCE, el elemento crucial a tener en cuenta es el riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado miembro en relación con la actuación de buena fe del obligado tributario.

El principio de neutralidad permite corregir el IVA facturado indebidamente en todos los casos en que quien haya expedido la factura acredite su buena fe y se elimine el riesgo de pérdida de ingresos fiscales. Incluso si el obligado tributario elimina por completo y en tiempo oportuno el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, el principio de neutralidad exige que el IVA pueda ser regularizado, sin que quede supeditado a la actuación de buena fe. Así, en el supuesto de adquisiciones intracomunitarias de bienes, no existe pérdida de ingresos fiscales, cuando habiéndose calificado erróneamente de entrega interior, posteriormente se regulariza la situación, ya que los ingresos pertenecen al Estado miembro donde se produce el consumo final; siendo trasladables estas consideraciones a las situaciones en las que tiene lugar la regla de inversión del sujeto pasivo, ya que deben tenerse en cuenta las características objetivas, de forma que si una operación cumple los requisitos establecidos para la deducción, el IVA es deducible.

En definitiva, no hay riesgo de pérdida de ingresos fiscales cuando la deuda y el derecho a deducir se compensan entre sí.

Esta última situación se producirá indudablemente cuando la propia Administración tributaria considere no sancionable la conducta del sujeto pasivo al no apreciar el elemento subjetivo de culpabilidad en la misma (bien porque considere que existe una interpretación razonable de la norma, o por otra causa) en cuanto no perjudica los intereses de la Hacienda Pública. No cabe duda que en estos casos la conducta del sujeto pasivo no tiende al abuso de la norma o al fraude y el impedimento a deducir generaría una quiebra del principio de neutralidad, no produciéndose un perjuicio a la Hacienda Pública en cuanto que si bien se devenga el impuesto, también el sujeto pasivo tiene el derecho a deducir, lo que compensa el ingreso anterior.

Ello no quiere decir sin embargo que se impida toda sanción por la conducta del sujeto pasivo. Indudablemente existe un incumplimiento de las obligaciones formales que puede ser castigado, por el Estado miembro, pero solo por esta dejación de llevanza de los requisitos formales, y así lo pone de manifiesto la propia STJCE.

Finalmente, el TJCE responde a la cuestión de prejudicialidad planteada en el sentido de que una práctica administrativa como la que se describe es contraria a la norma comunitaria. Esto es, no puede impedirse el derecho a deducir cuando la Administración tributaria, a través de sus actuaciones de comprobación e investigación determine la existencia de un IVA devengado, no declarado por el sujeto pasivo, que hubiera permitido, de haberse liquidado, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

El TJCE no va más allá. Esto es, permite el derecho a la deducción, pero no especifica el método o forma en que la Administración tributaria debe permitir este derecho. Así, es concluyente en cuanto el obligado tributario puede ejercitar el derecho a la deducción surgido de la regularización realizada por la Administración, dentro de los parámetros que establece, esencialmente en cuanto no exista un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado miembro.

²⁸ Presentadas el 13 de marzo de 2008, apartado 64.

5. LA ADECUACIÓN A LA DIRECTIVA COMUNITARIA DE LA DOCTRINA DEL TS

Queda por analizar, a la vista de la interpretación uniforme de la norma comunitaria llevada a cabo por el TJCE, si el TS en la sentencia que se analiza se ajusta a la misma y, por extensión, la doctrina administrativa.

No cabe duda de que, como se acaba de señalar, el principio de neutralidad permite la deducción de las cuotas soportadas en el supuesto examinado por el TS, aquel en que una persona que no se considera empresario o profesional a efectos del IVA es objeto de una comprobación o regularización por la Administración de la que resulta quedar sujeta al impuesto liquidándose el IVA devengado, de forma tal que debe permitirse también la deducción de las cuotas soportadas deducibles aunque no estuviesen contabilizadas o registradas en los libros obligatorios. Como se ha señalado también es aplicable esta tesis a los casos en que se produce la regla de inversión del sujeto pasivo o estamos ante adquisiciones intracomunitarias de bienes, no declaradas por considerar que no es sujeto pasivo, no habiéndose deducido cuota alguna.

Las soluciones que permiten la deducción de las cuotas soportadas no son las mismas si se examina la STS y la doctrina administrativa. Para esta última, la regularización administrativa supone que el ejercicio del derecho a deducir podrá hacerse efectivo cuando el acto de liquidación sea firme, cualquiera que sea el período transcurrido durante este proceso. Para el TS, comprobado un período impositivo, trimestral o mensual, es obligado atender tanto al IVA devengado como al IVA soportado deducible, debiendo hacerse constar en la liquidación administrativa.

El TS, aun si la cita de la jurisprudencia comunitaria que hemos expuesto, llega a la misma conclusión que el TJCE, pero da un paso más, al puntualizar los efectos que debe producir el principio de neutralidad fiscal del IVA cuando es la Administración tributaria la que procede a la regularización de la situación fiscal del sujeto pasivo en el supuesto que examina. El ejercicio del derecho a la deducción debe ser atendido al practicar la liquidación tributaria, con independencia de la inobservancia en el cumplimiento de los requisitos formales, como es el del registro contable o anotación en el libro de facturas recibidas de los documentos en los que se repercuten las cuotas soportadas. De esta forma, de modo análogo a lo expuesto por el TJCE, se atenúan las cargas formales del impuesto fijándose para las operaciones concretas examinadas, el alcance de este incumplimiento, en cuanto tiene como límite el principio de neutralidad que debe presidir el sistema común del IVA.

La conclusión es favorable para el recurrente, obligando a la Administración tributaria a liquidar el IVA devengado y el IVA soportado deducible correspondientes al período objeto de comprobación, sin perjuicio de que no se haya dado cumplimiento a las obligaciones formales de registro de las facturas recibidas; pero hubiera sido deseable que el supremo órgano jurisdiccional interno también se hubiera pronunciado sobre aquellas cuotas soportadas en períodos anteriores al de inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, respecto de las que el sujeto pasivo podría haber deducido siempre que estuvieran dentro del plazo de cuatro años para ejercitar el derecho a la deducción, pues el principio de neutralidad debe garantizar la inexistencia de carga fiscal para el empresario o profesional.

LA CONTABILIDAD DE LOS CONVENIOS CONCURSALES

JORGE CARBAJAL TORRE

Economista y Auditor Censor Jurado de Cuentas

Extracto:

EL presente artículo desarrolla el tratamiento de la información contable derivada de los acuerdos establecidos entre acreedores y empresas en situación de crisis. Los cambios acontecidos en el marco legal español que regula las situaciones concursales (Ley 22/2003) y en las normas contables (aplicación de las NIC-NIIF y Plan General de Contabilidad de 2007), conllevan cambios respecto de la forma de contabilizar aquellas situaciones con relación a las normas legales reformadas. Además de la contabilización de los clásicos convenios de «quita» y de «espera», se aborda el tratamiento contable de otros convenios referentes a las «reestructuraciones financieras» (conversión y transmisión de créditos) y a las «reestructuraciones empresariales» (fusión, escisión, cesión global de activos y pasivos, etc.).

Palabras clave: concurso, convenio concursal y acreedores.

Sumario

1. Introducción.
 - 1.1. Los convenios concursales.
 - 1.2. Los sistemas contables básicos.
2. Convenios de quita y de espera.
 - 2.1. Concepto económico-jurídico de la quita y de la espera.
 - 2.2. Contabilización conforme con el sistema contable anterior.
 - 2.3. Contabilización conforme con el sistema actualmente en vigor.
3. El pago a los acreedores del convenio.
 - 3.1. El pago en efectivo a los acreedores.
 - 3.2. Los pagos en especie.
4. Convenios de reestructuración financiera.
 - 4.1. Convenios de conversión de créditos en participativos.
 - 4.2. Convenios de conversión de créditos en capital.
 - 4.3. Conversión de créditos en cuentas en participación.
 - 4.4. Conversión de créditos en atípicos e instrumentos financieros compuestos.
 - 4.5. Cesión y subrogación de créditos.
5. Convenios de reestructuración empresarial.
 - 5.1. Fusión y escisión.
 - 5.2. Cesión global del activo y del pasivo.
6. Convenios con otros contenidos diversos.

1. INTRODUCCIÓN

En situaciones de crisis económica las empresas buscan arreglos con sus acreedores para la liquidación de sus deudas. Estos se pueden desarrollar en el ámbito exclusivamente privado (acuerdos entre partes, sin intervención de organismos públicos) o acogerse a las leyes concursales. En España disponemos de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, que ha venido a sustituir a la vieja Ley de Suspensión de Pagos de 26 de julio de 1922 y a otras normas también anticuadas. Las situaciones sociales entre las fechas de ambas leyes, por el dilatado período que abarcan, son muy diferentes, por lo que la nueva Ley ha introducido grandes cambios en el tratamiento de los temas concursales.

En los últimos años también se han producido cambios en el sistema contable español. Desde 2005 son de aplicación obligatoria para las grandes empresas cotizadas las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), que la Comisión Europea decidió sean de generalizado uso para aquellos tipos de empresas de sus países miembros ¹. Y para los ejercicios contables cerrados a partir del primer día del año 2008 es de aplicación el nuevo Plan General de Contabilidad (PGCE 2007) para aquellas otras empresas que no vengán obligadas a aplicar las Normas Internacionales contables ². Todas estas nuevas normas contables han sustituido a las establecidas en el anterior Plan General de Contabilidad que desde 1990 (PGCE 1990) se aplicaba en España ³.

Estos cambios en los marcos normativos concursal y contable motivan que se replantee la problemática de la contabilización de las situaciones concursales. Además, la situación de crisis económica que nuestra economía y la de los países de nuestro entorno estamos atravesando, provoca crecimiento del número de los procedimientos concursales, por lo que ahora aumenta el interés en estos temas.

En este trabajo nos ceñiremos a una parte de la problemática contable de las situaciones concursales, la referida a los acuerdos derivados de los convenios que se alcancen entre la empresa concursada y sus acreedores, abarcando los tipos más frecuentes que se suelen presentar. En este sentido, además de los convenios clásicos de quita y de espera, se contemplan otros que con menos frecuencia se practican, como la transmisión de bienes afectos a unidades productivas, la conversión de créditos y las operaciones de reestructuración empresarial (fusión, escisión y escisiones). El interés contable por estos últimos se suscita por la escasa literatura hasta ahora publicada en nuestro país.

¹ Reglamento (CE) n.º 1725/2003 de la Comisión de 29 de septiembre de 2003. Esta norma supone la adhesión de la Comunidad Europea al del proceso armonizador a nivel mundial de la información financiero-contable que se desarrolla en torno al *International Accounting Standard Board (IASB)*, organismo sucesor del *International Federation of Accountants (IFAC)* que emitió las denominadas *International Accounting Standard* (Normas Internacionales de Contabilidad: NIC) y que ahora elabora nuevas normas bajo el nombre de *International Financial Reporting Standard (IFRS)* o Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y sus interpretaciones.

² Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. Para aquellas empresas menores se aplicará el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (Pymes) (RD 1515/2007, de 16 de noviembre). Esta norma fue precedida por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea. El Plan derogó y sustituyó al anterior de 1990 (disp. derog. única del RD 1514/2007).

³ Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad [fue precedido por la Ley 19/1989, de 25 de julio, de Reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea (CEE) en materia de Sociedades].

1.1. Los convenios concursales.

Nos referimos a los acuerdos establecidos entre el deudor y sus acreedores para liquidar sus deudas. Estos pactos se pueden realizar en el ámbito estrictamente privado, mediante los correspondientes contratos, o en el seno de un procedimiento específico de tipo legal (procedimiento concursal). Las razones del legislador para ordenar estas actividades residen en la conveniencia de ofrecer seguridad a los acreedores y terceros interesados en torno al negocio del deudor y proteger el tráfico mercantil en general.

1.1.1. El convenio concursal en el sistema legal anterior.

En España el sistema concursal de los empresarios anterior a 2004 se ordenaba en torno a dos normativas. De una parte, la institución de la Suspensión de Pagos que estaba orientada a la continuidad empresarial en la búsqueda de un convenio. De otra, la Quiebra, aplicable como solución terminal y orientada a la liquidación del negocio. No obstante, se contemplaban los denominados «convenios de liquidación» en sede de suspensión de pagos, consistentes en cesiones a los acreedores en pago (*pro soluto*) o para el pago (*pro solvendo*) cuando se entregan bienes para que estos los vendan y apliquen su precio a la cancelación de la deuda o parte de la misma, respectivamente.

1.1.2. El convenio concursal en el actual sistema legal.

Actualmente los convenios concursales están regulados por la Ley 22/2003, Concursal, aplicable desde 1 de septiembre de 2004, en cuyo marco desarrollaremos las posturas contables⁴. Mediante este procedimiento judicial, las actuaciones de la empresa están sometidas a la jerarquía del juez mercantil que cuenta con la asistencia de expertos independientes denominados Administradores concursales. Vamos a comentar en este apartado algunos aspectos muy generales sobre el funcionamiento de los procesos concursales en el ámbito de esta Ley.

Se requieren tres condiciones básicas para que pueda ser admitido el concurso a trámite. Primera, debe ser solicitado por el deudor, justificando su estado de insolvencia o la inminencia del mismo; también lo puede pedir un acreedor si reúne ciertas condiciones y se demuestra la insolvencia. Segunda, tiene que existir pluralidad de acreedores y, tercera, disponer el deudor de masa activa o bienes para proseguir el concurso⁵. El juez de lo mercantil declarará abierto el concurso si procede.

⁴ No obstante, los acuerdos exclusivamente privados pueden tener muchas connotaciones comunes a los judiciales, por lo que varios criterios y procedimientos contables que desarrollamos para estos últimos se pueden aplicar a aquellos.

⁵ De la Declaración del concurso se ocupa el Título I de la Ley 22/2003 (arts. 1 a 25). El requisito de pluralidad de acreedores se desprende de la propia definición del concurso y está generalmente admitido por la doctrina y jurisprudencia (Ver por todas: SJM n.º 1 de Bilbao 15/2004, de 3-12-2004). La existencia de masa activa –o posibilidad de obtenerla–, aunque existe cierta polémica para ser considerado como requisito, entendemos que es fundamental, ya que sin ella el concurso carece de interés para los acreedores (Varios juzgados lo han confirmado: AP de Murcia, sección 4.ª, AP La Rioja de 6-7-2007, o la de Pontevedra, sección 1.ª, de 12-7-2007).

Interesa mencionar que desde la declaración del concurso queda suspendido el deber de pagar las deudas de la empresa existentes en ese momento (en sentido vulgar se dice que se suspenden los pagos), a excepción de los denominados «créditos contra la masa» (ciertas deudas con el personal y gastos necesarios para el desenvolvimiento del concurso). También se suspende el devengo de intereses para las deudas comunes existentes. Estas deudas se pagarán cuando se convenga o, en su caso, cuando se liquide la empresa, mientras que las que se originen posteriormente (que lo serán contra la masa) se pagarán a sus correspondientes vencimientos.

La Ley Concursal contempla tres grandes fases para la tramitación de un concurso. La primera es la denominada «fase común» y es obligatoria, estando orientada al estudio y proyección de las soluciones del concurso: se inicia con la declaración del concurso y concluye con la comunicación de los créditos por los acreedores a los Administradores concursales (un mes desde el último anuncio que da publicidad a la declaración del concurso), la emisión de su informe sobre la situación del patrimonio de la empresa y otros aspectos relacionados con el concurso.

Después de esta fase común se sigue una de las dos alternativas excluyentes mutuamente: la «fase de convenio» o la «fase de liquidación». Mediante el convenio se trata de tramitar un acuerdo para el pago a los acreedores en el necesario contexto de la continuidad empresarial. Alternativamente, mediante la liquidación, se pone fin a la empresa –al menos en cuanto a su titularidad–, realizando activos para atender al pago de las deudas con sus acreedores.

Desde el inicio del procedimiento concursal hasta el fin de la fase común, el deudor puede presentar una «propuesta anticipada de convenio» con determinados requisitos, que se tramita íntegramente durante el tiempo de la fase común y si reúne las adhesiones de más del 50 por 100 del importe de los créditos que ostentan los acreedores ordinarios, puede resultar aprobada, concluyendo entonces el procedimiento concursal. De no existir esta o no prosperar, finalizada la fase común se pasa a la fase de convenio, para tramitar la que denominamos propuesta ordinaria de convenio. Pueden presentar propuesta en esta fase el deudor –manteniendo la anticipada que no prosperó o emitiendo otra– o los acreedores. Las propuestas admitidas se someten a votación en la correspondiente Junta de acreedores, resultando necesario para su aprobación la mayoría indicada de los créditos ordinarios.

De no prosperar ninguna de las propuestas de convenio en los cauces establecidos, se pasa irremisiblemente a la fase de liquidación. También se inicia esta de manera necesaria cuando el deudor, en cualquier momento del concurso, solicita la liquidación (inclusivo puede hacerlo cuando prosperó una propuesta de convenio presentada por un acreedor, siempre que lo solicite dentro de los plazos establecidos).

En definitiva, el procedimiento concursal concluye de una de las dos formas siguientes: aprobándose un convenio si hay acuerdo entre el deudor y la mayoría del capital de los acreedores, o, en ausencia de aquel, procediendo a la liquidación de la empresa. Una tercera posibilidad consiste en el desistimiento del proceso concursal, que se produce bien cuando el deudor pague a los acreedores o –excepcionalmente– el acreedor solicitante perciba su crédito y los demás no estén interesados en seguir el procedimiento.

Centrándonos en el convenio, el legislador español ha establecido un sistema de controles para su eficacia y garantía. En primer lugar, toda propuesta de convenio ha de contener un «plan de pagos» (importes, momentos y medios que se proponen para liquidar a los acreedores) y, para el caso de que el cumplimiento del mismo requiera contar con los recursos que genere la continuación, total o parcial, en el ejercicio de la actividad profesional o empresarial, se deberá acompañar también de un «plan de viabilidad» en el que se especifiquen los recursos necesarios, los medios y condiciones de su obtención y, en su caso, los compromisos de su prestación por terceros. En segundo lugar, la propuesta en caso de ser anticipada ha de contener al menos el respaldo del 20 por 100 de los créditos ordinarios o privilegiados para su tramitación. Tercero: será necesaria la autorización judicial para la tramitación de las propuestas. Cuarto: las propuestas se someten a la evaluación de su contenido por la administración concursal, que deberán de considerar el plan de pagos y, en su caso, el de viabilidad, debiendo emitir el informe correspondiente para conocimiento de las partes interesadas. Se establece un control final por el juez cuando debe validar (o rechazar) los resultados de las adhesiones y votaciones de las propuestas.

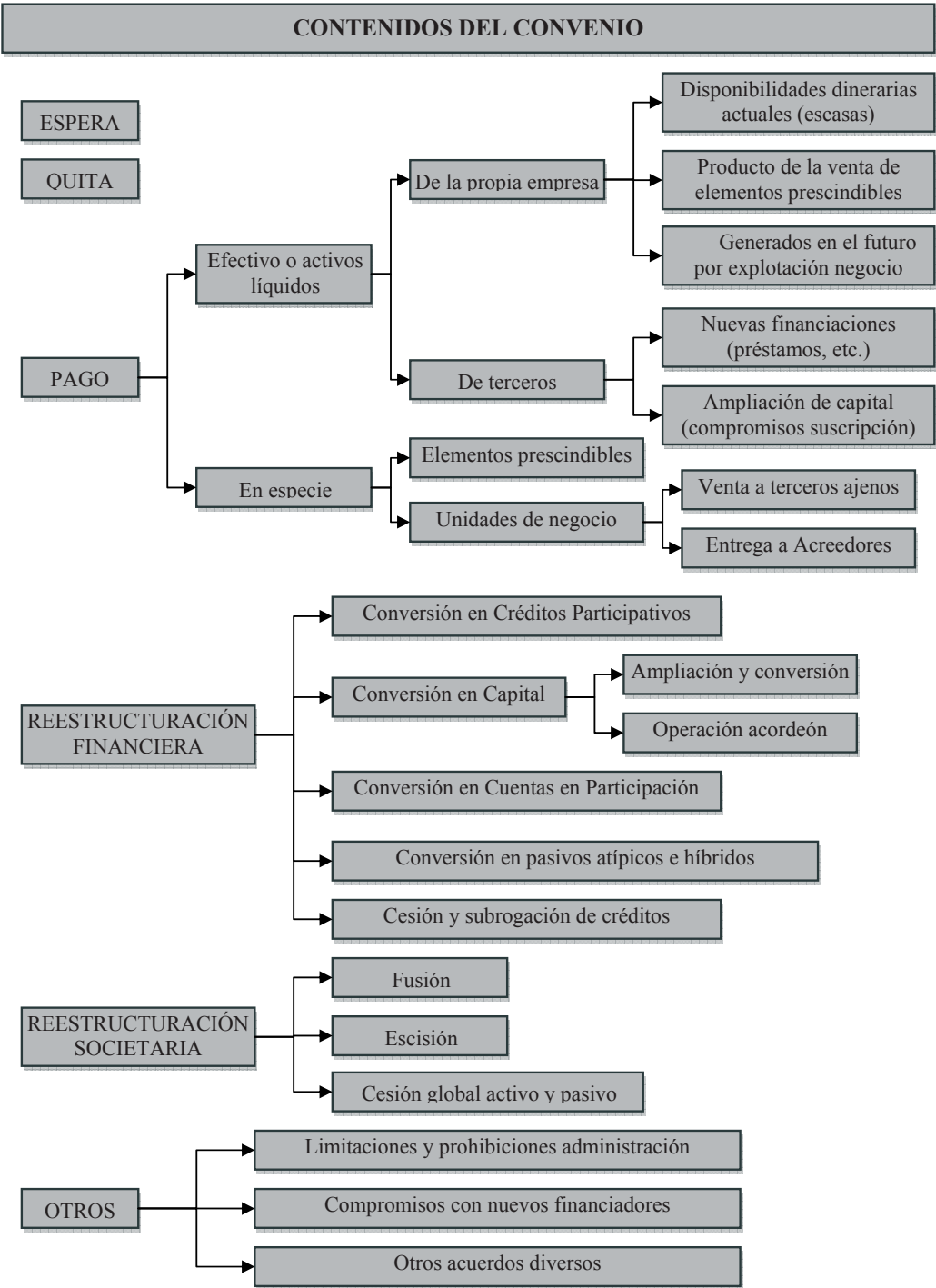
Respecto al contenido del convenio ⁶, el principio general es la libertad de pactos entre el deudor y sus acreedores. No obstante, se establecen ciertas reglas o restricciones, que constituyen los aspectos más controvertidos de la Ley Concursal. Así entonces, se establecen límites para las quitas y esperas en los términos que comentaremos, se regulan las propuestas alternativas y se prohíben las propuestas condicionadas y las que consistan en modificaciones de los créditos, cesión de bienes para el pago y los convenios liquidativos. En la gráfica siguiente mostramos los contenidos más frecuentes de los convenios, que serán comentados más adelante.

La Ley Concursal califica los acuerdos alcanzados por convenio como de eficacia novatoria, obligando a todos los acreedores sometidos al convenio, que hayan votado a favor, en contra o no lo hayan hecho. Solamente si no se cumple el convenio, los pactos quedarán sin efecto, regresando a la situación anterior al mismo, para proseguir irremisiblemente con la liquidación ⁷.

En los siguientes apartados exponemos las líneas generales de los contenidos más frecuentes de los convenios y proponemos la fórmula para su tratamiento contable.

⁶ La Ley Concursal regula el contenido de la *propuesta* de convenio por razones de economía procesal, puesto que al no poder modificarse la propuesta, se está regulando el contenido del convenio en sí. (SARAZÁ JIMENA, R.: «El convenio del concurso, una visión judicial» *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, n.º 2, Madrid, 2005, págs. 67-96 pág. 77).

⁷ Artículo 136 de la Ley Concursal: «Eficacia novatoria.- Los créditos de los acreedores privilegiados que hubiesen votado a favor del convenio, los de los acreedores ordinarios y los de los subordinados, quedarán extinguidos en la parte a que alcance la quita, aplazados en su exigibilidad por el tiempo de espera y, en general, afectados por el contenido del convenio». La mejor doctrina civilista considera que la novación viene a constituir la extinción de una obligación mediante la creación de otra nueva destinada a reemplazarla (art. 1.156 C. Civil. Ver comentario en: DíEZ-PICAZO, L.: *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial. Volumen II*. Editorial Aranzadi, S.A. 6.ª edición, Madrid, 2008, págs. 958-966). Se distinguen dos tipos de novación: la propia o extintiva y la impropia o modificativa, cuya diferenciación reside en la sustitución total o parcial a voluntad de las partes. En el ámbito concursal, el artículo 136 sustituye a la voluntad de las partes, de manera que el ánimo novatorio no es presunción sino efecto legal y condicionada al cumplimiento del convenio (MACHADO PLAZAS, J.: *Comentario artículo 136*, en obra colectiva *Comentarios a la Ley Concursal*, dirigida por SAGRERA TIZÓN, J.M. y otros, Editorial Bosch, S.A., Barcelona, 2004, Tomo II, pág. 1.462). Otra parte de la doctrina opina que no se produce novación –al menos en el sentido romano– sino que se mantiene la obligación natural, con el compromiso del acreedor de no exigir el crédito en la parte pactada (*pacto de non petendo*), salvo incumplimiento de la misma. (GARRIGUES, J.: *Curso de Derecho Mercantil*. 6.ª edición, Imprenta Aguirre, Madrid, 1974, Tomo II, pág. 462; BERMEJO, N.: *Comentario artículo 13*, en obra colectiva dirigida por ROJO RÍO, A: *Comentario de la Ley Concursal*, Editorial Civitas, Madrid, 2004, Tomo II, págs. 2.245-2.248).



1.2. Los sistemas contables básicos.

1.2.1. Introducción: el sistema contable anterior.

Debemos iniciar el comentario contable con una breve referencia a los fundamentos del sistema aplicable antes de las reformas introducidas por la adopción de las NIC/NIIF y su adaptación al Plan Contable español de 2007, con el objetivo de comprender las bases de los desarrollos contables que se realizaron para estos acuerdos concursales y, en fin, para poder compararlos con los cambios que se proponen tras las modificaciones metodológicas introducidas por aquella nueva normativa contable.

El sistema en que se habían inspirado las normas contables del Plan español de 1990 se correspondía con el enfoque contable denominado tradicional, que estaba orientado a la producción de información con fines básicos de control, especialmente al ejercido por los socios-propietarios y los acreedores. Su objetivo principal consistía en la medición del resultado con el fin de determinar el rendimiento y calcular el reparto de beneficios, manteniendo la integridad de la cifra nominal del capital del ente contable. A este fin, el enfoque estaba basado en las transacciones, desplegando los principios contables para ordenar los criterios de reconocimiento de los ingresos, gastos, activos y pasivos. Además, se ganaba seguridad mediante el uso obligatorio y generalizado del principio del precio de adquisición. Y todo este entramado de principios contables está ordenado por el principio de empresa en funcionamiento, elemento básico que servía de soporte para el desarrollo de aquellos.

Cuatro de estos principios operaban decisivamente: 1. El principio de registro que preceptuaba contabilizar los hechos económicos cuando nazcan los derechos y obligaciones que los mismos originen. 2. El principio del devengo que indicaba que la imputación de ingresos y de gastos se hará en función de la «corriente real de bienes y servicios que los mismos representan». 3. Principio de correlación de ingresos y gastos que establecía la adscripción a un ejercicio de los ingresos y gastos del mismo para su obtención. 4. Principio de prudencia, por el que solo se reconocerán los ingresos «realizados»; por el contrario, los riesgos previsibles y pérdidas realizables se anotarán tan pronto se conozcan. El enunciado de este último contiene lo que otros ordenamientos ordenaban como principio contable de realización, condición importante en este sistema, sin que se haya logrado definir con total precisión; se refiere esta a un hecho sustancial de la corriente económica que significa que la posibilidad de convertirse en efectivo ha llegado a ser alta ⁸. El PGCE 1990 afirmaba que el principio de prudencia tendrá un carácter preferencial sobre los demás principios ⁹.

El uso prevalente del principio de prudencia, como acabamos de indicar, obligaba a reconocer como ingresos del ejercicio solo los «realizados» (para los gastos no se aplicaba la misma regla sino que se debían de incluir los «previsibles»), excluyéndose los no-realizados del cómputo del resultado. Aquellos conceptos percibidos y que no reunían entonces todos los requisitos para categorizarlos

⁸ BIERMAN Jr., H.: *Teoría de la contabilidad financiera*. Compañía Editorial Continental, S.A., México, 1975, 3.ª impresión, pág. 190.

⁹ PGCE 1990: Primera parte: *Principios contables*.

como ingresos, se debían de inscribir en el balance hasta en tanto se dieran tales condiciones, utilizando para ello una rúbrica que se denominó «ingresos diferidos» o «ingresos a distribuir en varios ejercicios», según que la proyección económica fuera a corto plazo o no, respectivamente ¹⁰. Precisamente, en estas partidas se inscribían inicialmente los ingresos procedentes de las quitas y arreglos ventajosos para el deudor logrados en el convenio, según explicaremos con más detalle después.

1.2.2. *El nuevo sistema contable.*

Como indicamos al principio, los cambios en el marco contable son importantes y de consideración para el tema que ahora nos ocupa. Hemos importado un sistema contable de corte anglosajón, cuyas raíces se extienden a los cambios recogidos por el regulador norteamericano (FASB) a partir de los años setenta del pasado siglo y que el normalizador internacional (IASB, ahora denominado IASB) asumió, siendo reflejo parcial la normativa de nuestro Plan Contable de 2007. El objetivo de la contabilidad en estas nuevas normas se orienta hacia la satisfacción de los usuarios, encauzándose a sus necesidades, que están personalizados y representados fundamentalmente por inversores y analistas. Por ello se asignan características que la información contable debe contener: relevante (útil para la toma de decisiones por usuario), comprensible, fiable (libre de errores y sesgos, considerando la sustancia económica y no solo la forma jurídica) y comparable (a través del tiempo y en relación con otras empresas).

En este contexto, se pone énfasis en el análisis de la verdadera situación financiera de la empresa, tomando en consideración la incorporación de valores razonables o de mercado para ciertos activos muy directamente relacionados con la realización en dichos mercados (por ejemplo, instrumentos financieros). A la vez, se revisan las teorías contables en búsqueda de sólidos fundamentos conceptuales, desarrollando entonces sus postulaciones sobre los conceptos de activo y de pasivo, definiciones que se erigen en los auténticos fundamentos para el reconocimiento y representación de todos los hechos contables. Bajo esta concepción, el resultado pasa a ser un indicador de la riqueza (relegando a un segundo nivel el objetivo de la medición del rendimiento), que será la consecuencia lógica de comparar los activos y pasivos al final del período con los que preexistieron al inicio del mismo.

El enfoque contable adoptado es, por tanto, radicalmente distinto al preconizado por el sistema anterior en el que estaba involucrado nuestro abandonado Plan Contable de 1990. Se parte de dos hipótesis fundamentales (principios contables de rango superior): empresa en funcionamiento y devengo ¹¹. Respecto a este último, aun cuando su formulación básica es de similar contenido a la

¹⁰ «Los ingresos diferidos serían aquellos que respondiendo a las condiciones básicas para el reconocimiento de un hecho contable: responden al concepto de ingreso y pueden ser medidos con fiabilidad, no se reconocen en la cuenta de resultados por no cumplir alguno de los principios siguientes: devengo, correlación o prudencia» (MARTÍNEZ CONESA, I.: *Los ingresos a distribuir en varios ejercicios*. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Madrid, 1997, pág. 43).

¹¹ El Marco Conceptual del IASB define claramente estas dos hipótesis que, sin embargo, nuestro Plan Contable de 2007 –quizás por tradición– las relega a nivel de principios contables dentro de su específico Marco Conceptual. Por lo demás, los contenidos y desarrollos en esta materia de ambos ordenamientos –MC y PGC 2007– son muy coincidentes, por lo que las referencias que hagamos de sus conceptos se redactarán con textos de ambas normas de manera conveniente para su mejor comprensión.

del viejo Plan de 1990 en lo relativo de la necesidad de preparar las cuentas sobre la base de acumulación, con independencia del flujo de efectivo –excepción del estado específico de esta denominación–, se indica que «las transacciones o hechos se registrarán cuando *ocurran*», sin mayores consideraciones. Ha de acudir a las definiciones de los elementos básicos de los estados financieros para intentar resolver la cuestión del reconocimiento contable ¹².

Se parte de una definición de los activos (recursos controlados económicamente por la empresa), pasivos (obligaciones que supongan desembolsos o entregas futuras) y patrimonio neto (diferencia entre activos y pasivos), para establecer seguidamente sus criterios generales de reconocimiento (probabilidad de ocurrencia y fiabilidad en su valoración). El resultado en este sistema viene definido por la variación patrimonial: los ingresos son incrementos de los activos o decrementos de los pasivos; los gastos, al contrario: aumentos de pasivos o reducciones de activos; para ambos se exige para su reconocimiento la ocurrencia del hecho y la cuantificación fiable. Ahora bien, estos conceptos generales no son suficientes para solventar todas las situaciones que se pueden presentar, por lo que se ha de completar el análisis de las mismas a la luz de aquellos requisitos de la información contable (claridad, relevancia, fiabilidad, comparabilidad) ¹³. Resultado de dicho análisis se formulan las normas contables, sus interpretaciones y se dará solución a los nuevos problemas contables que se presentan en el dinámico y cambiante mundo de los negocios.

Recapitulando, el nuevo contexto en que se desenvuelve el principio del devengo –orientado a las definiciones y requisitos contables del Marco Conceptual– ha reemplazado al uso de los principios contables de registro, correlación y prudencia. Además, es novedosa la incorporación del «valor razonable» en sustitución del «precio de adquisición» para la valoración de determinados elementos patrimoniales (fundamentalmente ciertos instrumentos financieros para negociar y para la venta), por lo que se desecha el «principio de realización» (que en el PGCE 1990 estaba contenido en la definición del principio de prudencia) para el reconocimiento de los resultados, ya que algunas alteraciones de valor experimentadas en el patrimonio sin que acontezca transacción alguna se incorporan en el mismo.

Ahora bien, el resultado del período que en el nuevo sistema viene definido como la variación patrimonial durante dicho tiempo ($R = PN_f - PN_i$), identificándose con la variación de la riqueza, se conceptúa en la doctrina contable como el resultado total, global, completo o excedente limpio y se mostraría en el Patrimonio Neto. Se distingue este del que se ha de mostrar en la Cuenta de pérdidas y ganancias y que forma parte del mismo, tras detraer determinadas partidas que no se considera conveniente incluir en dicha Cuenta para los fines perseguidos en la elaboración de la misma. Se

¹² En efecto, ya indicaba CEA que «se percibe una cierta imprecisión y falta de desarrollo en la hipótesis del devengo según el texto actual del MC..., porque decir que hay que reconocer las transacciones o sucesos cuando ocurren, es dejar las cosas un poco en el aire todavía...» (CEA GARCÍA, J.L.: *El marco conceptual del modelo contable del IASB: Una visión crítica ante la reforma de la contabilidad española*. Estudios Financieros, Madrid, 2005, pág. 46). Precisamente en la definición de los elementos básicos de los estados financieros –activo, pasivo, patrimonio neto, ingresos y gastos– del Marco Conceptual y en su epígrafe específico relativo al «Reconocimiento de los elementos de los estados financieros» se contiene las definiciones de las operaciones y su reconocimiento contable; así lo recoge la NIC-1 en su párrafo 01.25. (Para un comentario, puede verse: YEBRA CEMBORAIN, R.O.: «Definición y reconocimiento de los elementos de los estados financieros» en la obra colectiva coordinada por TUA PEREDA, J.: *El Marco Conceptual para la información financiera*. Edit. AECA, Madrid, 2000, págs. 197-198).

¹³ TUA PEREDA, J.: «Ante la reforma de nuestro ordenamiento: Nuevas normas, nuevos conceptos. Un ensayo». *Revista de Contabilidad*, Vol. 9, N.º 18, 2006, págs. 145-175, pág. 164.

trata de calcular un resultado «distribuible»¹⁴, que represente el rendimiento (desempeño) –para evaluar la gestión y proyectarlo– y que esté basado en las transacciones, que coincidiría con la versión clásica del resultado contable. Las partidas que se evitaría mostrar en este resultado parcial –respecto de las cuales ha habido constante polémica doctrinal– consisten en resultados no realizados (alteraciones de valor en los activos), cambios en criterios contables, correcciones de errores, partidas extraordinarias, operaciones discontinuadas, etc., y en la actualidad vienen recogidas de forma tasada, separadamente como parte del denominado Estado de Cambios en el Patrimonio Neto¹⁵. Pero la determinación del resultado en base a la realización de la Cuenta de pérdidas y ganancias, precisaría del empleo de aquellos principios clásicos –prudencia, realización, correlación–, para obtener una buena aproximación del desempeño; este proceder colisionaría con la visión del patrimonio y de los resultados que con el nuevo sistema se pretende ofrecer¹⁶.

Los problemas que se presentan en el manejo de resultados entre los dos estados derivan de la ausencia de razones o principios coherentes y creíbles en cuanto a la determinación de los elementos que deben aparecer en un estado u otro y cómo se han de reclasificar los mismos¹⁷. Por estas razones se está planteando la eliminación de la dualidad de resultados en las normas contables¹⁸ que ha de

¹⁴ Así se recomendaba en el *Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España*, distinguiendo aquellos totales de los resultados parciales logrados en base transacciones con el fin de tomar decisiones sobre el reparto de resultados. (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas: *Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma*, Madrid, 2002, pág. 113).

¹⁵ Estado financiero básico regulado en la normativa internacional a través de la NIC-1 (párrafos 96-101) y en el PGCE 2007 en su 3.ª parte (norma 8.ª).

¹⁶ En los modelos de las normas internacionales de contabilidad y de nuestro Plan Contable de 2007, no se recogen los principios clásicos. A) El concepto de «prudencia» se construye a un criterio exclusivamente valorativo en el PGCE 2007 y en el Marco Conceptual del IASB figura como requisito de la fiabilidad, que recomienda precaución en el manejo de la incertidumbre, pero poniendo freno a los posibles abusos del mismo para evitar infravaloraciones de activos o excesos en los pasivos. B) Se ha evitado en la normativa cualquier mención a la «realización» de los ingresos. C) Respecto al principio de correlación entre ingresos y gastos, se observa un progresivo abandono del mismo en la normativa (Véase al respecto la singular exposición que hace GARCÍA-OLMEDO DOMÍNGUEZ, R.: *Esplendor y ocaso del principio de correlación*. Edit. ICAC, Madrid, 2001). La NIC-1 admitía su empleo para el cálculo en base al devengo siempre que no condujese a la representación de partidas que no cumplan la definición de activo o de pasivo (párrafo 26); en este mismo sentido se ha recogido en el PGCE 2007 (Marco Conceptual, punto 5.º *in fine*). Pero la reforma de la NIC-1 operada en 2004, para aplicar a partir de 1-1-2005, ha suprimido cualquier mención a dicho concepto de correlación, sin que nuestro Plan Contable haya incorporado este último cambio.

El estudio de esta problemática entre el resultado global o limpio de ajustes (enfoque *clean surplus*) y el parcial o sucio (*dirty surplus*) se expone en: MARTÍNEZ GARCÍA, F.J. y SOUSA FERNÁNDEZ, F.: «El estado de resultados globales: Hacia una mayor relevancia de la información financiera» en *Revista AECA* n.º 59, mayo-agosto, 2002, págs. 23-27; FERNÁNDEZ LOZANO, J.L.: «El resultado global y su incidencia sobre la relevancia y la fiabilidad de la información financiera» *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núms. 245-246, 2003, págs. 191-230. SOUSA FERNÁNDEZ, F.: «El resultado global en el ámbito de la información financiera internacional: marco conceptual, análisis comparado de normas y estudio empírico para grupos europeos cotizados en NYSE y NASDAQ» Tesis Doctoral, Santander, Mayo 2007 (en <http://www.tdr.cesca.es>, agosto 2008).

¹⁷ Además, muchos creen que la información del segundo estado –cambios en patrimonio neto– no es tan relevante como la de la Cuenta de pérdidas y ganancias y, en consecuencia, tienden a degradar aquel. Véase: MARTÍNEZ PINA, A., UCIEDA, J.L. y GARCÍA, F.: «Primer documento de discusión sobre los posibles cambios que debería experimentar la cuenta de resultados» en *Revista Técnica Contable*, n.º 695, marzo 2007, págs. 9-18.

¹⁸ Así lo recoge GONZALO ANGULO, J.A.: «El estado de flujo de efectivo y el estado de cambios en el patrimonio neto: Origen, contenido y utilidad». *Boletín de Estudios Económicos* Universidad Comercial de Deusto, n.º 178, abril 2003, págs. 41-73, pág. 59.

conducir a un replanteamiento en la forma de exponer el resultado único. La forma práctica que se aplica para resolver las partidas que se incluyen en un estado u otro y sus trasposos viene definida en las normas al preceptuar que con carácter general los resultados se incluyan en la Cuenta de pérdidas y ganancias, incorporándose directamente en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto cuando alguna norma o precepto expresamente así lo indique ¹⁹.

Bajo estas nuevas bases contables, se cuestiona la contabilización de los ingresos derivados de los acuerdos en convenios de acreedores. Más adelante tratamos de justificar que estos ingresos se han de reconocer íntegramente en la Cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio contable en el cual se convienen.

También debemos mencionar la novedad en la normativa contable española que ha supuesto la incorporación en el Plan Contable de 2007 de criterios específicos para contabilizar las denominadas «combinaciones de negocios», operaciones que engloban, entre otras, a las fusiones y escisiones ²⁰. Estos criterios están extraídos de la correspondiente NIIF ²¹. Como veremos, han de tener consecuencias prácticas para la contabilización de los convenios en los que se pacten estas operaciones de reestructuración empresarial.

2. CONVENIOS DE QUITA Y DE ESPERA

La Ley Concursal establece que «la propuesta de convenio deberá de proponer proposiciones de quita o de espera, pudiendo acumular ambas» (art. 100.1) ²². Se contemplan primeramente los aspectos conceptuales para, seguidamente, abordar su problemática contable.

2.1. Concepto económico-jurídico de la quita y de la espera.

2.1.1. Quita.

Para poder continuar la actividad de la empresa en condiciones favorables de manera que pueda el deudor atender pagos de las deudas, es habitual que este solicite ayudas financieras, inclusive

¹⁹ NIC-1, párrafo 99. PGCE: 1.ª Parte, Marco Conceptual, epígrafe 4.º *Elementos de las cuentas anuales (in fine)*.

²⁰ Plan General de Contabilidad, 2.ª Parte, Norma 19: Combinaciones de negocios.

²¹ Normativa internacional del IASB: NIIF-3 *Combinaciones de negocios* (aplicable desde marzo de 2004, actualmente en proceso de revisión por convergencia con FASB norteamericano, con cambios previsibles a corto plazo).

²² Respecto al carácter obligatorio o potestativo de las quitas y esperas para el contenido del convenio, pese al rigor literal que aparenta la necesidad de su inclusión, la doctrina está dividida. Personalmente me inclino a considerar que no serán imprescindibles siempre y cuando el contenido del convenio consista en otra ayuda para resolver la insolvencia del deudor. En cualquier caso, en la práctica esta cuestión no suele presentar problema alguno ya que generalmente se cumple al menos la espera ya que ha de tomarse tiempo para cobrar el crédito, al menos, hasta la firmeza de la aprobación del convenio (GÓMEZ MARTÍN, F.: *Doctrina de los tribunales en sede concursal*. Editorial Comares, Granada, 2007, pág. 902).

a sus propios acreedores. Una posibilidad es conseguir un descuento, rebaja o quita de las cantidades a pagar. De esta forma, podrá aligerar la carga financiera para el futuro, acometer nuevas inversiones que le son necesarias para reorientar el negocio, etc. Estas pretensiones las plasmará el proponente en la correspondiente propuesta de convenio para someterla a consideración a los acreedores concursales. A estos puede que les resulte más ventajoso aceptar esta propuesta consistente en percibir solo una parte de su crédito, renunciando al cobro del resto, puesto que en caso de acudir a la liquidación estiman que percibirían un importe inferior.

En sentido vulgar, la quita equivale a condonación, perdón o remisión de parte de un crédito. Nuestro Código Civil contempla estos términos en una serie heterogénea de supuestos, pero interesa precisar que, frente a la posible gratuidad del fenómeno, la condonación adquiere un carácter oneroso cuando con la renuncia del crédito confluye un interés del renunciante, como puede ser el facilitar el cobro del resto de la deuda en determinadas condiciones²³. Ahora bien, la quita concursal presenta características propias, puesto que se condiciona su eficacia al cumplimiento del convenio concursal²⁴.

La Ley Concursal fija la cuantía máxima admisible para las propuestas de quita en el 50 por 100 de los créditos ordinarios, aplicándose a los que hayan participado en el convenio (acreedores ordinarios y privilegiados adheridos) y se entiende que también a los créditos subordinados. No obstante, se puede superar este límite en dos circunstancias: cuando se trate de empresas con especial trascendencia para la economía y, en otro caso, cuando se contenga en una propuesta anticipada de convenio para su trámite particular²⁵.

2.1.2. *Espera.*

Otra posibilidad para continuar las actividades del deudor es conseguir un aplazamiento, demora o espera en el pago de sus deudas, con el fin de que durante el periodo se generen fondos suficientes para continuar el negocio y liquidar las deudas a sus nuevos vencimientos. El interés del acreedor reside en esperar para percibir un importe superior al que alternativamente obtendría en caso de liquidación del negocio de su deudor.

La espera o dilación del pago de la deuda respecto a su vencimiento original puede no estar fundamentada en el exclusivo beneficio del deudor, sino que también puede residir un interés del acreedor como el que se presenta para facilitar el cobro de la deuda íntegramente. En el ámbito concursal, este pacto de *no petendo* de duración determinada está condicionado al cumplimiento íntegro del convenio.

²³ DÍEZ-PICAZO, L.: *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial. Volumen II*. Editorial Aranzadi, S.A. 6.ª edición, Madrid, 2008, pág. 639.

²⁴ ROJO RÍO, A.: «El contenido del convenio» *Revista del Poder Judicial*, número especial XVIII, Madrid, 2004, págs. 357-408, pág. 364. En este sentido, el cumplimiento del convenio ha de considerarse íntegro para que la quita pactada adquiera plena eficacia.

²⁵ Para los calificados «créditos subordinados» (art. 92 de la Ley Concursal: con partes vinculadas del deudor, préstamos participativos, intereses, multas, etc.) y para los privilegiados (ej.: garantizados con hipoteca, refaccionarios, *leasing*) que no se hubiesen adherido al convenio, no operan estos límites (FERRÉ FALCÓN, J.: *Los créditos subordinados*. Editorial Aranzadi, S.A., Navarra, 2006, págs. 612-613).

El límite máximo legal es de 5 años, superable cuando se trate de empresas con trascendencia para la economía y, también, cuando se incluya en una propuesta anticipada para su trámite en su fase específica.

2.2. Contabilización conforme con el sistema contable anterior.

En el contexto anterior a las reformas concursal y contable indicadas al principio coexistían la aplicación de la denostada Ley de Suspensión de Pagos de 1922 junto con un complejo de normas y referencias para el desarrollo de las realidades concursales, que dificultaban la conducción y el tratamiento informativo-contable en dichos ámbitos. Reconociendo la necesidad de establecer criterios para su regulación, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) publicó en el año 1993 un *Anteproyecto de norma sobre información de empresas en suspensión de pagos*, que no resultó aprobado²⁶. En la misma línea de contenidos, la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) recomendó la contabilización de las quitas y esperas concursales sobre las mismas bases propuestas por el indicado Anteproyecto²⁷. Es de interés hacer referencia a este Anteproyecto fracasado puesto que, por una parte, el ICAC siguió recomendando su aplicación parcial²⁸ y, por otra, algunos autores preconizan en los tiempos actuales un tratamiento contable inspirado en ciertos aspectos del mismo²⁹.

La rebaja o quita de las deudas supone para el deudor un ahorro o **ingreso** que es preciso reflejar en las cuentas. La espera o prolongamiento de las fechas de pago de las deudas supone también un ahorro financiero que se traducirá en un ingreso; este se puede calcular determinando el *valor actual* de las corrientes de pagos³⁰ previa y convenida, y procediendo entonces a calcular su diferencia. Se cuestiona, en primer lugar, cómo calcular y contabilizar estos ingresos.

²⁶ Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC) número 13, de mayo de 1993, págs. 73-78. La norma debería revestir el carácter de orden ministerial, dictada al amparo de la habilitación prevista en la disposición final 3.ª del Real Decreto 1643/1990, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, y en el trámite de su evaluación por el Consejo de Estado, este informó (22-4-1997) en contra de su promulgación, ya que por su contenido atendería contra el principio de jerarquía normativa al incluir preceptos que superan los contenidos en otras leyes (en especial la de Suspensión de Pagos de 1922) sin estar suficientemente habilitado para producir tal efecto.

La exposición y comentarios sobre el Anteproyecto puede consultarse en: a) DOMÍNGUEZ, J.L.: «La información contable en las empresas en suspensión de pagos: Comentarios al anteproyecto de norma del ICAC». *Revista Partida Doble*, n.º 49, Madrid, octubre de 1994, págs. 5-16; b) GONZÁLEZ NAVARRO, E. y DOMÍNGUEZ PÉREZ, J.L.: «Desarrollo de la norma segunda del "Anteproyecto de norma sobre información de empresas en suspensión de pagos del ICAC"». *Revista Técnica Contable*, núms. 548-459, agosto-septiembre de 1994, págs. 529-546; c) AISTIAZARÁN SUDUPE, L., AZKUE IRIGOIEN, I., ERKIZIA OLAIZOLA, A. y IBARLOZA ARRIZABALAGA, E.: «Suspensión de pagos: aspectos contables y fiscales». *Harvard-Deusto Finanzas y Contabilidad*, núms. 26 y 27, noviembre-diciembre 1998 y enero-febrero 1999, págs. 56-61 y 66-71.

²⁷ *Pasivos financieros*. Documento n.º 18 de la Serie Principios Contables. Madrid, diciembre 1995, págs. 48-49.

²⁸ A través de la contestación a la consulta planteada al ICAC, este «validó» los criterios contables contenidos en el referido Anteproyecto que emitió de 1993 (Consulta n.º 2, BOICAC n.º 31, de 31 de octubre de 1997). En el ámbito fiscal, también parece que son admisibles los criterios contables del Anteproyecto para la imputación tributaria en el Impuesto sobre Sociedades (Consulta a la Dirección General de Tributos n.º 1358/1999, de 27-7-1999).

²⁹ TORVISCO MANCHÓN, B.: «La problemática contable de los convenios en los procesos concursales» *Revista Cefgestión*, n.º 89, Madrid, enero 2006, págs. 57-67. LÓPEZ ESPINOSA, G.: «La contabilidad concursal» en la obra colectiva coord. por este autor: *Fundamentos teóricos y prácticos del nuevo Plan General Contable*. Editorial Aranzadi, S.A. Madrid, 2008, págs. 923-950.

³⁰ El *valor actual* de una corriente de pagos futura se obtiene detrayendo los intereses que de forma explícita o implícita se contienen en dicha corriente futura, aplicando una tasa de interés conveniente según las circunstancias.

Para comprender la contabilización propuesta anteriormente debemos recordar que las deudas se registraban conforme con las normas del viejo Plan Contable de 1990 por su valor de reembolso³¹. Para ajustar las deudas al nuevo valor de reembolso resultante de los acuerdos del convenio (aplicación de quitas, esperas y ajustes de intereses), de forma resumida, el Anteproyecto indicaba:

- El valor actual del ahorro financiero derivado del convenio se recoge en una cuenta de Ingresos a Distribuir en Varios Ejercicios (cuenta *139-Ingresos diferidos por convenio de suspensión de pagos*). Esta cuenta se presenta en el pasivo del balance de situación y su saldo se considerará mayor valor del patrimonio neto contable a los efectos de su cálculo para determinar la situación respecto a la disolución obligatoria de la sociedad prevista en el artículo 260 de la Ley de Sociedades Anónimas.
- La eventual diferencia entre los valores de reembolso anterior y actual que supere al importe del citado ahorro financiero del convenio, se deberá al efecto del registro de los intereses –implícitos y explícitos– de la deuda, debiendo de ajustarse, bien con cargo en la cuenta del activo del balance (*273 Gastos por intereses diferidos por convenio de suspensión de pagos*) lo que ocurre cuando se incrementa la deuda con nuevos intereses, o bien con abono en la cuenta del pasivo del balance (*17X) Intereses a pagar, no vencidos*).

Hay que significar que para el cálculo del ahorro financiero derivado del convenio se utiliza la tasa de retorno calculada para la deuda anterior a la aplicación de dicho convenio. Esto es, se determinará la tasa que iguale el valor actual de la deuda con los pagos futuros comprometidos del capital y de los intereses, restando los gastos a distribuir en varios ejercicios que estén contabilizados. La tasa así obtenida se utilizará para determinar el valor actual de los nuevos pagos comprometidos de capital y de intereses, procediendo seguidamente a obtener la diferencia entre ambos valores actuales netos de los gastos a distribuir, para determinar entonces el ahorro y/o gasto del convenio.

La imputación a resultados de las cuentas especiales de balance se realizará, conforme al Anteproyecto, como sigue:

- Los Ingresos a distribuir por convenio «proporcionalmente a la amortización de la deuda asociada a los mismos».
- Los Gastos por intereses diferidos por convenio según un criterio financiero, por aplicación de la tasa interna de retorno al valor actual de la deuda.

La técnica del Anteproyecto, además de su sofisticación, presenta deficiencias. Dejando al margen el empleo de los valores de reembolso utilizados por el viejo Plan y que acertadamente han sido reemplazados por sus valores actualizados en las nuevas normas contables, la cuestión más polémica es el diferimiento del registro de los ingresos del convenio y el criterio de su imputación a los resul-

³¹ Plan General de Contabilidad 1990, 5.ª parte, Norma de valoración 7, 11 y 12: las deudas no comerciales se valoran por su valor nominal, registrándose los intereses incorporados a dicho valor en el activo del balance, para imputarlos a resultados conforme a un criterio financiero. Las deudas comerciales se valoran por su valor nominal, registrándose los intereses de los débitos con vencimiento superior a un año en el activo del balance bajo la rúbrica «Gastos a distribuir en varios ejercicios».

tados del ejercicio. Respecto al primer aspecto, la no imputación inmediata de la quita obtenida o del ahorro financiero de la espera, se pretendía justificar por la aplicación del entonces vigente «principio de prudencia» contable que ostentaba un carácter preferencial sobre los restantes principios, aconsejando reconocer aquellos ingresos conforme se va cumpliendo parcialmente el convenio con ocasión de los pagos comprometidos. Se vinculaba, por tanto, su reconocimiento contable con las normas jurídicas y pactos contractuales que esperan al cumplimiento del convenio, soslayando otras consideraciones de tipo exclusivamente económico. Además, este criterio de imputación a resultados es contrario a la lógica económica de imputar los ingresos en la misma proporción que los costes asociados del convenio ³². Más adelante se volverá a discutir la forma de imputación de este concepto.

Por otra parte, los efectos de la espera pactada han de tener reflejo en el balance a efectos de presentar la nueva **situación financiera**. Aunque el Anteproyecto de Norma contable sobre suspensión de pagos nada indicaba, el Plan General de 1990 sí expresaba claramente la diferenciación de las deudas entre largo (vencimiento a más de un año) y corto (antes de dicho término), por lo que se ha de proceder a reclasificar los valores de reembolso conforme a los nuevos vencimientos pactados. Además, se establecían modificaciones en la estructura del balance de situación para acoger la partida de ingresos a distribuir en varios ejercicios creando una agrupación específica bajo el nombre de «Convenio de suspensión de pagos».

Finalmente, el Anteproyecto contenía normas sobre información a incluir en la **Memoria** de las cuentas anuales para complementar lo expresado en el balance y cuenta de resultados. Se puede resumir como sigue: 1. Procedimiento concursal: fecha solicitud, aprobación y juzgado; 2. Convenio: propuesta y medios para realizarla, y aprobación, en su caso; 3. Deudas afectadas por el convenio: características, tipo de interés efectivo, modificaciones de importes y plazos; 4. Estado de ejecución del convenio: saldos iniciales, intereses, pagos y saldos finales.

La contabilización de los acuerdos de quita y de espera ha de revisarse en función de las nuevas normas legales, particularmente de las contables.

2.3. Contabilización conforme con el sistema actualmente en vigor.

2.3.1. La valoración en la nueva Ley Concursal.

La nueva Ley Concursal contiene normas de valoración para los créditos que han de integrar la denominada «masa pasiva» del concurso. Estas normas tienen dos dimensiones ³³: la primera es

³² Así lo advierten AISTIAZARÁN SUDUPE, L. y otros (ob. cit.) señalando la incongruencia del emisor de la norma con relación a la contabilización recomendada para el reconocimiento contable de los ahorros obtenidos por intereses más ventajosos en préstamos derivados de un Plan de Reconversión y Reindustrialización para el que se preconiza: a) contabilizar los intereses a precio de mercado en una cuenta de «Gastos a distribuir en varios ejercicios» y b) la diferencia al precio logrado o rebaja en el interés en una cuenta de «Ingresos a distribuir en varios ejercicios», imputando ambas partidas a resultados del período a lo largo de la vida del préstamo, de acuerdo con un criterio financiero, de forma que coincida el importe correspondiente a dichas partidas registrado en la Cuenta de pérdidas y ganancias (Consulta n.º 3, BOICAC n.º 15, diciembre de 1993).

³³ BERMEJO GUTIÉRREZ, N. «Comentarios al artículo 88: Cómputo de los créditos en dinero» en ROJO RÍO, A. y BELTRÁN SÁNCHEZ, E. (coords.): *Comentarios de la Ley Concursal*. Civitas, Madrid, 2004, Tomo I, págs. 1.578-1.595, pág. 1.580. En cuanto al aspecto valorativo, dispone la Ley que «aquellos créditos que tuvieran por objeto prestaciones dinerarias

puramente valorativa ya que pretende cuantificar los créditos a los efectos de su participación en el procedimiento (adhesiones y votos). La segunda tiene carácter modificativo y es la resultante del convenio o de la liquidación. El primer aspecto en nada afecta a la contabilidad del concurso, como tampoco el precepto legal que establece la interrupción del devengo de intereses al momento de la declaración de dicho concurso ³⁴. Sin embargo, los conceptos (capital, intereses, quitas, esperas, etc.) pactados en el convenio o resultantes de la liquidación, sí que afectan a la contabilidad, debiendo de ser reflejados en libros y cuentas conforme a los criterios contables que sean de aplicación. De la puesta en práctica de estos criterios contables sobre los cálculos resultantes de aplicar el convenio o la liquidación, es frecuente que surtan unas cifras contables para los créditos distintas a aquellos valores pactados, consecuencia de los cálculos contables –actualizaciones de valores, imputaciones de resultados, etc.– que sobre los mismos se deben de practicar ³⁵.

Los criterios de contabilización de los acuerdos concursales se localizan fuera de la Ley Concursal y residen en las normas contables. En la nueva normativa contable no existe ningún precepto específico relativo a la contabilidad de acuerdos concursales, por lo que estos se han de contabilizar conforme con las normas generales existentes ³⁶. Como indicamos antes, consideramos conveniente presentar una breve explicación de las bases contables del nuevo sistema con el fin de que los fundamentos de nuestras propuestas contables para las quitas y espera tengan una mejor comprensión.

2.3.2. Aplicación de la nueva normativa al tratamiento contable de las quitas y espera convenidas con acreedores.

Las normas internacionales contables y el PGCE 2007 definen los pasivos de manera similar; este último expresa que son «obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados,

futuras se computarán por su valor a la fecha de la declaración del concurso, efectuándose la actualización conforme al tipo de interés legal vigente en ese momento» (art. 88.4).

³⁴ El artículo 59 de la Ley Concursal declara la *suspensión* del devengo de intereses a la declaración del concurso, salvo los referentes a créditos con garantía real. Señala igualmente que cuando se alcance un concurso sin quita, podrá pactarse devengo de intereses suspendidos y, en caso de liquidación, estos satisfarán si resultara remanente para ello. Por tanto, somos partidarios de seguir contabilizando su devengo, hasta llegar al convenio y/o liquidación, momento en que se producirá el ajuste correspondiente a lo pactado o logrado. (En igual sentido: ORTEGA CARBALLO, E. y PÉREZ IGLESIAS, J.M.: *Plan General de contabilidad 2008*. Serie *Mementos prácticos*. Ediciones Francis y Taylor, S.A., Madrid, 2008, epígrafe 2772)

³⁵ Resumiendo: se puede presentar una triple valoración para cada crédito concursal por a) el valor nominal de la deuda en el contrato o factura, b) su valor actualizado al tipo legal de interés del dinero para su cómputo en la lista de acreedores del concurso, y c) el valor contable por el que ha de figurar el mismo en libros y cuentas derivado de la aplicación de los criterios contables.

³⁶ «No hay requerimientos especiales para las reestructuraciones de deuda debidas a dificultades financieras del prestatario en las NIIF. Las directrices para las modificaciones de los pasivos se aplican con independencia de que el prestatario tenga o no dificultades financieras». (AA.VV.: *Las NIIF comentadas*. KPMG Asesores, S.L., Madrid, 2006, pág. 325). Los sistemas legales de los distintos países difieren sensiblemente entre sí, no solo por las disposiciones legales, sino también por las condiciones políticas y sociales, lo que dificulta enormemente la armonización (Fondo Monetario Internacional: *Progress report Developing International Standards*. Marzo 1999). No obstante, se dispone recientemente de una *Guía Legislativa sobre el Régimen de Insolvencia* elaborada por la United Nations Commission on International Trade Law (UNCITRAL), que pretende servir de herramienta para la armonización internacional en esta materia (Véase: MORÁN BOVIO, D. –coordinador–: *Guía legislativa de UNCITRAL sobre el Régimen de la Insolvencia*. Monografía de la *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, n.º 5, 2006). La cuestión de la normalización contable de los convenios, además de la diversidad, está dificultada actualmente en su avance por la ocupación del IASB en la revisión y creación de otras normas generales de mayor relevancia. Tal vez más adelante se emita alguna norma o interpretación.

para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro...». Como es obvio, se incluyen tanto el capital o principal y los intereses estipulados. Su reconocimiento en el balance se realizará «cuando sea probable que, a su vencimiento y para liquidar la obligación, deban entregarse o cederse recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos futuros, y siempre que se puedan valorar con facilidad»³⁷. Los intereses se reconocerán e imputarán conforme con el principio del devengo. Debemos de recordar que los pasivos contables que han de figurar en el balance en un momento determinado no tienen por qué coincidir con el pasivo que se calcula y presenta conforme con la Ley Concursal (masa pasiva y créditos contra la masa), no solo en cuanto a valores, sino también en cuanto a los propios conceptos que los integran, y ello es debido a las diferentes finalidades y metodologías empleadas en los dos ámbitos³⁸.

En cuanto a la valoración de los pasivos, las normas contables diferencian dos grandes grupos. Uno, el más común, integrado por los débitos y cuentas a pagar por operaciones comerciales y no comerciales, que se valorarán al «coste amortizado». Otro, menos frecuente, que incluye pasivos financieros mantenidos para negociar y otros específicos, que se evalúan a su «valor razonable»³⁹.

La quita y la espera logradas en las deudas conllevan una minoración de los pasivos. Estas pueden consistir en una rebaja en el principal del capital a reintegrar o en la carga de intereses; la espera se puede referir también al capital o a los intereses; finalmente, los acuerdos pueden contemplar soluciones mixtas. Para contabilizar adecuadamente estos pactos según las nuevas normas contables habrá que atender a la sustancia económica que los respalda, en particular, al movimiento de los flujos financieros, y no solo a la forma jurídica o palabras escritas en los convenios⁴⁰.

³⁷ Plan General de Contabilidad: 1.ª Parte, Marco Conceptual (MC): 4.º Elementos de las cuentas anuales y 5.º Criterios de Registro o Reconocimiento Contable de los elementos de las cuentas anuales. En el ámbito de las Normas Internacionales de Contabilidad, el Marco Conceptual específico –que no es una NIC ni NIIF– ha sido acogido por la Comisión de las Comunidades Europeas a través del Documento sobre los «Comentarios referentes a ciertos artículos del Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad y de la cuarta directiva 78/660/CEE ...» emitido en noviembre de 2003 (MC-IASB); la definición de pasivos se contiene en los párrafos 60-64 y la de su reconocimiento en el 91.

³⁸ La Ley Concursal se refiere a la «masa pasiva» en su Capítulo III del Título IV (arts. 84-94), que comprende los «créditos concursales» y los denominados «créditos contra la masa». Pueden existir pasivos contables reconocidos en balance que no se deben de incluir en la lista de acreedores del concurso, por tener condición suspensiva (art. 87.3, por ejemplo, provisiones por litigios, contratos de garantía financiera) o no cumplir con los requisitos concursales (ej.: provisiones del subgrupo 14 del PGCE 2007: desmantelamiento, retiro de inmovilizado, acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros del subgrupo 15 del PGCE 2007: rescatables y sin voto); también puede ocurrir que algunos créditos concursales no sean considerados como pasivos, como cuando bajo algunas circunstancias acontece con los «créditos condicionales» (art. 87.1; por ejemplo, los derivados de un pleito) que se incluyen en la lista del concurso y si se cumple la condición (recurso favorable) se pueden anular.

³⁹ En el PGCE 2007 se expresan los criterios valorativos en su Parte 3.ª, Norma 9.ª, apartado 3 y en la normativa internacional a través de la NIC39: 47. «El coste amortizado de un instrumento financiero es el importe al que inicialmente fue valorado un activo financiero o un pasivo financiero, menos los reembolsos de principal que se hubieran producido, más o menos, según proceda, la parte imputada en la Cuenta de pérdidas y ganancias, mediante la utilización del método del tipo de interés efectivo, de la diferencia entre el importe inicial y el valor de reembolso en el vencimiento...» (PGCE 2007: Marco Conceptual, 6.7. En normativa internacional, NIC39: 9). El «valor razonable» equivale, en términos generales, bien al valor de mercado, bien en ausencia de este al fijado mediante criterios técnicos por expertos (PGCE: Marco Conceptual: 6.2; NIC39: 9).

⁴⁰ La prevalencia del fondo sobre la forma es un requisito de la fiabilidad en el Marco Conceptual del IASB («Si la información sirve para representar fielmente las transacciones y demás sucesos que se pretenden reflejar, es necesario que

Un problema contable que inmediatamente se plantea en torno a estas operaciones de reestructuración financiera es dilucidar si el acuerdo supone la continuación de la operación pero con modificaciones para el futuro o, por el contrario, supone un cambio total al cancelarse la deuda inicial para ser sustituida por otra nueva operación. Bajo el primer supuesto, la contabilización probablemente afecte únicamente a los ejercicios futuros que estén afectados por el cambio. Bajo la segunda, la reestructuración supondría la cancelación contable de la antigua operación, el registro de la nueva y un resultado derivado del intercambio entre ambas –generalmente un ingreso para el deudor favorecido y un gasto para el acreedor–.

El Anteproyecto de Norma contable para las suspensiones de pagos del ICAC no distinguía estos supuestos, considerando de forma implícita que se había producido un cambio total, aunque condicionado al buen fin de lo pactado, debía de ser objeto de reflejo contable las cuentas correspondientes, debiendo de emplearse la partida contable de *Ingresos a distribuir en varios ejercicios* para recoger el efecto favorable de la quita y de la espera.

Es interesante traer aquí la postura que específicamente adoptó el FASB norteamericano al respecto. Parte del supuesto básico de que con los acuerdos el acreedor trata de recuperar su inversión en manos del deudor, rescatando primero el principal del capital y después la parte de intereses que sea posible. Según esto, si el pacto no afecta al flujo futuro de la parte del principal del capital prestado (calculado sin aplicar actualización financiera), se sobrentiende que hay continuidad de la deuda y, por tanto, no se modifica el valor en libros, por lo que no se ha de registrar ningún resultado (se contabilizarían en su momento los flujos futuros calculando una nueva tasa de interés efectiva, normalmente inferior a la modificada). Por el contrario, si el valor contable de la deuda del acreedor es más bajo que el del nuevo principal del capital pendiente de reembolsar, el deudor registrará este el ingreso correspondiente en el momento del convenio, ajustando el valor contabilizado conforme con la tasa de interés efectiva recalculada⁴¹.

La posición del IASB, que ha seguido nuestro regulador contable a través del PGCE 2007, se recoge en normas particulares de valoración de los pasivos financieros, en el apartado de la «baja de un pasivo» y del fenómeno particular del «intercambio de instrumentos de deuda entre un prestamista y el correspondiente prestatario». Según estas, se pueden presentar las dos siguientes situaciones:

estos se contabilicen y presenten de acuerdo con su fondo y realidad económica, y no solamente según su forma legal», párrafo 33). En España este requisito está recogido en el artículo 34.2 del Código de Comercio (modificado por la Ley 16/2007) y en el Marco Conceptual del PGCE 2007, como requisito para el objetivo de la imagen fiel.

⁴¹ *Statement of Financial Accounting Standards No. 15: Accounting by Debtors and Creditor for Troubled Deb Restructurings*. (Pronunciamento original en 1977). La justificación para no reconocer el cambio de no modificarse el principal del capital a recuperar obedecía a la consideración de salvación de dicho capital para el acreedor, incidiendo en que con ella no se producía ningún traslado de riqueza adicional del acreedor al deudor. Sin embargo, esta postura fue bastante criticada por los especialistas. La norma, que perseguía una contabilización simétrica para el acreedor y el deudor, en su fase de estudio recibió por parte de la banca sugerencias orientadas al sentido que finalmente adoptó, influyendo notablemente la circunstancia de que con un criterio distinto aquellas entidades financieras registrarían importantes pérdidas a consecuencia de las reestructuraciones de deudas con sus deudores. El criterio adoptado, si beneficia al acreedor (y perjudica al deudor), ha de tener reflejo en la contabilidad, mostrando la deuda por el valor actual de los cobros previstos, aspecto este que no tiene en cuenta el FASB. (Véanse: KIESO, D.E. y WEYGANDT, J.J.: *Contabilidad intermedia*. Editorial Limusa, S.A., 2.ª edición, México, 2006, págs. 802-808.; DE PARISER, D.B.: «Financial reporting implications of troubled debt». *The CPA Journal Online*, febrero de 1989).

- a) *Intercambio de créditos por cuanto las condiciones entre ambos son sustancialmente diferentes*: estaremos ante esta situación cuando el valor actual de los flujos de efectivo descontados, incluyendo cualquier comisión pagada neta de la recibida, y utilizando para hacer el descuento el tipo de interés efectivo original, difiere al menos en un 10 por 100 del valor actual descontado de los flujos de efectivo que todavía resten del pasivo financiero original. En este caso, se cancelará el pasivo financiero anterior, se dará de alta el nuevo, reconociendo un resultado en el que se incluirán los costes de comisiones incurridos (Generalmente, se tratará de un ingreso por el efecto neto de negociar una quita y espera). El nuevo pasivo se valorará conforme a los criterios generales, normalmente a su valor razonable y sucesivamente mediante el criterio del coste amortizado ⁴².
- b) *Modificación del crédito anterior, al no ser sustancialmente diferentes las condiciones de este y la nueva situación*. Es el caso contrario al anterior (las corrientes actualizadas de dinero al tipo anterior difieren menos del 10%). No modificará el valor contable del crédito ni se reconocerá resultado alguno. Los cambios por el convenio se ajustarán prospectivamente, recalculando un nuevo tipo de interés efectivo en función de las nuevas corrientes de pago futuras, aplicando el criterio del coste amortizado.

En igual sentido a lo que acabamos de exponer, se pronunció el ICAC a través de su respuesta a reciente consulta vinculante «Sobre el tratamiento contable de la aprobación del convenio de acreedores en un procedimiento concursal» ⁴³.

En cualquier caso, entendemos que cuando se pacta un convenio en concurso de acreedores con quita o una espera, con independencia de los efectos cuantitativos del mismo, en la generalidad de los casos se ha de tratar como una «modificación sustancial» de las deudas, puesto que se trata de un proceso global y estructurado jurídicamente ⁴⁴.

Nos cuestionamos ahora en qué estado contable se han de registrar los ingresos procedentes de las quitas y de las esperas. Como las normas contables –Internacionales y del PGCE 2007– no contienen mención expresa sobre la imputación de este tipo de ingresos en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, de acuerdo con las reglas generales que antes hemos expuesto, su registro se efectuará exclusivamente en la Cuenta de pérdidas y ganancias ⁴⁵.

Merece la pena dejar constancia de algunas reflexiones sobre este tratamiento contable ya que en cierto modo contraviene los criterios del ICAC en su *Anteproyecto de norma sobre información de empresas en suspensión de pagos* de 1993. En primer lugar, por lo expuesto, queda fuera de toda duda

⁴² PGCE 2007: Norma de registro y valoración 9.ª, apartados 9.3.5.2-9.3.5.4. NIC39: 40 y GA62. La Circular 4/2004, de 22 de diciembre, del Banco de España sobre «Normas de información financiera pública y reservada, y modelos de estados financieros» para entidades de crédito, adopta los mismos criterios para considerar la modificación sustancial como «permutas de instrumentos de deuda emitidos por la entidad» (Norma 24.ª, 2 y 3).

⁴³ Consulta vinculante n.º 1, BOICAC n.º 76, de diciembre de 2008.

⁴⁴ También es coincidente con esta posición la versión mantenida por PÉREZ RAMÍREZ, J. en «Reestructuración y cancelación de deudas», *Revista Técnica Contable*, Madrid, 2008, págs. 25-29.

⁴⁵ Loc. cit. n.º 19.

del cambio contextual de las normas en cuanto a los efectos que pueda producir sobre aquellos viejos criterios. Las bases sobre las que se sustentaban el diferimiento en el traspaso a resultados del ingreso derivado de las quitas procedían de la aplicación del principio de prudencia y de cierta correlación contable con los pagos convenidos. El principio contable de prudencia se ha derogado y expresamente se prohíbe la aplicación del mismo para desfigurar los elementos básicos de las cuentas anuales. La imputación proporcional de la quita según la secuencia de los pagos acordados (del resto de la deuda, no condonada) trata de mostrar que a través de las transacciones específicas de los ejercicios futuros se confirma la obtención de los ingresos por quitas precisamente en proporción a su pago. Esto no siempre tiene que ser así en virtud de la diferencia conceptual entre flujos de tesorería y de resultados; por ejemplo, se pueden realizar pagos en ulteriores ejercicios con fondos generados en ejercicios anteriores, y viceversa. Si se quisiera rectificar la imputación en base al devengo, los ejercicios futuros llevarían una doble carga de ingresos: los generados por las operaciones y los anotados por la quita obtenida antes, lo que supone una ficción difícil de entender ⁴⁶. Por otra parte, la contabilización proporcional del cumplimiento del convenio carece de sentido ya que en la nueva Ley Concursal no caben cumplimientos parciales, sino que el cumplimiento ha de ser siempre íntegro ⁴⁷.

Las razones que sostienen la anotación directa de los efectos económicos de la quita en la Cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que esta se aprueba –en lugar de anotarlos en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto– han de descansar sobre bases más sólidas y con fundamentos esencialmente económicos, como las establecidas en los requisitos de la información financiera a los que al principio nos hemos referido. En este sentido, se requiere que la información sea *relevante*, es decir, útil para la toma de las decisiones de los usuarios. En cuanto al resultado, este ha de servir para predecir la capacidad de generar ingresos en el futuro, lo que se vería dificultado en mayor medida si en las cuentas que recogen la vida del convenio se han incrementado los ingresos con cantidades ajenas a las operaciones del ejercicio en que se formulan, por lo que se deberían ajustar para la bondad de las pretendidas proyecciones. Vinculado con esto, se pretende que el resultado en la Cuenta de pérdidas y ganancias mida el desempeño o rendimiento del ejercicio, por lo que se deberían detraer estas imputaciones que –además de no repetirse en futuros ejercicios– no se generaron con las transacciones de los años de desarrollo del convenio. Otra utilidad del resultado es el cálculo de la cantidad distribuible como dividendos a los socios o propietario. Aquí, curiosamente, se produce un efecto contrario al conservadurismo, puesto que si se imputasen ingresos procedentes de ejercicios anteriores por la quita, el *cash-flow* generado en cada año de los posteriores sería inferior al resultado neto contable así calculado, ya que dichos ingresos imputados sucesivamente a la Cuenta de pér-

⁴⁶ No sucede lo mismo con las subvenciones, donaciones y legados de inmovilizados amortizables. Aun cuando hay ciertos aspectos similares en cuanto a la relativa gratuidad, la imputación de estos conceptos se realiza inicialmente en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, para transferirlos posteriormente a la cuenta de resultados de acuerdo con un criterio de correlación entre ingresos (subvención) y gastos (cuota de amortización), pero no en función del cumplimiento de los términos de concesión de la subvención, sino de su efectiva aplicación al proceso productivo. La confianza en el cumplimiento que requieren la filosofía de la prudencia contable, reside en la exigencia de reconocer la subvención recibida no como patrimonio neto, sino como pasivo, hasta el momento en que «se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión» y «no existan dudas razonables sobre la recepción» [PGCE 2007, 2.ª Parte, Norma 18.ª: 1.1.; en igual sentido: NIC 20. *Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas*, párrafo 7: «no deben ser reconocidas hasta que no exista una prudente seguridad de que: (a) la empresa cumplirá las condiciones asociadas a su disfrute; y (b) se recibirán las subvenciones»].

⁴⁷ GUTIÉRREZ GILSANZ, A.: Recensión de «El convenio concursal» de J.M. CUESTA RUTE, en *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, n.º 4, Madrid, 2006, pág. 583.

didadas y ganancias no implicaron cobros, por lo que el resultado repartible —en base a criterios de caja—, como decimos, sería inferior al contable ⁴⁸. En cuanto a la *comparabilidad*, no hay duda de que el prorrateo de los ingresos de quitas en varios ejercicios posteriores perjudica dicho requisito. En el ámbito interno, ya hemos indicado la dificultad para establecer proyecciones cuando se contienen estos ingresos artificiosos y no repetitivos. Para las comparaciones externas, con otras entidades, por las mismas razones los resultados presentados por la concursada no serán válidos salvo que las empresas con quienes se comparan estén en la misma situación de convenio. En resumen, contabilizando los efectos en el ejercicio en que se obtiene la quita en la Cuenta de pérdidas y ganancias, se satisfacen mejor los requisitos de la información financiera.

Referente a la forma de revelación del ingreso por quita y espera en la Cuenta de pérdidas y ganancias, se plantea la duda si reconocerlo como una partida específica de carácter extraordinario ⁴⁹ o en la rúbrica de resultados financieros. El ICAC se ha manifestado a favor de esta última alternativa, proponiendo la siguiente denominación: «Ingresos financieros derivados de convenios de acreedores» ⁵⁰, *partida esta que ha de contener el importe de la quita y el efecto de la espera pactadas, neto de los gastos de la operación* ⁵¹.

Adicionalmente, tratándose de pactos dilatorios o de esperas, será preciso efectuar la correspondiente reclasificación contable para traspasar la parte de las deudas vencidas o próximas a su vencimiento, cuyo nuevo plazo estipulado lo sea mayor de un año, para incluir en las cuentas de deudas a largo plazo de manera separada de las otras que tengan vencimiento anterior a un año.

El momento de contabilizar los acuerdos del convenio será el de su aprobación; en particular, cuando este adquiera firmeza en observancia a los trámites procesales prevenidos en el artículo 197 de la Ley Concursal ⁵².

Todos estos aspectos han de ser expuestos de forma más desarrollada mediante párrafos explicativos y detalles numéricos en la Memoria que forma parte de las cuentas anuales. A estos efectos, en

⁴⁸ Se podría argumentar que el reconocimiento alternativo del ingreso de la quita en el ejercicio en que se logra pudiera implicar un resultado repartible. Sin embargo, difícilmente se llegará a esta situación en una empresa insolvente, no solo por la poca probabilidad del supuesto de hecho, sino también para el caso de que esta posibilidad ocurra, ni los acreedores posiblemente aprobarían tal convenio ni el juez autorizaría el cobro de dividendos de los socios con quita a los acreedores.

⁴⁹ En el mismo sentido se pronunció el *Financial Accounting Standard Board* (FASB) estadounidense, a través del *Statement* (SAFAS) n.º 4. (*Reporting Gains and Losses from Extinguishment of Deb: an amendment of APB Opinion No. 30*, marzo de 1975). Este pronunciamiento, aún vigente, confirma nuestra propuesta contable de reconocer íntegramente los ingresos en la Cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se logra la quita. Si se optase por esta clasificación, se utilizaría la rúbrica «Otros resultados» de la Cuenta de pérdidas y ganancias de nuestro Plan Contable (PGCE 2007: Tercera parte, norma 7.ª sobre la Cuenta de pérdidas y ganancias, párrafos 9 y 8).

⁵⁰ Consulta vinculante n.º 1, BOICAC n.º 47 (loc. cit.).

⁵¹ Sin embargo, otros calificados autores incluyen el ingreso en la partida 9 de la Cuenta de pérdidas y ganancias denominada «Imputación de subvenciones de inmovilizado no financieros y otras» en sintonía con la Norma de Registro y Valoración 7.ª, apartado 4, relativo a las donaciones entregadas para cancelar deudas, aun cuando sostienen, como nosotros, que el ingreso se registrará de una vez en la Cuenta de pérdidas y ganancias (ORTEGA CARBALLO, E. y PÉREZ IGLESIAS, J.M.: *Plan General de contabilidad 2008. Serie Mementos prácticos*. Ediciones Francis y Taylor, S.A., Madrid, 2008, epígrafe 2775.).

⁵² En el mismo sentido: Consulta vinculante n.º 1, BOICAC n.º 76 (loc. cit.).

dicho estado contable se informará: 1.º) A la declaración del concurso, aun sin haber sido formulada ninguna propuesta de convenio; 2.º) Cuando se haya propuesto algún convenio, dando cuenta de su existencia y de los principales aspectos de las propuestas; 3.º) Con ocasión de la aprobación del convenio, detallando los acuerdos, determinando los resultados y revelando las proyecciones financieras (en el mismo sentido que se proponía en el Anteproyecto del ICAC de 1994); 4.º) Durante todos los ejercicios posteriores a la aprobación del convenio cuando este se esté aplicando y 5.º) A la finalización de la aplicación del convenio. También se tendrá en cuenta la necesidad de informar en la Memoria de la situación concursal o de la evolución del trámite del convenio cuando estas se presenten como un hecho posterior.

3. EL PAGO A LOS ACREEDORES DEL CONVENIO

Convenida una quita, espera u otra ventaja para el deudor, este procederá conforme a lo pactado a pagar las deudas estipuladas con sus acreedores de la forma y en los momentos establecidos, conforme con el «plan de pagos» que es preceptivo presentar y que forma parte del convenio según la Ley Concursal⁵³. Nos centraremos en los apartados de este capítulo a comentar las alternativas más frecuentes, las características de su regulación concursal y las implicaciones contables.

3.1. El pago en efectivo a los acreedores.

La forma más sencilla y frecuente de cancelar las deudas con los acreedores consiste precisamente en el pago en efectivo (mediante entrega directa de medios de pago o transferencias bancarias). Tres formas básicas contemplamos:

3.1.1. *Pago en efectivo inmediato.*

El pago inmediato a continuación del convenio sería posible tras la quita estipulada, y no presenta ningún tipo de especialidad concursal ni contable.

3.1.2. *Pago con producto de la venta de elementos prescindibles.*

Se trata de realizar determinados bienes o derechos que son prescindibles para la continuidad del negocio, tales como elementos fuera de uso por antifuncionales, irrentables o sencillamente inversiones no vinculadas a la explotación. Estas operaciones deben estar contempladas específicamente en el plan de pagos del convenio como medio para la obtención de los fondos para realizar los pagos.

⁵³ Artículo 100.4: «Las propuestas deberán presentarse acompañadas de un plan de pagos con detalle de los recursos previstos para su cumplimiento, incluidos, en su caso, los procedentes de la enajenación de determinados bienes o derechos del concursado».

Frecuentemente, se encontrarán los elementos a enajenar contabilizados conforme con la nueva normativa contable bajo el epígrafe del activo del balance de situación «Activos no corrientes mantenidos para la venta» y, en su caso, «Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta» en el pasivo del balance del modelo del Plan General de Contabilidad español, valorados, normalmente, al precio de adquisición, y que están relacionados con actividades interrumpidas en el momento de su clasificación como tales ⁵⁴.

Tampoco se presentan problemas de índole contable para el registro de estas operaciones, limitándose a contabilizar el resultado en la venta de los elementos enajenados y la cancelación por pago de los créditos con los acreedores.

3.1.3. Pago con recursos generados en el futuro por la actividad empresarial.

Se trata de situaciones muy frecuentes que derivan de un convenio por el cual los acreedores confían en que la futura explotación del negocio puede generar fondos suficientes y necesarios para atender los pagos convenidos. Para ello, además del «plan de pagos», el proponente del convenio debió elaborar oportunamente un «plan de viabilidad» que, junto con el informe de la Administración concursal sobre el mismo, se informó de ambos a los acreedores para fundamentar las decisiones ⁵⁵. Tampoco se presentan especialidades contables, bastando registrar los pagos realizados a los acreedores en los momentos oportunos e informar en la Memoria del estado, evolución y situación del concurso.

3.2. Los pagos en especie.

3.2.1. Aspectos concursales.

Nos referimos a la entrega de activos distintos del dinero a los acreedores como pago –total o parcial– de sus créditos. Ya hemos comentado que la nueva Ley Concursal ha suprimido la aplicación de la práctica anterior de formalizar convenios de liquidación entregando a los acreedores bienes de la empresa en forma de pago (*pro soluto*) o para que cobren tras su realización (*pro solvendo*), puesto que tales formulas se apartan de la ortodoxia de los convenios y se insertan en formas de liquidación. Como norma general, tampoco se admiten pagos a los acreedores mediante la entrega directa de bienes de la masa activa del concurso ⁵⁶, puesto que se podrían cometer abusos contra acreedores minoritarios si no

⁵⁴ Parte 2.^a, Norma de Registro y valoración 7.^a «Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta». La NIIF-5 «Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas» regula este tipo de elementos y operaciones.

⁵⁵ Artículo 100.5 de la Ley Concursal: «Cuando para atender al cumplimiento del convenio se prevea contar con los recursos que genere la continuación, total o parcial, en el ejercicio de la actividad profesional o empresarial, la propuesta [de convenio] deberá ir acompañada, además de un plan de viabilidad en el que se especifiquen los recursos necesarios, los medios y condiciones de su obtención y, en su caso, los compromisos de su prestación por terceros». El examen por la Administración se regula en el artículo 107.

⁵⁶ En la Exposición de Motivos se indica: «Lo que no admite la Ley es que, a través de cesiones de bienes y derechos en pago o para pago de créditos u otras formas de liquidación global del patrimonio del concursado, el convenio se convier-

están bien valorados aquellos bienes adjudicados en pago a favor de los otros. Ahora bien, estas prohibiciones no son absolutas, sino que requieren matizaciones. En primer lugar, es admisible la transmisión de todo el negocio o de una parte del mismo que constituya una rama de actividad o unidad de negocio, siempre que el adquirente –tercero o acreedor– se comprometa a continuar explotando el negocio adquirido⁵⁷. En segundo lugar, pudiera ser admisible la propuesta de pago a favor de uno o varios acreedores con bienes de la empresa que no constituyendo unidades de negocio, no sean imprescindibles para la continuidad de la actividad y no supongan la liquidación global de la empresa⁵⁸.

Estas proposiciones han de figurar en la propuesta de convenio y en el correspondiente plan de pagos que necesariamente lo ha de acompañar, y como toda propuesta de este tipo, debe ser objeto de estudio e informe por parte de la Administración concursal. Esta deberá considerar la forma de la valoración del negocio o de los bienes que se proponen ceder, emitiendo juicios sobre lo adecuado de la misma, además de la viabilidad de la operación, para información y garantía de los acreedores concursales. Además, por consistir este pago un «trato singular a ciertos acreedores», se requiere para su aprobación el voto del «pasivo no afectado por el trato singular», adicionalmente al quórum general para el convenio⁵⁹. Para el caso de cesión de unidades de negocio, se requiere también que sean oídos los representantes de los trabajadores y que el acreedor asuma expresamente, con la propuesta de convenio, el compromiso de adquisición y continuidad de la explotación a adquirir.

3.2.2. Contabilización.

Estas operaciones complejas contienen dos transacciones cuyos resultados, siempre que sea posible, conviene segregar. Por una parte, la ventaja obtenida por el deudor en forma de quita y espera para el pago de sus deudas con todos los acreedores del convenio, requerirá el reconocimiento contable del ingreso correspondiente así como la disminución de su valor en las cuentas de los acreedores. Por otra parte, se produce una cesión a los acreedores de un bienes o de un sub-conjunto patri-

ta en cobertura de solución distinta de aquella que le es propia» (apartado II). En el articulado esta previsión se concreta a través del artículo 100.3 que regula el contenido de la propuesta de convenio: «En ningún caso la propuesta podrá consistir en la cesión de bienes y derechos a los acreedores en pago o para el pago de sus créditos, ni en cualquier forma de liquidación global del patrimonio del concursado para la satisfacción de sus deudas...», prohibiendo tanto las cesiones globales del patrimonio como las cesiones de bienes específicos como forma de pago a los acreedores.

⁵⁷ Artículo 100.2, II. Véase, por ejemplo: PULGAR EZQUERRA, J.: «Comentario artículo 100» en la obra colectiva coordinada por esta: *Comentarios a la legislación concursal*. Editorial Dykinson, S.L., Madrid, 2004, Tomo I, pág. 1.032.

Se trata de operaciones conocidas en inglés como *sell-off*, mediante las cuales se transfiere a terceros una parte de la empresa tal como una filial (cartera control) o una línea de productos, poco o nada rentables, que recibirán otros inversores que presumiblemente serán capaces de gestionarlos de manera más ventajosa que el vendedor. (MASCAREÑAS PÉREZ-ÍÑIGO, J.: *Fusiones y adquisiciones de empresas*. McGraw-Hill Interamericana de España, SAU, 4.º ed. Madrid, 2004, pág. 136.

⁵⁸ ROJO RÍO, A.: «Comentario artículo 100» en la obra colectiva *Comentario de la Ley Concursal*, dirigida por el mismo y BELTRÁN ÁLVAREZ, E. ob. cit., pág. 1.895 (Sin embargo, el autor impone como requisito que los bienes «no estén afectos a un establecimiento, a una explotación o a cualquier otra unidad productiva», por lo que se trataría de elementos de lo que contablemente se conoce como «activos disponibles para la venta» procedentes de «actividades discontinuadas»). Otros contemplan esta posibilidad con menores restricciones, admitiendo ventas de bienes siempre que no impidan la continuidad (GONZÁLEZ GONZALO, A.: «Comentario artículo 100» en la obra colectiva *Comentarios a la Ley Concursal* coordinada por BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R., Volumen I, pág. 1.151) o no consistan en una parte muy importante cuantitativamente del activo de forma que su realización encubra una liquidación.

⁵⁹ Artículo 125 de la Ley Concursal.

monial de la empresa en forma de rama o unidad de negocio; la diferencia entre el valor reconocido en la operación y el valor contable de todos los elementos transmitidos, será el resultado en el intercambio, dándose de baja los valores entregados por su valor contable. Se distinguen, por tanto, dos resultados: uno por la quita y espera obtenida y otro por la transmisión de parte del negocio, que muchas veces se confunden en la negociación.

Además de los apuntes contables sugeridos en el párrafo anterior, es preciso proceder a la reclasificación de los plazos de pago en las cuentas acreedoras y al suministro de la información correspondiente en la Memoria de las cuentas anuales del ejercicio en que se propuso y se ejecutó la operación.

4. CONVENIOS DE REESTRUCTURACIÓN FINANCIERA

Nos referimos en este capítulo a los convenios que consisten en transformaciones de los pasivos concursales, tales como su conversión en otros créditos o en títulos de capital. La Ley Concursal parece tratarlos exclusivamente como operaciones «alternativas» y, por tanto, no se podrán proponer como contenido exclusivo de un convenio, sino que, como comentamos antes, serán complementadas por los elementos básicos de quita y espera. Vamos a comentar los citados expresamente por la Ley y los más frecuentes. Otro aspecto que ha de tenerse en cuenta es la limitación establecida por la Ley al plazo de espera que, en general, es de 5 años, por lo que las nuevas financiaciones pactadas deberán de someterse necesariamente a este vencimiento máximo.

4.1. Convenios de conversión de créditos en participativos.

4.1.1. Consideraciones generales.

La Ley Concursal prevé específicamente la posibilidad de establecer convenios mediante la conversión de los créditos concursales en «créditos participativos». Esta figura fue introducida en la legislación española a través de la normativa para facilitar la financiación de la reconversión y reindustrialización ⁶⁰, complementándose con líneas de crédito específicas y ventajas fiscales (deducibilidad en el impuesto sobre sociedades de los rendimientos del préstamo devengados), sin embargo puede extenderse en función de la libertad de pactos establecida en nuestro Derecho Común ⁶¹, llegando a alcanzar además de los mencionados «participativos» aquellos conocidos como «subordinados», cuyos aspectos comentamos seguidamente, y que pueden suscribir los particulares como prestamistas y prestatarios. Las principales características de los préstamos participativos son las siguientes ⁶²: 1. La remuneración puede ser variable –en función del beneficio o ventas, generalmen-

⁶⁰ Real Decreto-Ley 8/1983, artículo 11. Actualmente la normativa en vigor: Real Decreto-Ley 7/1996, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica, artículo 20, y disposición adicional 2.ª Ley 10/1996. Véanse comentarios en: BROSETA PONT, M.: «Régimen de los «préstamos participativos». *Revista de Derecho Bancario y Bursátil*, n.º 14, abril-junio 1984, págs. 247-290.

⁶¹ Código Civil: artículos 1.255, 1.753 y 1.755; Código de Comercio: artículos 312 y 315.

⁶² BUSTOS CONTELL, E.: *El préstamo participativo en la financiación del plan estratégico de las Pymes*. Editorial AECA, Madrid, 2006; FERNÁNDEZ DEL POZO, L.: *El fortalecimiento de los recursos propios*. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas,

te–, lo que califica a estos como «participativos» en el resultado empresarial, adaptándose a las características de la explotación de la empresa y facilitando el desahogo financiero para los períodos no rentables; además, se puede pactar un interés fijo. 2. Consideración como deuda subordinada para la situación concursal del deudor (es decir, se liquidarían después de los créditos ordinarios), lo que confiere mayor garantía al resto de los acreedores y así se incrementa la capacidad de endeudamiento de la empresa. 3. Limitaciones para la amortización anticipada, requiriendo para ello su conversión en capital o fondos propios, incrementando por tanto la solvencia frente al resto de los acreedores. 4. Consideración de patrimonio contable a los efectos de su cómputo para las causas de disolución y de responsabilidad en la legislación mercantil ⁶³, lo que en muchos casos facilita la continuidad empresarial al incrementarse el patrimonio con reducción de las deudas, salvando la incursión en dichas circunstancias, y 5. Deducibilidad fiscal de los devengos por rendimientos –participación en beneficio e intereses– para el pagador.

La convertibilidad de créditos en participativos en un convenio es una posibilidad adicional y alternativa según la Ley Concursal: no permite que sea contenido único del convenio –puede combinarse, por ejemplo con quitas y esperas– y se puede formular como alternativa sobre la cual el acreedor puede optar a voluntad. Ha de tenerse presente la importante limitación de respetar el plazo de 5 años para los vencimientos de estos préstamos participativos puesto que es el límite general establecido por la Ley para las esperas de convenio.

4.1.2. Contabilización.

No se presentan problemas específicos para la contabilización de estas operaciones, aplicándose las reglas contables expuestas para el caso anterior. Entendemos que se trata de un cambio sustancial en las condiciones crediticias, se procederá a cancelar por su valor contable las deudas de los acreedores que intervengan en el convenio para la conversión en participativos, reconociendo estos por su valor actualizado resultante de aplicar el tipo de interés efectivo resultante de la operación anterior que se ha cancelado. La diferencia –considerando los eventuales gastos que se originen– se contabilizará como resultado del ejercicio por las operaciones del concurso.

4.2. Convenios de conversión de créditos en capital.

4.2.1. Consideraciones generales para el concurso.

También prevé expresamente la Ley Concursal la posibilidad de que el convenio contenga la propuesta adicional y alternativa de «conversión de crédito en acciones, participaciones o cuotas sociales». Se trata de una novación, por la que se extinguen los derechos de crédito y a cambio se

S.A., Madrid, 1992, págs. 285-330. GARCÍA VILLAYERDE, R.: «Créditos participativos», en *Revista de Sociedades*, n.º 9/1997, 2, págs. 13-24.

⁶³ La Ley 16/2007, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en material contable (cit.), a través de su disposición adicional 3.ª estableció la condición de patrimonio contable para estos préstamos acogidos al artículo 20 del Real Decreto Ley 7/1996. Recuérdese que se incurre en causa de disolución cuando el patrimonio contable queda reducido a menos del 50 por 100 del capital social a consecuencia de pérdidas (arts. 260.4 RDLeg. 1564/1989, por el que se aprueba el TRLSA, y 104.1 Ley 2/1995, de Sociedades de Responsabilidad Limitada).

otorgan títulos de socio. De esta forma, se reducen los pasivos –circulantes o fijos– y se incrementa el patrimonio neto, favoreciendo la corrección de posibles desequilibrios patrimoniales y se aumenta la solvencia. A cambio, la remuneración de los capitales pasa a ser variable y se pueden producir cambios en el poder de decisión de la empresa. Estas operaciones se ven favorecidas cuando los acreedores están interesados en realizar integraciones –horizontales o verticales– con el negocio del deudor, o se facilitan los intercambios comerciales o, en fin, tienen algún tipo de sinergia o habilidad para conducir el negocio o el mero interés en su control.

La aprobación de este tipo de convenios concursales requiere que el acreedor ejerza de forma expresa con su voto la aceptación de esta alternativa, sin que quepa la posibilidad de aceptación implícita en caso de no ejercer opción alguna, ya que dejaría de ser acreedor y pasaría a ser socio, lo que siempre exige una expresa declaración de voluntad ⁶⁴. Los títulos de capital pueden ser de la misma sociedad –caso frecuente– o de otras sociedades ⁶⁵ –por ejemplo, de otra empresa del grupo–, y la conversión puede ser total o parcial –por ejemplo, después de descontar una quita–. También se puede formalizar como una «operación acordeón»: se reduciría el capital, para posteriormente ampliarlo y acoger así a los nuevos socios por la conversión de sus créditos en títulos de capital.

Para desarrollar estas operaciones es preciso cumplir los requisitos concursales y también los establecidos por la normativa mercantil de índole societaria para las ampliaciones de capital de esta naturaleza. En primer lugar, hay que considerar el hecho de que la propuesta de convenio –que por lo general presentan los administradores de la sociedad deudor en el concurso– está condicionada a la posterior aceptación de la Junta General de la misma, de forma que si la propuesta progresa se precisaría un acuerdo posterior adoptado en Junta ⁶⁶. Además, se precisan otros requisitos para completar el acuerdo de ampliación del capital. La exigencia de que al menos un 25 por 100 de los créditos a compensar sean líquidos y exigibles, lo que normalmente ocurrirá en la situación de insolvencia, y el preceptivo informe del auditor sobre la exactitud de las deudas a compensar. Respecto a la documentación para la presentación de la propuesta de convenio, se requerirá únicamente un «plan de pagos» cuando se contemple satisfacer la parte de los créditos comprometida –después de la quita, en su caso– con la entrega de títulos de capital –medio de pago–, bien sean de la propia entidad o de otra, sin que se precise «plan de viabilidad», salvo que el convenio contemple pago posterior de los créditos en efectivo o con ampliaciones de capital con cargo a reservas generadas con beneficios futuros. Tratándose de títulos de capital de otra empresa, entendemos que se precisaría un informe de valoración de aquella empresa emisora puesto que se debe contrastar el valor recibido a cambio de la renuncia del crédito, cuestión que deberían exigir los Administradores concursales para emitir su informe sobre la correspondiente propuesta de convenio.

⁶⁴ ROJO RÍO, A.: «Comentario artículo 100» en la obra colectiva *Comentarios de la Ley Concursal* dirigida por el autor y BELTRÁN ÁLVAREZ, E. ob. cit., pág. 1.889.

⁶⁵ FLORES DOÑA, M.S.: «Propuestas de convenio concursal con contenido alternativo» en la obra colectiva *Estudios sobre la Ley concursal (Libro homenaje a Manuel Olivencia)*, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales SA, Madrid, 2005, Tomo IV, págs. 4.528-4.549, pág. 4.541.

⁶⁶ Pese a que se prohíben propuestas condicionadas (art. 101 de la Ley Concursal), al reconocer expresamente la Ley la posibilidad de la conversión de créditos en capital se está posibilitando la admisibilidad de esta condición. Sin embargo, no sería posible el procedimiento inverso, ya que la ampliación de capital condicionada no es factible. Los requisitos societarios se regulan en el artículo 156 del TRLSA y el quórum necesario en el 144 del mismo cuerpo legal, requiriendo mayoría general para modificar estatutos: asistencia 50 ó 25 por 100 del capital según sea primera o segunda convocatoria, respectivamente, y votación de 2/3 del capital asistente.

4.2.2. Contabilización del convenio de conversión de créditos en capital.

Con la aceptación del convenio y una vez ultimados los trámites de la ampliación de capital, se procederá: 1.º) Contabilizar la quita, reconociendo la minoración de la deuda y el correspondiente ingreso en la Cuenta de pérdidas y ganancias; 2.º) Cancelar el pasivo por su valor contable después de la quita; 3.º) Registrar la emisión del capital social, asentando el valor nominal en la cuenta de *Capital social* y por la diferencia entre el valor total de emisión (valor de mercado de los títulos emitidos o, en su defecto, valoración basada en la evaluación de la empresa según criterios técnicos, que será necesariamente positiva para preservar la efectividad del capital social) y aquel nominal, se abonará a la *Prima de emisión de acciones*.

4.2.3. Las operaciones acordeón y su contabilización.

Mediante estas operaciones, se reduce el capital social y simultáneamente se amplía. Es frecuente que en caso de existir pérdidas acumuladas, se salve esta situación reduciendo el capital a cero (por compensación de pérdidas) y ampliarlo al unísono (por aportaciones o compensación de créditos). Los requisitos son similares a los de la ampliación de capital social comentada ⁶⁷.

Para el supuesto de que la operación incluyese una reducción de capital para compensar pérdidas con simultánea ampliación por compensación de créditos, las anotaciones contables serían las mismas que las indicadas en el párrafo anterior, con la salvedad de añadir un cargo en la cuenta de *Capital social* por su reducción, y se considerará que la *Prima*, de existir, vendrá calculada por la diferencia entre el valor de emisión y del crédito a compensar neto de la quita (contabilizada antes como ingreso del ejercicio).

4.2.4. Un caso particular: el cambio de control en las empresas concursadas.

En los supuestos a los que nos venimos refiriendo estamos planteándonos la contabilización de las consecuencias inmediatas de los convenios concursales alcanzados y, en particular, cómo afectan a los créditos preexistentes, nuevos capitales y resultados. Sin embargo, nada hemos planteado sobre los valores de los restantes elementos patrimoniales. En principio, estos no deben ser objeto de modificación, ya que ninguna norma contable de las internacionales ni de nuestro Plan General español contiene disposición alguna.

Pero cuando se produce un cambio de control como consecuencia de la reestructuración financiera a través del convenio, se plantea la posibilidad de que, considerando la prevalencia de la sustancia económica sobre las formas jurídicas adoptadas, se esté realizando una adquisición o compra de la empresa precisamente por sus acreedores o parte de los mismos, para realizar los eventuales

⁶⁷ La operación acordeón se regula por el artículo 169 del TRLSA. Se contempla la posibilidad de reducir capital para compensar pérdidas en el artículo 168, para restablecer el equilibrio patrimonial en el 164.4 y se excluye el derecho de oposición de los acreedores a la operación en el artículo 167 del TRLSA.

cambios en la gestión del negocio y conseguir su reorientación. Si esto fuese así, tal vez no conveniría conservar los valores histórico-contables, sustituyéndolos por el nuevo precio de adquisición alcanzado en el convenio, aproximándonos al conocido «método de compra» que se emplea para la contabilización de las combinaciones de negocios.

Las normativa contable estadounidense contempla esta particular situación y establece el denominado «método del nuevo inicio» (*fresh-start method*) para su contabilización ⁶⁸. Los requisitos son los siguientes: 1. El valor de los activos de la sociedad inmediatamente antes del concurso es inferior al importe de las deudas; 2. El acuerdo concursal permitió que los accionistas antes de su votación, como consecuencia del acuerdo, quedaron con menos del 50 por 100 de las acciones con voto de la nueva sociedad, y 3. La pérdida de control debe ser firme y no temporal ⁶⁹.

Si se dieran estas circunstancias se aplicaría el método del nuevo inicio conforme con las siguientes pautas generales que nosotros adaptamos a nuestra terminología ⁷⁰:

1. El valor de la empresa reorganizada (equivalente al «coste de la combinación de negocios») debe asignarse a los activos de la entidad con los principios enumerados en la normativa para combinaciones de negocios –método de adquisición–. Cualquier valor que no se pueda atribuir a activos concretos, se considerará como *Fondo de comercio* ⁷¹.
2. Las deudas de los acreedores derivados de los acuerdos establecidos en el convenio concursal deben figurar por su valor neto actualizado, utilizando para ello los tipos de interés corrientes o vigentes en el momento de la operación.
3. Se contabilizarán los impuestos diferidos conforme a las normas contables aplicables (combinaciones de negocios).

Los cambios en los principios contables que deberían aplicarse dentro de los 12 meses después de la puesta en práctica del método del nuevo inicio serían adoptados desde la fecha del nuevo inicio ⁷².

⁶⁸ Nos referimos al documento emitido por el FASB: *Statement of Position (SOP) 90-7*: «Financial Reporting by Entities in Reorganization Under the Bankruptcy Code». 19 de noviembre de 1990. Puede verse un comentario en: RADCLIFFE, T.A. y MUNTER, P.: «Financial reporting under Chapter 11». The CPA Journal, dec. 1991 (consultado en www.nysscpa.org/cpajournal/old/11726031.htm. 30-6-2008).

⁶⁹ SOP 90-7: 36.

⁷⁰ SOP 90-7: 38. Hace referencia a la *APB Opinion 16: Business combinations*. Hemos utilizado *Fondo de comercio* para traducir lo que denominan «Reorganization value in excess of amounts allocable to identifiable assets». Por otra parte, reseñar que la quita lograda de los acreedores no se ha de tratar como un ajuste específico del método del nuevo inicio, sino que se reconocerá en el ejercicio en que se logra (que suele ser el mismo de la aplicación del citado método) con abono en la cuenta de ingresos del convenio que se ha de integrar en la Cuenta de pérdidas y ganancias, como sabemos, integrante del patrimonio neto de la sociedad. Seguidamente, se practicarían los ajustes correspondientes para aplicar el repetido método del nuevo inicio.

⁷¹ Más adelante, con ocasión del estudio de las fusiones y escisiones, analizaremos esta partida de *Fondo de comercio*. Precisar también que, aunque SOP 90-7 no lo considere, puede surgir una diferencia negativa procedente del mayor importe de la suma de los valores razonables de los activos netos de pasivos sobre el valor de la empresa reorganizada, identificándose esta con la *Diferencia negativa en la reorganización* (Fondo de comercio negativo).

⁷² El empleo de estos principios contables desde el inicio, ha sido suprimido recientemente por los problemas que pueden estar planteando (FASB Staff Position: SOP 90-7-1, 24-abril-2008, aplicable desde 1-7-2008).

Consideramos interesante esta norma, pero colisiona con la posición de la normativa internacional y del Plan Contable español, que solamente contemplan el «método de adquisición» para contabilizar las combinaciones de negocio ⁷³.

4.3. Conversión de créditos en cuentas en participación.

El contrato de cuentas en participación es un contrato de colaboración entre dos partes en virtud del cual una («cuentapartícipe») aporta bienes o derechos a la otra parte («gestor»), obligándose esta a aplicar dicha aportación a determinadas operaciones o actividades empresariales, que desarrollará de manera independiente y en nombre propio, a rendir cuentas y dar participación al cuentapartícipe en las pérdidas y ganancias que resulten ⁷⁴.

Si bien los antecedentes prácticos de estos contratos son lejanos, en la actualidad el contrato de cuentas en participación es aplicable a múltiples fines prácticos y, dada la plasticidad de su regulación, se presta a ser objeto de la ingeniería comercial ⁷⁵. En particular, se ofrece como forma de obtención de financiación más ventajosa que la que se puede obtener de un préstamo de entidades de crédito, ya que su retribución flexible incluye ganancias del negocio, pudiendo pactarse otras condiciones como los vencimientos dilatados o la subordinación. Además, incorpora los beneficios y riesgos, particularmente de estos cuando se considera que las pérdidas minoran el capital aportado y no es posible pactar la exclusión del partícipe de su contribución en las pérdidas. Se trata, por tanto, de una figura intermedia y flexible entre los préstamos participativos y las aportaciones al capital societario, ya que se puede ejercer el control de la gestión (no la dirección) sin modificar la estructura financiera de la empresa. De esta forma, su aplicación no es exclusiva del empresario o comerciante individual, pudiendo las grandes sociedades capitalistas acudir a esta fórmula rápida y sin costes elevados para obtener capital ⁷⁶.

No nos vamos a referir al concurso del *gestor* de las cuentas ⁷⁷, sino a la conversión de créditos en cuentas en participación como propuesta de convenio. En este sentido, entendemos que el trámite concursal es similar al de los préstamos participativos: propuesta en convenio alternativa, aprobación por partes afectadas específicamente y a falta de manifestación expresa es posible la asunción automática de esta modalidad en convenio.

⁷³ El «método del nuevo inicio» es incompatible con el «método de compra» puesto que aquel niega la continuidad de las inversiones en la adquirente a consecuencia de que no se basa en la continuidad de los negocios, y el de «adquisición» contempla la combinación de negocios como una inversión para la continuidad de la entidad. El IASB y el FASB están planteándose permitir el «método de nuevo inicio» para la contabilización de combinaciones de negocios entre entidades de tipo mutualista (fundaciones, asociaciones, etc.) (IASB: *Bussines combination phase II. Proyect summari and feedback statement*. Januari 2008).

Por otra parte, si a consecuencia de un convenio de conversión de créditos en capital un acreedor tomase el control de una concursada, en las cuentas de aquel deberá contabilizar su inversión al coste y posiblemente deba formular cuentas consolidadas.

⁷⁴ Regulado en el Código de Comercio, artículos 239-243.

⁷⁵ VICENT CHULIÀ, F.: *Introducción al Derecho Mercantil*. Tirant lo Blanch, 20.ª edición, Valencia, 2007, pág. 912.

⁷⁶ GUAL DALMAU, M.A.: *Las cuentas en participación*. Editorial Civitas SA, Madrid, 1993, págs. 46-47.

⁷⁷ Respecto a esta cuestión, puede consultarse: FERRÉ, M. y LEÓN, F.J.: «Las cuentas en participación y el concurso», en *Anuario de Derecho Mercantil*, n.º 15, Madrid, 2008-3, págs. 33 y ss.

Nuestro Plan General de Contabilidad sitúa estos débitos en el pasivo del balance ⁷⁸ y, para el caso de convenio de conversión, no presenta mayores dificultades ni diferencias con relación a las conversiones de créditos en participativos.

4.4. Conversión de créditos en atípicos e instrumentos financieros compuestos.

Los activos y pasivos financieros denominados «atípicos» son aquellos cuyo contenido no se corresponde con los normalizados y tipificados por el legislador. Dentro de estos se incluyen los «compuestos financieros» o instrumentos que integran o fragmentan varios activos o pasivos financieros. Su empleo, autorizado por la libertad de pactos en materia de contratación, se materializa en determinadas formas contractuales que, con el uso, se van generalizando y consolidando. En el ámbito concursal pueden adquirir cierta utilidad para facilitar el empleo de la financiación precisa para las empresas en situaciones de crisis. Vamos a comentar los principales instrumentos financieros de esta categoría.

4.4.1. Compuestos de deuda.

Nos referimos a pasivos financieros que, a la vez que satisfacen su definición, contienen elementos característicos del capital o del patrimonio neto empresarial. Ya hemos comentado dos de estos tipos: los préstamos participativos y las cuentas en participación. Similares a ellos, se sitúan las *obligaciones participativas* y las *subordinadas*. Mediante las primeras, se intenta vincular al obligacionista (acreedor) con el riesgo económico de la sociedad al ligar su compensación a los resultados sociales, y a través de las segundas se posterga el derecho a cobro en caso de liquidación tras el resto del pasivo exigible. Menor aplicación en situaciones concursales tiene las denominadas *obligaciones convertibles en acciones*, que consisten en títulos valores representativos de créditos contra la empresa que en determinado momento –estipulado o a voluntad del acreedor– se transforman en títulos de capital y otorgan al acreedor la condición de socio.

4.4.2. Compuestos de capital.

Consisten en instrumentos que adoptando la vestidura de títulos de capital confieren a sus titulares derechos característicos de acreedor social. Entre otros, podemos mencionar las *acciones sin voto*, las *acciones con interés*, las *acciones preferentes* y las *acciones rescatables*. En el ámbito del concurso, estas últimas pueden tener interés relevante, puesto que desde su creación –convenio de conversión de créditos en acciones rescatables– no devengan interés sino que participan en los eventuales beneficios, y no son reintegrables –por lo que fortalecen la solvencia– hasta el plazo de amortización pactado que en el ámbito del concurso no excederá de 5 años como norma general. Alcanzado este, se producirá la reducción del capital –con cargo a beneficios, reservas libres, a través

⁷⁸ Cuestión polémica a consecuencia de la incidencia del factor *riesgo* del capital comprometido, capaz de absorber las eventuales pérdidas (VICENT CHULIA, F.: «Introducción...» loc. cit.). No obstante, el cuentaparticipante no puede ejercer la dirección. Un antecedente de esta clasificación la ofreció el ICAC en su Consulta n.º 2 publicada en el BOICAC n.º 19, de diciembre de 1994.

de una nueva ampliación de capital o, en otro supuesto, mediante su reintegro previo ejercicio del derecho de oposición de los acreedores, todo ello por el valor previamente estipulado ⁷⁹.

4.4.3. Aspectos contables.

La regulación del Plan General de Contabilidad de 2007, paralela a la normativa contable internacional ⁸⁰, define los *instrumentos financieros compuestos* como un «instrumento financiero no derivado que incluye componentes de pasivo y de patrimonio simultáneamente». Requiere para su contabilización separar el elemento del pasivo del instrumento de patrimonio para presentarlos separadamente en el balance. Para ello, en la valoración inicial: a) Asignará al componente de pasivo el valor razonable de un pasivo similar que no lleve asociado el componente de patrimonio; b) Asignará al componente de patrimonio la diferencia entre el importe inicial y el valor asignado al componente de pasivo, y c) En la misma proporción distribuirá los gastos de la transacción.

En el ámbito del convenio concursal, para la contabilización se ha de proceder como sigue. Primeramente, se calculará el valor de emisión total del instrumento financiero, realizando las estimaciones necesarias. En segundo lugar, se determinará la diferencia entre el valor contable de la deuda sometida al convenio y aquel valor de emisión, reconociendo un ingreso del ejercicio si este valor de emisión es inferior. Seguidamente, se calculará el valor actual del pasivo financiero emitido, que de ser superior al de emisión, se reconocerá la diferencia entre ambos como el valor del instrumento de patrimonio emitido.

4.5. Cesión y subrogación de créditos.

En ocasiones, el interés del deudor en solventar sus deudas puede conducirle a buscar otros deudores que le sustituyan en el pago a cambio de un negocio jurídico. La cesión y la subrogación ⁸¹ se refieren al cambio de acreedores operado en el ámbito de la empresa concursada, pasando aquellos a ostentar créditos contra otra empresa distinta de ella, de forma que puedan ser mejor atendidos los créditos.

4.5.1. Cesión de créditos.

Es la transmisión por el acreedor de su derecho de crédito a otra persona, normalmente a consecuencia de un negocio jurídico, lo que –salvo pacto en contrario– comprende la de todos sus derechos, como fianza, hipoteca, prenda o privilegio. Aun cuando la regla general para la cesión es que el crédito exista y sea legítimo, se admite la cesión de un «crédito litigioso» (aquel cuya demanda ha sido contestada), concediendo al deudor la facultad de liberarse de la deuda pagando, no el nominal, sino el precio satisfecho por el cesionario («retracto de crédito litigioso»).

⁷⁹ Las acciones rescatables son posibles en nuestra legislación desde el año 1998, tras la reforma introducida en los artículos 92 bis y 92 ter del TRLSA, por la Ley 37/1998.

⁸⁰ Plan General: Segunda parte, Norma de Registro y Valoración 9.^a, apartado 5.2. La normativa internacional los contempla en la NIC-32 (*Instrumentos financieros: presentación*: 28-32) y NIC-39 (*Instrumentos financieros: Reconocimiento y valoración*).

⁸¹ Reguladas en el Código Civil: artículos 1.526-1.536 y 1.209-1.213.

4.5.2. Subrogación de créditos.

Cuando el cambio de acreedor está originado por una situación provocada por mandato legal o por convenio entre las partes, para cumplir el interés en la recuperación o en el reintegro de una atribución patrimonial que le ha sido hecha al acreedor, estamos ante la subrogación (ej.: compra-venta de bienes con préstamos hipotecarios). Los efectos son los mismos que la cesión: transmisión del crédito y de sus derechos, pero en la subrogación no cabe regreso contra el cedente del crédito en caso de ser fallido, cuando sí es posible en la cesión.

4.5.3. Aspectos concursales.

La concreción de los posibles pactos de cesión y subrogación en sede de concurso vienen condicionados por el negocio jurídico justificativo de las mismas, es decir, por la contrapartida que el deudor-concurrido entrega a cambio de verse liberado de sus deudas. En este sentido son aplicables algunas de las consideraciones que hemos efectuado en el capítulo correspondiente al «PAGO A LOS ACREEDORES DEL CONVENIO», interponiéndose los límites para efectuar estas operaciones si de las mismas se alcanza la liquidación de la empresa o la venta de unidades de negocio sin compromiso de continuación.

Los convenios de cesión y subrogación se verán facilitados cuando un tercero tenga interés en determinados bienes o unidades de negocio del deudor, de forma que este se los transmita y como forma de pago el adquirente asuma las deudas del vendedor, siendo necesario el consentimiento de los acreedores que se alcanzaría por la vía del concurso. En otras ocasiones, quien asume las deudas es la empresa matriz o dominante de la concursada, que prefiere atender a su pago antes de que los acreedores entablen acciones judiciales que conlleven mayores costes y la pérdida de prestigio.

Es importante tener en consideración que para realizar la cesión o subrogación de créditos estos han de tener la condición de transmisibles. No sucede esto cuando se ha pactado convencionalmente o cuando esté fijado por Ley, como sucede con los créditos de naturaleza tributaria ⁸².

4.5.4. Contabilización.

Siguiendo los criterios generales que venimos exponiendo, en primer lugar, el deudor concursado procederá a reflejar los eventuales acuerdos de quita o espera pactados en sede del convenio, contabilizando los ingresos correspondientes en la Cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio. Seguidamente, aplicará las normas contables para la baja de pasivos financieros estipuladas en el Plan contable español y normativa internacional. En particular, dispone esta última: «La diferencia entre el importe en libros del pasivo financiero (o de una parte del mismo) cancelado o cedido a un tercero y la

⁸² El artículo 18 de la Ley General Tributaria establece que «el crédito tributario es indisponible salvo que la Ley establezca otra cosa», por lo que la Agencia Tributaria no podría suscribir convenios de cesión en los que intervengan sus créditos. Se puede salvar esta situación: consiste en que el adquirente se comprometa, para esta clase de créditos, a asumir su pago con efectos extintivos, sin que opere la adquisición del mismo, y por tanto, sin que se produzca la eficacia de la transmisión, cesión o subrogación derivada de su pago. Este compromiso no parece ser necesario para los créditos con la Seguridad Social. (Sentencia Juzgado Mercantil n.º 1 de Madrid, de 16-11-2005).

contraprestación pagada, en la que se incluirá cualquier activo cedido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá en el resultado del ejercicio»⁸³. Se reconocen, por tanto, dos resultados que son distintos –la quita y la cesión– aunque están relacionados por toda la operación del convenio.

5. CONVENIOS DE REESTRUCTURACIÓN EMPRESARIAL

La Ley Concursal también prevé la fusión y la escisión de la persona jurídica concursada como contenido específico de un convenio. Mediante estos se persigue unificar patrimonios para continuar operando en la empresa destinataria de la transacción. Suelen realizarse en situaciones de crisis profundas y persistentes, cuando intervienen empresas que buscan sinergias mediante la integración, siendo frecuentes también entre empresas que forman grandes grupos financieros.

Estas operaciones son complejas por diversos motivos adicionales al precio de la operación. En primer lugar, se pueden presentar problemas sociales y organizativos relacionados con el poder de decisión en la futura organización, configuración de la plantilla de personal y cultura organizacional. En segundo lugar, intervienen un conjunto heterogéneo de normas y es preciso conjugar las mercantiles de tipo concursal, societario y especial⁸⁴, sin que exista la correspondiente coordinación entre las mismas. Adicionalmente, en sede concursal resulta difícil encajar y coordinar los plazos y tareas para su ejecución, resultando que los acuerdos adoptados en los convenios concursales precisan actuaciones y decisiones futuras para su efectiva aplicación, lo que en ocasiones desanima a poner en práctica estos planteamientos⁸⁵.

5.1. Fusión y escisión.

5.1.1. Consideraciones generales.

A) Fusión.

Mediante la fusión se disuelve una sociedad, sin liquidación, integrándose su patrimonio en otra que lo recibe y la sucede universalmente, pasando los socios de la primera a formar parte de la segunda, por lo que obtienen títulos de su capital. La fusión puede ser por «absorción» cuando una

⁸³ NIC39: 41. El Plan General de Contabilidad se refiere a la baja de pasivos financieros en su Norma de Registro y Valoración n.º 5, apartado 3.5.

⁸⁴ Se está tramitando el *Proyecto de Ley sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles* en el Congreso de los Diputados, que contempla, entre otras, las operaciones de fusión y escisión empresarial, para modificar y armonizar las normas relativas a este tipo de operaciones (Boletín Oficial de las Cortes Generales, Serie A, 30-5-2008, n.º 4-1). No se contempla el tratamiento específico en sede concursal.

⁸⁵ Desde que se elabora el proyecto de fusión o de escisión, se dispone de un máximo de 6 meses para su aprobación, lo que debe realizarse en las Juntas generales convocadas adecuadamente con 15 días de antelación. Después de esto, se anunciarán los acuerdos y se ofrecerá un plazo de un mes para el ejercicio del derecho de oposición de los acreedores. En sede concursal, el tiempo que transcurre desde la solicitud del concurso hasta el momento de la aprobación del convenio es normalmente inferior al que resulta de cumplir los citados plazos. Por estos motivos, las operaciones de compra-venta de empresas o de sus partes se suelen plantear fuera del concurso, no presentándolo o desistiendo del mismo una vez presentado.

sociedad preexistente adquiere a la sociedad a disolver; también puede ser «por creación», cuando la sociedad receptora se crea específicamente en la operación. La denominada «fusión impropia» que se produce cuando una sociedad absorbe a otra que previamente estaba dominada al cien por cien por aquella, y se asimila a la fusión la operación por la que se extingue una sociedad y transmite en bloque su patrimonio a la sociedad que posee íntegramente sus títulos de capital. También es posible realizar la denominada «fusión inversa», por la que los socios de la disuelta pasan a ser propietarios mayoritarios en la sociedad que prevalece.

La fusión de empresas en situación concursal se podría aplicar a aquellas que buscan la salida a su crisis mediante la vinculación societaria con otra del sector, bien competidora o bien complementaria. También es usual realizar esta operación en el seno de un grupo de empresas cuando, por ejemplo, la dominante se hace cargo de la concursada mediante su absorción para asumir el pago –íntegro o parcial– de sus deudas. En estos casos, los acreedores de la empresa que se extingue pasan a ser acreedores de la empresa absorbente.

Los requisitos principales para las operaciones de fusión se resumen como sigue ⁸⁶: 1. Proyecto de fusión que elaboran conjuntamente los Administradores de todas las sociedades intervinientes y que se ha de depositar en el Registro mercantil, conteniendo la descripción general de la operación, aspectos económicos y canje de los valores ⁸⁷; 2. Informe de los Administradores de cada una de las sociedades con un contenido similar al del proyecto; 3. Acuerdos de las Juntas generales de las sociedades intervinientes, con los quórums específicos para modificación de estatutos; 4. Publicidad en Registral y en prensa; 5. Ejercicio del derecho de oposición por los acreedores de las intervinientes en la fusión, y 6. Escritura de la fusión y su inscripción en el Registro Mercantil.

En sede concursal, lo más adecuado es que la fusión se plantee en la propuesta anticipada de convenio que se tramita en la fase común, debiendo recoger esta el proyecto de fusión o, en su ausencia, los aspectos esenciales del mismo (tipo de canje, pago y garantía a los acreedores, etc.) ⁸⁸. No obstante, también en fase de convenio se puede tramitar una propuesta de este tipo, condicionándose como en la anticipada a las posteriores aprobaciones de las Juntas de socios. Las propuestas de convenio deberán acompañarse de un plan de pagos y un plan de viabilidad ya que implícitamente se contempla la generación de fondos –en otra empresa– para la continuidad ⁸⁹.

⁸⁶ Artículos 233-251 del TRLSA.

⁸⁷ Aunque intervengan sociedades insolventes, el valor real del canje no puede ser negativo (patrimonios netos deben ser positivos), puesto que en otro caso no cabe plantearse la posibilidad de reestructuración (CERDÁ ALBERO, F.: «Fusión y escisión de sociedades en liquidación y de sociedades en situaciones concursales». *Revista General de Derecho*, núms. 646-647, 1998, págs. 9.331-9.354, pág. 9.346). Para ello, si fuese necesario, el proyecto debería contener el valor de la empresa incorporando el efecto de la quita proyectada en el concurso de acreedores.

⁸⁸ CERDÁ ALBERO, F.: ob.cit., pág. 9.349. Si se exigiera en esta fase –o en la de convenio– contar con la fusión aprobada en Juntas Generales, la operación no sería posible ya que los plazos requeridos por la legislación societaria (convocatoria, ejercicio derecho oposición acreedores, etc.) exceden en mucho a los establecidos en la normativa concursal para el trámite de la propuesta y del convenio (HERNÁNDEZ MARTÍN, T.: «Fusión y escisión de sociedades en sede concursal» *Revista Auditores*. Instituto Censores Jurados de Cuentas de España, n.º 3, febrero, 2007, págs. 54-63, pág. 59); además, como indicamos más atrás, no parece válido un acuerdo de fusión condicionado a un concurso.

⁸⁹ LARGO GIL, R.: «La fusión y la escisión de las sociedades como contenido del convenio concursal» en *Estudios de derecho de sociedades y derecho concursal (Libro homenaje al Profesor GARCÍA VILLAVEDE)*. Editorial Marcial Pons, Madrid, 2007, Tomo III, págs. 2.135-2.153.

De resultar aprobado el convenio, se daría continuidad con la tramitación del proyecto de fusión en las sociedades involucradas, para a continuación de ser aprobado, ofrecer el plazo legal para que los acreedores puedan exigir el pago o garantía, aunque para los de la concursada se constreñirá a los escasos créditos contra la masa, puesto que los ordinarios se someten al convenio y los acreedores con derecho a abstención parece que sus derechos no se verán cercenados con las medidas de reestructuración⁹⁰. Concluiría la operación con la inscripción de la correspondiente escritura en el Registro Mercantil.

B) Escisión.

En la escisión, una sociedad se divide en dos o más partes que forman todas ellas unidades de negocio, pasando a integrarse en otras sociedades distintas, mientras que los socios de las cedentes causan baja en las mismas y pasan a adquirir la condición de socios en las sociedades receptoras. A semejanza con la fusión, se distingue «escisión por creación» (cuando las sociedades beneficiarias son nuevas) de «escisión-fusión» (cuando la receptora es preexistente); también se puede hablar de escisión impropia (tras la operación, desaparece la segregada) y «escisión inversa» (los socios de la transmitente pasan a ostentar mayoría en la receptora). En cualquier caso, se requiere proporcionalidad económica (asignación de títulos de capital a socios según valor del patrimonio parcial recibido) y política (todos los socios tienen derecho a participar en todas las receptoras de la escindida en la misma proporción preexistente).

La escisión es una operación que se ajusta bien para los supuestos en que sea conveniente separar una unidad productiva, unidad o rama de negocio, para obtener su mejor gestión o incorporación a una empresa especializada, y obtener fondos para el pago de las deudas⁹¹. El interés para los acreedores de la concursada-escindida reside en que cobrarían mejor sus créditos en la empresa destinataria a la que pasan a ser acreedores y con posibilidad de seguir operando en el futuro con ella.

Los trámites en sede societaria son muy similares a los requeridos para la fusión: proyecto de escisión (con expresión del tipo de canje), informe de Administradores, aprobación en Junta, derecho de oposición de acreedores, etc.

En sede concursal, se ha de tener en cuenta que con la escisión se ha de producir una división de los acreedores, puesto que se asignarán a las unidades de negocio correspondientes según el origen de sus deudas, requiriéndose el acuerdo específico adoptado por la doble mayoría, general de todos los acreedores del convenio, y específica por los acreedores afectados por el trato diferenciado. Por lo demás, los aspectos generales y trámites son muy similares a los aplicables para la fusión.

5.1.2. Aspectos contables.

Debemos contemplar separadamente la contabilidad del cedente de la del receptor.

⁹⁰ CERDÁ ALBERO, F.: ob. cit., pág. 9.350-9.351.

⁹¹ Las crisis empresariales proceden en muchos casos de unidades de negocio que no son eficientes, por lo que procede desagregarlas (*spin-offs*), lo que constituye una técnica de reflotación (*corporate turnaround*) en el ámbito económico (NUEÑO, P.: *Reflotando la empresa*. Ediciones Deusto, Bilbao, 1991, pág. 57).

A) Contabilidad del cedente.

Si la concursada es la empresa que entrega el patrimonio (se extingue o se escinde), contabilizará en sus libros el efecto de la quita mediante la correspondiente rebaja en las cuentas de los acreedores y el reconocimiento del ingreso en su Cuenta de pérdidas y ganancias; tratándose de esperas en caso de escisiones, reclasificará sus débitos y reconocerá el efecto financiero de las mismas de manera similar a las quitas. Seguidamente contabilizará el traspaso de los elementos patrimoniales a la empresa beneficiaria, cancelando sus valores contables de los activos, pasivos y parte proporcional del patrimonio en caso de escisión (parte proporcional en reservas, resultados, etc.). Finalmente, tratándose de fusión, se cancelarán las cuentas para cerrar la contabilidad de la empresa absorbida que se extingue.

B) Contabilidad del receptor.

Nos referimos a la empresa beneficiaria del patrimonio, que puede ser la propia concursada si se trata de una fusión o escisión inversa.

Las normas contables describen a estas situaciones de unificación de entidades o de negocios separados como «combinaciones de negocios». Las bases de la normativa internacional y de nuestro vigente Plan contable en esta materia son similares, por lo que a continuación exponemos los principales aspectos contables que ordena el citado Plan, haciendo comentarios sobre la incidencia de los aspectos del convenio concursal. Así entonces, las normas establecen las siguientes etapas para contabilizar una combinación de negocios:

1. *Identificación de la empresa adquirente.* Es la que toma el control sobre el negocio adquirido. Normalmente la empresa concursada se transmite para ser adquirida por otra que ostenta el control. En el caso de operaciones inversas, se establecería que la concursada fuese la adquirente, pasando a integrarse en ella los socios de las otras, que, mediante la correspondiente ampliación de capital, pasarían a dominarla.
2. *Determinación de la fecha de adquisición.* Las normas contables indican que es el momento en que la adquirente toma el control, sobreponiéndose este criterio a los meramente formales. Según estos últimos, pudieran pensarse en establecer la fecha de los acuerdos de fusión o escisión, o de la inscripción en el Registro. No obstante, en la práctica se suele fijar una fecha anterior para establecer el valor del patrimonio y, a partir de la misma, se pacta efectuar un seguimiento y control en la adquirida. En situación concursal, la fecha puede ser la del convenio o la anterior de la formación de un número suficiente de adhesiones para la aprobación de la propuesta de convenio.
3. *Coste de la combinación de negocios.* Es el precio que el comprador pagará por la empresa adquirida más el importe de cualquier contraprestación adicional que dependa de eventos o condiciones futuras. Normalmente será el valor de la empresa a efectos de la transacción, ajustado por lo convenido entre partes, que incluiría, en su caso, los efectos de la quita y de la espera otorgadas por los acreedores. No ha de confundirse este con la suma de valores contables intercambiados ajustados o no con las quitas, tratándose la diferencia entre ambos como más adelante se dirá.

4. *Valoración de los activos identificados y de los pasivos asumidos.* Se trata de identificar los activos válidos para la nueva empresa y de los pasivos que esta asume. Es posible que existan diferencias entre los conceptos registrados en la contabilidad antes de la combinación y los posteriores a la misma, ya que, por ejemplo, determinados bienes que antes tenían aplicación para la empresa, con el cambio, pueden resultar innecesarios o sin valor para el nuevo negocio; además, pueden surgir otros nuevos (activos por impuestos a devolver, pasivos por despidos, etcétera). En cuanto a las valoraciones, los elementos de la empresa cedida (la concursada, normalmente) se valoran por su «valor razonable» a la fecha de la combinación, que puede diferir de los valores previamente contabilizados. Para el caso particular de los pasivos, se tomarán estos por el valor actualizado después de ajustarlos por los acuerdos del convenio concursal, esto es, reduciendo el efecto de las quitas, de las esperas e intereses según lo convenido.

Téngase presente que en caso de fusión o escisión inversa, los bienes que se deben ajustar serán los de la adquirida, correspondiendo normalmente a la empresa concursada. Por tanto, esta incorporaría en su contabilidad los valores contables de las empresas que se extinguen a sus valores contables originales, procediendo a ajustar sus propios elementos patrimoniales que figuraban en sus libros.

5. *Determinación del Fondo de comercio o diferencia negativa.* El exceso (o defecto) del coste de adquisición sobre la suma de los valores razonables de los activos menos los pasivos asumidos, se reconocerá como *Fondo de comercio* (o *Diferencia negativa en combinaciones de negocios*).

Este Fondo de comercio (*goodwill*) tiene dos componentes básicos. Por un lado, representa un conjunto de valores inmateriales tales como clientela, prestigio, calidad del equipo directivo, etc., que por no ser identificables no se pueden contabilizar independientemente, y por otro, tiene que ver con la capacidad de la empresa para obtener resultados por encima de lo normal en el futuro ⁹². En una empresa en crisis es posible reconocerlo, pudiendo corresponder al primer componente señalado (prestigio, cuota de mercado, equipo directivo, etc.) ya que con la introducción de ciertos cambios pudiera obtenerse rentabilidad en el futuro. Con las nuevas normas contables, este activo no es amortizable.

Menos asidua y más problemática es la otra posición que surge cuanto el valor fijado por la empresa no supera al sustancial, emergiendo un fondo de comercio negativo (*badwill*) que se denomina en el nuevo argot contable «Diferencia negativa en combinaciones de negocios». Suele darse con más frecuencia en empresas en crisis y poco rentables. En el sistema contable anterior, se identificaba este concepto de tres formas posibles: ⁹³ 1. Estimación de pérdidas futuras que corregirán más adelante, que en virtud del viejo principio de prudencia

⁹² LARRÁN JORGE, M., MONTERREY MAYORAL, J. y MULERO MENDIGORRI, E.: «Una evaluación empírica del fondo de comercio» *Revista de Contabilidad*, vol. 3, n.º 5, enero-junio 200, págs. 101-126, pág. 105. Otros componentes identificados son: excesos del valor razonable sobre el contable no reconocidos, valores razonables no reconocidos, errores en la valoración y otros (sobreevaluaciones de ofertas). [BEJARANO VÁZQUEZ, V. y CORONA ROMERO, E.: «Fondo de comercio: concepto y evolución» *Revista Técnica Contable*, n.º 698, julio 2007, págs. 6-16].

⁹³ LARRIBA DÍAZ-ZORITA, A.: «Valoración de empresas en pérdida» *Revista de Empresa y Estudios Económicos* (Iltre. Colegio de Economistas de Almería), Vol. II, n.º 6, diciembre 2003, págs. 5-16, pág. 13.

procedería contabilizar como una *Provisión* actualizada de dichas pérdidas; 2. Estimación de gastos futuros a realizar, por ejemplo, para reconversión, que por las mismas razones hay que contabilizar como *Provisión para riesgos y gastos*; 3. Menor precio pagado respecto a su valor (ventaja obtenida por el comprador), es decir, la actualización de un beneficio potencial, por lo que debería reconocerse como *Ingreso a distribuir en varios ejercicios* ⁹⁴. Pero en el nuevo sistema contable estos conceptos no son inscribibles en el balance ya que no satisfacen los criterios de reconocimiento de un pasivo (salida probable de recursos a consecuencia de hechos pasados), por lo que se ha de reconocer inmediatamente como ingreso en la Cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se produce la diferencia ⁹⁵.

Para la correcta contabilización de la operación de reestructuración en sede concursal, se ha de partir del ajuste contable de las eventuales quitas y esperas alcanzadas en el convenio, reconociéndose el correspondiente ingreso en la Cuenta de pérdidas y ganancias. A partir de este momento, considerando los valores de la empresa establecidos en el proyecto de fusión o de escisión para el canje, se determinará el coste de la combinación de negocios y se practicarán los ajustes que correspondan. Seguidamente se reconocerán y valorarán los activos y pasivos (ya descontado el efecto convenio) por su valor razonable para la nueva empresa, para seguidamente reconocer la diferencia entre el coste y el importe neto de los valores razonables, que puede ser Fondo de comercio o la Diferencia negativa ⁹⁶.

5.2. Cesión global del activo y del pasivo.

5.2.1. Consideraciones generales en sede concursal.

No hay en nuestro Derecho positivo ninguna regulación completa sobre las operaciones denominadas de cesión global del activo y del pasivo; solamente existen algunas referencias para su permisibilidad en las leyes mercantiles ⁹⁷. Se puede definir esta operación como el traspaso en bloque de todos los elementos integrantes del activo y del pasivo de una sociedad a favor de un tercero, reci-

⁹⁴ Esta es la postura que mantenía AECA: *Ingresos diferidos*. Serie Principios contables, Documento n.º 12, Madrid, 1992, págs. 22-23.

⁹⁵ La NIIF3: 57, identifica tres causas posibles para la existencia de la *Diferencia negativa*: 1. Errores en la medición del coste de la combinación o de los valores razonables y costes futuros no reconocidos; 2. Diferencias en valoración de elementos al aplicar reglas contables de valoración distintas a los valores actuales (por ejemplo, valorar los impuestos diferidos por su nominal), y 3. Compra en términos ventajosos. Indica su contabilización inmediata en el resultado (56, b). El PGCE 2007 en igual sentido prescribe esta forma de contabilizar: Norma Registro Valoración 19.ª 2.5. y cuenta (774) *Diferencia negativa en combinaciones de negocios* en Cuarta parte: Definiciones y Relaciones contables.

⁹⁶ Obsérvese que según este proceder, puede suceder que el resultado de una primera evaluación de la empresa arroje un valor global inferior a su valor sustancial neto que se concreta en un fondo de comercio negativo o diferencia negativa. Precisamente esta puede justificar la negociación de quitas en los débitos que reducirán el valor sustancial de la empresa y, consecuentemente, mitiguen o eliminen aquella diferencia negativa en el momento de aplicar el convenio a la reestructuración empresarial. Otra situación, según indicamos antes, puede ser la negociación de un precio global por debajo de sus valores de rendimiento y sustancial, esto es, una ventaja en compra, que se traducirá en una diferencia negativa que, como la anterior, se imputará inmediatamente en la cuenta de resultados como ingreso del ejercicio.

⁹⁷ Artículos 266 de la LSA, 246 del RRM y 1.117 de la LSRL. El *Proyecto de Ley sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles* contiene un desarrollo específico más completo que las escasas referencias legales ahora existentes (loc. cit. n.º 84).

biendo aquella como contraprestación los medios líquidos convenidos para atender finalmente al pago de sus socios, liquidando de esta forma la sociedad.

La cesión global presenta pues una doble vertiente: como supuesto de liquidación abreviada (ya que se cede en bloque todo su patrimonio) y como modalidad de modificación estructural (el patrimonio se integra en otra sociedad), por lo que su escasa regulación sustantiva viene contemplando requisitos de ambas figuras jurídicas.

El artículo 100.3 de la Ley Concursal no se pronuncia expresamente sobre la posibilidad de que una sociedad concursada participe en una cesión global de activo y de pasivo. No obstante, este precepto prohíbe expresamente cualquier forma global de patrimonio del concursado, con lo que, en principio, la posibilidad de cesión global de activo y pasivo quedaría vedada. En cambio, el apartado 2 del mismo sí que permite que los convenios contengan proposiciones de enajenación, tanto del conjunto de bienes y derechos del concursado siempre que estén afectos a su actividad empresarial o profesional, así como de determinadas actividades productivas a favor de un tercero determinado. A primera vista, el problema que se plantea con la cesión global surge respecto a que en dicha operación se tienen que transmitir todos los bienes patrimoniales, afectos o no a la actividad, lo cual prohíbe expresamente el artículo 100.3 de la Ley Concursal. En este contexto, debemos distinguir:

- a) *Cesión global con sucesión universal*. Se trata de la cesión en sentido estricto, es decir, cuando la empresa que sucede asume todos los bienes, derechos y obligaciones del tercero, que, por tanto, asume la posición del cedente y le libera en relación a créditos y responsabilidades. Si la empresa receptora del patrimonio sí continúa con la actividad, mediante compromiso específico, entendemos que sí sería posible la cesión como contenido de un convenio, por las mismas razones que se admite expresamente la fusión o escisión ⁹⁸.
- b) *Cesión global sin sucesión universal*, también denominada cesión global impropia, que se refiere a los supuestos de venta global en las que se transmite el activo neto después de haber satisfecho a los acreedores sociales, sin sucesión universal, no existiendo, por tanto, automática liberación de responsabilidad para el cedente, por lo que este no podrá liquidar sin que previamente pague o garantice a los acreedores. En este aspecto, la cesión global no podría ser objeto de convenio ya que se acentúa su aspecto liquidativo sin que constituya un vehículo de continuidad de la actividad empresarial ⁹⁹.

Se suscita la duda de si es posible efectuar la cesión global a favor de un acreedor como contenido de una propuesta de convenio. Al tenor literal del artículo 100.3 no se permite pagar créditos de los concursales con bienes de la actividad, por lo que pudiera no estar permitido ¹⁰⁰. Sin embargo, si se asimila la operación al contenido del artículo 100.2, este no lo excluye por lo que parece que pudiera ser aceptado.

⁹⁸ PULGAR EZQUERRA, J.: «Comentarios artículo 100 Ley concursal» en *obra colectiva dirigida por la autora y otros*, Editorial Dykinson SA, Madrid, 2004, Tomo I, págs. 1.038-1.039. También: HÖLDERL FRAU, H.A.: *El convenio en la quiebra y en la Ley Concursal* Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2005., págs. 282-283.

⁹⁹ PULGAR EZQUERRA, J.: «Comentarios artículo 100 Ley concursal» ob.cit., pág. 1.039.

¹⁰⁰ CONTRERAS DE LA ROSA, I.: «Modificaciones estructurales de sociedades concursadas como contenido de la propuesta de convenio» en la obra colectiva *Estudios de Derecho Concursal* coordinada por PEINADO GARCÍA, J.I. y VALENZUELA GARACH, F.J., Marcial Pons, Madrid, 2006, págs. 343-348, pág. 348.

Se debe presentar la correspondiente propuesta anticipada acompañada del plan de viabilidad si es que los acreedores continúan en la nueva sociedad. Previamente serán oídos los representantes de los trabajadores de las empresas. También es necesario que los acreedores anteriores en la nueva presten su conformidad o se les garantice o reintegre de sus créditos.

5.2.2. Aspectos contables.

No presentan especiales problemas la contabilización de esta operación para la concursada. En primer lugar, debería reflejar en su contabilidad las posibles quitas alcanzadas con el convenio, reconociéndolas en la cuenta de ingresos del ejercicio con cargo en las cuentas de los acreedores correspondientes. Seguidamente procedería a contabilizar el traspaso patrimonial al beneficiario, cancelando las cuentas patrimoniales intervinientes. A continuación, procedería a liquidar el remanente –si existiera– entre los socios.

La empresa adquirente contabilizaría la incorporación del activo y pasivo global aplicando reglas contables de combinaciones de negocios basadas en el método de adquisición al que antes hemos hecho referencia.

6. CONVENIOS CON OTROS CONTENIDOS DIVERSOS

Ya hemos comentado al inicio que existe una amplia discrecionalidad para incluir como pacto de convenio de acreedores, debiendo limitarse este exclusivamente a los límites impuestos por la Ley Concursal, otras leyes, la moral y el orden público. Algunos de estos acuerdos se contemplan por la propia Ley Concursal de forma indirecta, como las limitaciones y prohibiciones impuestas al concursado para la administración o disposición de bienes ¹⁰¹ y los compromisos con los eventuales financiadores del convenio ¹⁰². Estos contenidos serán objeto de información a través de notas en la Memoria de las cuentas anuales. No obstante, cualquier otro acuerdo que se materialice en una modificación del valor o características básicas de los activos y pasivos, conforme con el Marco Conceptual contable, deberá ser objeto de registro contable en los estados financieros básicos: Balance y Cuenta de pérdidas y ganancias.

¹⁰¹ Artículo 137 de la Ley Concursal.

¹⁰² Artículo 100.5, II. Ante la importancia que adquiere el tratamiento de los futuros financiadores de la empresa, cuyos capitales se intentarán atraer con garantías y preferencias, la Ley Concursal deja total libertad de pactos para conformar el convenio correspondiente.

PRESENTACIÓN DE CUENTAS CONSOLIDADAS A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008. COMENTARIOS A LA NOTA DEL ICAC

FERNANDO CARLOS RUIZ LAMAS

*Profesor Titular.
Universidad de A Coruña*

Extracto:

LA nueva redacción dada por la Ley 16/2007 a los artículos 42 a 49 del Código de Comercio, así como la aprobación de un nuevo Plan General de Contabilidad, imponía la necesidad de modificar, no más tarde del 31 de diciembre de 2008, el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, aplicable a la formulación de cuentas anuales consolidadas. Con todo, el ICAC ha considerado que en estos momentos no resultaba oportuna la aprobación de una nueva norma de consolidación, dado que la Unión Europea se encuentra todavía discutiendo la adopción de las nuevas versiones de la NIIF n.º 3 y la NIC 27. No obstante, el ICAC publicó el pasado mes de diciembre una nota explicativa sobre cómo cumplir con la obligación de presentar las cuentas anuales consolidadas correspondientes a los ejercicios cerrados a partir del 1 de enero de 2008, para lo cual aborda las siguientes cuestiones: 1.º qué artículos del Real Decreto 1815/1991 siguen vigentes y cuáles han quedado tácitamente derogados y en qué sentido; 2.º qué formatos de estados contables y qué contenido mínimo han de tener las cuentas anuales consolidadas; y 3.º la aplicación por primera vez de las nuevas normas; o cómo se incorporan al balance consolidado de 2008 los activos y pasivos existentes en el balance consolidado de ejercicios anteriores.

Palabras clave: cuentas anuales consolidadas y reforma contable.

Sumario

1. Introducción.
2. Principales modificaciones que afectan a las NFCAC.
 - 2.1. Conceptos de grupo, sociedades multigrupo y asociadas.
 - 2.2. Obligación de consolidar y sociedades excluidas.
 - 2.3. Método de consolidación global: eliminación inversión-neto.
 - 2.4. Adquisiciones sucesivas previas a la obtención del control.
 - 2.5. Aumentos y reducciones de inversión o participación.
 - 2.6. Eliminaciones por operaciones internas.
 - 2.7. Consolidación de filiales extranjeras.
3. Nuevos modelos de cuentas anuales consolidadas.
4. Transición a 1 de enero de 2008.
5. A modo de conclusión.

Bibliografía.

Anexo.

1. INTRODUCCIÓN

Como plasmación de la propuesta de la Comisión Europea de 13 de febrero de 2001, la entrada en vigor a partir de 2005 del Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo de la Unión Europea (CE) n.º 1606/2002, de 19 de julio de 2002, estableció la obligación, para los grupos de empresas con cotización en los mercados de valores del territorio de la Unión Europea (UE), de presentar sus cuentas anuales consolidadas de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el International Accounting Standards Board (IASB) que fueran convalidadas por la propia UE.

En España, la Comisión de Expertos, constituida por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) en 2001, con el fin de elaborar un informe (Libro Blanco) sobre la situación actual de la contabilidad española y las líneas básicas para su reforma, abordó la cuestión de hasta qué punto extender el uso de las NIIF en la regulación contable interna, en la parte no afectada por el Reglamento (CE) 1606/2002. En sus conclusiones se recomendó ampliar la obligación de aplicar las NIIF a todos los grupos de empresas, independientemente de que coticen o no (ICAC, 2002). Sin embargo, en la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, concretamente en su disposición final undécima, se estableció que la presentación de cuentas anuales consolidadas de acuerdo con las NIIF solo sería obligatoria a partir del 1 de enero de 2005 si alguna de las sociedades del grupo había emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la UE, siendo voluntaria en otro caso, si bien se imponía su aplicación continuada, es decir, se debía mantener esta opción en ejercicios sucesivos.

Lo prescrito en la Ley 62/2003 se mantiene en el artículo 43 bis del Código de Comercio (en adelante, CCo), conforme a la nueva redacción aprobada en la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la UE, sin perjuicio de que se aclare expresamente que la aplicación de las NIIF a los grupos cotizados en la formulación de las cuentas anuales consolidadas, no implica que a efectos de cumplir con su obligación de presentar tales cuentas, no deban someterse a lo prescrito en los artículos 42, 43 y 49 del CCo, en los que se regula la obligación de presentar, aprobar y depositar

las cuentas anuales consolidadas, acompañadas del informe consolidado de gestión. Asimismo, conforme al número 3 del artículo 45, la estructura y contenido de las cuentas anuales consolidadas, se ajustará a los modelos aprobados reglamentariamente. Se refiere aquí a la norma que habrá de sustituir al Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (en adelante, NFCAC), a efectos, cuando menos, de adaptar sus preceptos a lo establecido en la Ley 16/2007, para que los grupos no cotizados que no deseen aplicar las NIIF puedan cumplir también con la obligación, en su caso, de presentar cuentas anuales consolidadas.

La reforma de las NFCAC se hacía necesaria para antes del 31 de diciembre de 2008 como consecuencia, tanto de la aprobación de la Ley 16/2007, como de la posterior aprobación del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC), dado que, como tendremos ocasión de explicar en las páginas que siguen, algunos de los preceptos del nuevo PGC entran en contradicción con el contenido de las NFCAC.

Con todo, el ICAC consideró que en estos momentos no resultaba oportuna la aprobación de una nueva norma de consolidación, dado que la UE se encuentra todavía discutiendo la adopción de la nueva versión de la NIIF n.º 3, sobre combinaciones de negocios, y de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 27, sobre presentación de cuentas anuales consolidadas y estados separados, aprobadas durante el año 2008 por el IASB. Como solución provisional, con el alcance previsto en la disposición adicional décima del Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, para las consultas del ICAC, se publicó el pasado mes de diciembre una nota explicativa sobre los criterios a seguir en la elaboración de las cuentas anuales consolidadas para el ejercicio 2008, a efectos de cumplir con los nuevos preceptos del CCo.

La buena noticia es que los cambios necesarios para adaptar a las NIIF la actual normativa española en materia de consolidación de cuentas son mucho menores que los que suponen pasar del PGC de 1990 al nuevo PGC de 2007, sin perjuicio de que se avance hacia una concepción diferente en la relación entre las cuentas anuales individuales y las consolidadas. Decía LARRÁN (1997: 42) que «los estados consolidados no sustituyen a los individuales, solo los complementan». La filosofía de las NIIF es opuesta: los estados financieros individuales de la matriz, llamados estados separados, son los que complementan a los formatos consolidados, pudiendo no llegar a ser relevante su presentación.

El contenido de la nota aborda básicamente tres cuestiones:

1. Qué artículos de las NFCAC siguen vigentes y cuáles han quedado tácitamente derogados y en qué sentido.
2. Qué formatos de estados contables (balance, cuenta de pérdidas y ganancias, estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujos de efectivo) y qué contenido mínimo han de tener las cuentas anuales consolidadas.
3. Aplicación por primera vez de las nuevas normas; o cómo se incorporan al balance consolidado de 2008 los activos y pasivos existentes en el balance consolidado de ejercicios anteriores.

2. PRINCIPALES MODIFICACIONES QUE AFECTAN A LAS NFCAC

2.1. Conceptos de grupo, sociedades multigrupo y asociadas.

La derogación tácita de los artículos de las NFCAC que se refieren al concepto de grupo resulta evidente y, además, se remonta al año 2005. Así, la definición de grupo a efectos de presentación de cuentas anuales consolidadas inicialmente incluida en el Real Decreto 1815/1991 se amplió radicalmente a raíz de la aprobación de la Ley 62/2003. Así, hasta 2004 la existencia de grupo se basaba en el cumplimiento de alguna de las condiciones que aseguraban la existencia de dominio o control por parte de la sociedad dominante sobre una o varias sociedades dependientes. Pero a partir del 1 de enero de 2005 ¹ se apelaba a la existencia o no de unidad de decisión entre las sociedades, presumiéndose en todo caso esa unidad de decisión cuando una dominante controlase a una o varias dependientes, pero sin cerrar la posibilidad de que se identificase unidad de decisión en otro caso, por lo que se daba entrada a la consolidación horizontal, es decir, a la obligación de presentar cuentas consolidadas a los denominados grupos por coordinación, que integrasen a sociedades sin relaciones de participación entre ellas, pero que, por ejemplo, estuviesen dominadas por una misma persona física. La falta de desarrollo reglamentario de esta modificación legal produjo una elevada incertidumbre sobre la delimitación del concepto de grupo y la obligación de consolidar, plasmada en numerosas consultas remitidas al ICAC. No es de extrañar, por tanto, que la nueva redacción dada al artículo 42 del CCo por la Ley 16/2007 supusiese una vuelta atrás, renunciando al criterio de la unidad de decisión y retomando el del control como forma de determinar la existencia de un grupo formado por una sociedad dominante y una o varias dependientes, recayendo la obligación de consolidar sobre la primera ². Con todo, con la Ley 16/2007 no se retrocede exactamente a la situación anterior a 2005, dado que se mantiene una definición de hecho, que no de derecho, del grupo ³, puesto que el control no tiene por qué ejercerse exclusivamente por la posesión de la mayoría de los derechos de voto o por disponer de ellos mediante acuerdos con terceros; por tener la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los administradores; o por que la dominante nombró a la mayoría de consejeros en el cargo durante los dos últimos ejercicios. Asimismo, en el cómputo de los derechos de voto se incluyen los que disponga la dominante concertadamente con cualquier otra persona. Este enfoque coincide con el de la NIC 27 (recogido en su párrafo 13), en la que se apostilla que la mera posesión de la mayoría de los derechos de voto no supondría en todo caso la existencia de control. Así, la NIC 27 contempla la existencia de control cuando la dominante tiene el poder de dirigir las políticas financieras y de explotación en virtud de determinados contratos, acuerdos o disposiciones reglamentarias. Asimismo, esta norma se extiende sobre la necesidad de evaluar si los derechos de voto a ejercer potencialmente (*warrants*, opciones de compra de acciones, deuda convertible en acciones, etc.) deben ser incorporados o no a efectos de establecer si existe control.

¹ Fecha de entrada en vigor de este apartado de la Ley 62/2003.

² No obstante, el concepto de grupo basado en la existencia de unidad de decisión se mantiene en la definición de empresas del grupo recogida en la norma 13.^a empresas del grupo, multigrupo y asociadas, de la tercera parte, cuentas anuales, del PGC, con efectos, por tanto, en la presentación de cuentas anuales individuales.

³ Sobre las repercusiones que implica adoptar una definición de hecho sobre una definición de derecho de lo que se entiende por grupo de sociedades, véase TUA PEREDA (1996).

En lo que respecta a otras sociedades del perímetro de consolidación, distintas de las sociedades dominante y dependientes, la principal novedad de la Ley 16/2007 se refiere a la definición de sociedad asociada, en la que se prescinde de la presunción de influencia notable o significativa para las participaciones superiores al 3 por 100 en empresas cotizadas, manteniéndose la cifra de participación del 20 por 100, pero para todas las sociedades participadas, cotizadas o no. Se entra así en coincidencia con lo establecido en la NIC 28. En el caso de que no se alcance este porcentaje, siguiendo el párrafo 6 de la NIC 28, la influencia notable debe ser claramente demostrada (presunción del fondo sobre la forma), en función de la existencia de indicios tales como:

- a) Que se tenga representación en el consejo de administración de la participada.
- b) Que se participe en la fijación de las políticas de la sociedad, incluyendo la participación en decisiones sobre dividendos y otras distribuciones de recursos.
- c) Que existan transacciones importantes entre el inversor y la sociedad participada.
- d) Que haya intercambio de directivos entre ambos; o
- e) Que se le suministre información técnica esencial para su actividad.

Tales criterios coinciden con los recogidos en el PGC de 2007 a efectos de establecer el concepto de empresa asociada, siendo opinión de la nota del ICAC que se extiendan también a la aplicación de las NFCAC.

En lo que respecta a las sociedades multigrupo, se mantiene la opción voluntaria por el método de integración proporcional, o la aplicación alternativa del procedimiento de puesta en equivalencia o método de la participación ⁴. Pero por aplicación del principio de uniformidad, se indica que dicha opción debe aplicarse en un sentido u otro a todas las sociedades multigrupo.

Las NFCAC no incluían en el perímetro de consolidación a las denominadas entidades de cometido o propósito especial (EPE) (en inglés, *Special Purpose Entities* o SPE). Tampoco se mencionan en la Ley 16/2007. Las EPE son entidades creadas para objetivos concretos y perfectamente definidos y pueden tener o no forma jurídica de sociedad. El IASB, a través de la SIC Interpretation 12 trata de las circunstancias bajo las cuales estas entidades, tristemente famosas a raíz del caso Enron, no deben quedar fuera del perímetro de consolidación. La nota del ICAC se refiere a las EPE como integrantes del perímetro de consolidación cuando actúan, en esencia, como una extensión de las actividades del grupo, y, en consecuencia, tienen la condición de sociedades dependientes, en tanto en cuanto son objeto de control. Se cita, además, que en la aplicación de este principio son válidos los criterios contenidos en la Circular 4/2004 del Banco de España y que, en caso de duda sobre la participación del grupo en

⁴ La denominación de procedimiento de puesta en equivalencia, tomada de la expresión francesa *mise en équivalence*, hace referencia a que, en su uso inicial como procedimiento simplificado de consolidación, al aplicarse al conjunto de sociedades del perímetro de consolidación, se hace equivalente la cuantía del patrimonio neto de la sociedad dominante a la del neto consolidado (NOBES, 2002, pág. 25). En la traducción oficial al español de las NIIF, publicada en el Diario Oficial de la UE, este término es sustituido por el de método de la participación, que coincide con el empleado por el IASB, como traducción de *equity method*, denominación empleada en el contexto de la valoración de las participaciones en los estados financieros de la sociedad inversora. No obstante, la nota del ICAC mantiene la expresión de puesta en equivalencia.

los riesgos y beneficios de la entidad, así como en su capacidad para participar en las decisiones operativas y financieras de la misma, se considerará a las EPE como sociedades dependientes.

2.2. Obligación de consolidar y sociedades excluidas.

En lo que respecta a las exenciones a la obligación de consolidar que, en su caso, pueden beneficiar a la dominante, se mantienen en similares términos la exención por tamaño y la exención a subgrupos de matrices domiciliadas en algún Estado miembro de la UE. Así, no están obligadas a consolidar las dominantes de los grupos que, en conjunto, no sobrepasen dos de los tres límites establecidos en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA) para la presentación de una cuenta de pérdidas y ganancias abreviada. Aquí la novedad radica en que los parámetros se aplican directamente sobre datos agregados, no consolidados. De esta forma, salvo que alguna empresa del grupo emita valores negociados en un mercado regulado de la UE, quedarían excluidos de consolidar los grupos que durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre del ejercicio, cumpliesen al menos dos de estos tres requisitos:

- a) Que el total de las partidas de activo no supere los 11.400.000 euros.
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los 22.800.000 euros.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 250.

Dado que la norma se aplica en los mismos términos que para poder presentar una cuenta de pérdidas y ganancias abreviada, la nota del ICAC aclara que las cuentas anuales consolidadas a considerar para el ejercicio anterior a 2008 son las correspondientes al grupo de control de la sociedad dominante, y no las cuentas consolidadas que adicionalmente habrían de presentarse del conjunto de sociedades sometidas a unidad de decisión (comúnmente identificadas como cuentas anuales consolidadas «horizontales o del grupo de coordinación»), de acuerdo con el texto del CCo vigente entre el 1 de enero de 2005 y el 31 de diciembre de 2007.

En lo que respecta a la exención a subgrupos, la única diferencia con respecto a la normativa anterior es que ahora la exención no se aplica cuando la sociedad dispensada emite valores negociados, mientras que antes la obligación de no cotizar se extendía a las dependientes de aquella.

No resulta pertinente una comparación con las NIIF en este apartado, dado que recordemos que la obligación de consolidar y las exenciones para los grupos españoles, cotizados o no, se rigen exclusivamente por lo establecido en el CCo.

Con respecto a las causas por las que una sociedad dependiente, multigrupo o asociada puede quedar excluida de la consolidación, se mantiene el régimen vigente desde la aprobación de la Ley 62/2003, que limita dicha exclusión a la aplicación del principio de importancia relativa, sin que por parte del ICAC se aporten aclaraciones adicionales o criterios de carácter objetivo. Se aclara, sin embar-

go, que dicho principio no puede invocarse para dejar de cumplir la obligación de consolidar. Así, por ejemplo, si la sociedad dominante de un grupo considerase que, por falta de actividad, todas sus dependientes quedarían excluidas de consolidar, ello no sería causa suficiente para no presentar y depositar las cuentas anuales consolidadas, incluyendo en ellas, en su caso, a las sociedades multigrupo y asociadas.

2.3. Método de consolidación global: eliminación inversión-neto.

Los ajustes por homogeneización previos a la agregación de las sociedades a consolidar por integración global y proporcional se explican de acuerdo con la nueva redacción contenida en los artículos 44 y 45 del CCo, coincidentes con lo establecido en los párrafos 23 y 24 de la NIC 27. Los cambios introducidos se refieren a la posibilidad de agregar balances de sociedades consolidadas que cierren su ejercicio dentro de los tres meses anteriores o posteriores a la fecha de cierre de la dominante, y a que los elementos de todas las sociedades consolidadas deben ser valorados de manera uniforme, sin que tengan por qué coincidir con los criterios empleados por la dominante en sus cuentas individuales.

En cuanto a la forma de realizar la eliminación de la participación de la dominante contra el patrimonio neto de la dependiente bajo el método de integración global, la nota del ICAC indica que para las tomas de control que tengan lugar a partir del 1 de enero de 2008 o para tomas de control anteriores que se consoliden por primera vez en 2008 se aplique el método de la adquisición regulado en la Norma de Registro y Valoración (NRV) 19.^a del PGC.

Es decir, si en las NFCAC la determinación del fondo de comercio seguía el siguiente esquema:

+	Valor contable de la participación (precio de adquisición).
–	Valor de la parte proporcional de los fondos propios atribuible a dicha participación en la fecha de primera consolidación.
=	Diferencia de primera consolidación.
–	Diferencias de valoración imputadas a activos y pasivos de la dependiente, hasta el límite que sea atribuible a la sociedad dominante, en función del porcentaje de participación en la dependiente.
=	Fondo de comercio de consolidación.

De acuerdo con la NRV 19.^a del PGC, la forma de cálculo sería:

1.º	Puesta a valor razonable de los activos identificables adquiridos y de los pasivos asumidos, incluidas las provisiones, en el balance de la sociedad dependiente.
2.º	Determinación del coste de la combinación de negocios.
3.º	Determinación del fondo de comercio, como diferencia entre:
+	Coste de la combinación de negocios.
–	Porcentaje adquirido del patrimonio neto de la dependiente a efectos de la combinación de negocios, determinado por diferencia entre los activos y pasivos a valor razonable.
=	Fondo de comercio de consolidación.

Con respecto a la normativa anterior, el principal cambio consiste en el reconocimiento del 100 por 100 de la diferencia entre el valor razonable y el valor contable de los activos y pasivos de la dependiente, puesta de manifiesto en la fecha de adquisición, atribuyendo la parte correspondiente a los socios externos o minoritarios. El exceso entre el coste de la participación y el valor razonable de los activos netos se reconoce en el activo como un fondo de comercio, salvo que, excepcionalmente, su saldo sea acreedor o negativo, en cuyo caso se reconoce como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada. De igual forma que en el caso de un fondo de comercio reconocido en cuentas individuales para otras clases de combinaciones de negocios, este activo se considera que tiene vida útil indefinida y no se amortiza, sin perjuicio del eventual reconocimiento de pérdidas por deterioro ⁵.

Al margen de posibles cambios en el perímetro de consolidación derivados de transmisiones de participaciones entre empresas del grupo, que mantienen el tratamiento establecido en las NFCAC, solo se exceptúa la aplicación del método de la adquisición en un caso muy concreto: cuando mediante una aportación no dineraria se incorpora al conjunto consolidable una sociedad que constituya un negocio ⁶ y que, de acuerdo con la norma 13.^a de la tercera parte del PGC, cuentas anuales, se define como empresa del grupo a efectos de cuentas individuales, por hallarse bajo dirección única, pero no cumplía hasta este momento con la definición de dependiente del artículo 42 del CCo, a efectos de cumplir con la obligación de presentar cuentas consolidadas. En este caso, los activos y pasivos de la dependiente se incorporan por su valor contable, que habrá de coincidir con el coste de la participación a efectos de las cuentas consolidadas.

El apartado 2.4. de la NRV 19.^a del PGC se refiere a una serie de excepciones a la aplicación general del criterio del valor razonable, remitiéndose para la valoración de activos y pasivos afectados por tales excepciones a los criterios establecidos en el propio PGC, fuera de lo que son combinaciones de negocios. Un ejemplo son los impuestos diferidos de la sociedad adquirida, que no se valorarían a su valor razonable, equivalente al valor actual, conforme a una determinada tasa de descuento, sino a su valor nominal, esto es, al importe del efecto impositivo a la fecha de reversión de la diferencia temporaria que dio lugar al registro de tales impuestos diferidos.

El término activos identificables debe interpretarse en el sentido de que tales elementos cumplen con los criterios de registro o reconocimiento establecidos en el marco conceptual del PGC: que se trate de bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro; que sea probable la obtención de tales beneficios o rendimientos; y que su valor pueda determinarse de forma fiable. Todo ello sin perjuicio de que para los activos intangibles se exija, en particular, cumplir con el criterio de identificabilidad: es decir, que sean separables, esto es, susceptibles de ser separados de la empresa y vendidos, cedidos, entregados para su explotación, arrendados o intercambiados; o que surjan de derechos legales o contractuales; con independencia de que tales derechos sean transferibles o separables de la empresa o de otros derechos u obligaciones.

⁵ Una explicación detallada sobre la nueva forma de determinar el fondo de comercio de consolidación, coherente con las NIIF inicialmente adoptadas por la UE, puede consultarse en CONDOR y BLASCO (2004).

⁶ De acuerdo con la NRV 19.^a del PGC un negocio «es un conjunto de elementos patrimoniales constitutivos de una unidad económica dirigida y gestionada con el propósito de proporcionar un rendimiento, menores costes u otros beneficios económicos a sus propietarios o partícipes». Sobre la aplicación práctica de esta definición, véase KPMG (2007: 64 y ss.).

Siguiendo el PGC, el coste de la combinación de negocios viene determinado por la suma de (NRV 19.^a, apartado 2.3):

- a) Los valores razonables, en la fecha de adquisición, de los activos entregados, de los pasivos incurridos o asumidos y de los instrumentos de patrimonio emitidos a cambio de los negocios adquiridos.
- b) El valor razonable de cualquier contraprestación adicional que dependa de eventos futuros o del cumplimiento de ciertas condiciones, siempre que tal contraprestación se considere probable y su valor razonable pueda ser estimado de forma fiable.
- c) Cualquier coste directamente atribuible a la combinación, como los honorarios abonados a asesores legales u otros profesionales que intervengan en la operación ⁷.

Por lo demás, los cambios en la eliminación inversión-neto vienen impuestos por la incorporación al patrimonio neto de la participación de los socios externos, así como la inclusión de partidas tales como las subvenciones o los ajustes por cambios de valor no reconocidos en el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (como por ejemplo los derivados de la valoración al cierre de activos financieros disponibles para la venta). Así, por ejemplo, una subvención contabilizada en el balance de una dependiente con anterioridad a su adquisición por el grupo, forma parte de las partidas a eliminar contra la participación en la dependiente, en el porcentaje adquirido por el grupo, atribuyendo el resto a los socios externos. En consecuencia, las posteriores imputaciones a la cuenta de pérdidas y ganancias de subvenciones reconocidas con anterioridad a la adquisición deberán ser eliminadas. Lo anterior afecta también al procedimiento de puesta en equivalencia, ajustándose el valor de las participaciones por cualquier alteración en el patrimonio neto, ya sea por los resultados registrados en la cuenta de pérdidas y ganancias o por los ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto.

El PGC adopta también el mecanismo de contabilidad provisional de la adquisición recogido en la NIIF 3, por el que se dispone de un plazo máximo de un año para hacer ajustes sobre el coste de la combinación y, mayormente, sobre el valor razonable de los activos adquiridos y los pasivos asumidos, siempre y cuando tales ajustes sean consecuencia de nuevas informaciones referidas a hechos o circunstancias ya existentes a la fecha de la adquisición. Los ajustes, obviamente, habrán de tener carácter retrospectivo, esto es, deben referirse a la fecha de adquisición. Lo anterior no es aplicable a los cambios relacionados con el desenlace de contingencias relacionadas con las condiciones contractuales de la adquisición, que pudieran derivar en una alteración futura de la contraprestación. Así, el coste de la combinación pudiera incrementarse o reducirse en el futuro si se estableció algún tipo de condición a cumplir en un determinado plazo, el cual no tiene por qué ser inferior a un año.

Como se comentó en párrafos anteriores, el fondo de comercio registrado en el activo del balance consolidado se considera un intangible de vida útil indefinida, por lo que no se amortiza, pero se

⁷ La nueva NIIF 3, como consecuencia del actual programa de convergencia con las normas americanas del Financial Accounting Standards Board (FASB), cambia al criterio del Statement of Financial Accounting Standard (SFAS) 141, excluyendo tales gastos del coste de la combinación. Además, se permite determinar dicho coste con referencia al 100 por 100 del valor razonable de la entidad adquirida, lo que implicaría reconocer la participación de los intereses minoritarios en el fondo de comercio. Tales modificaciones ya figuraban en el borrador de junio de 2005, sobre el que se extienden los trabajos de CAÑIBANO y MORA (2006) y CORONA y BEJARANO (2007).

obliga a realizar a la fecha de cierre de cada ejercicio un test para comprobar si el fondo de comercio mantiene su valor inicial o si, por el contrario, existen indicios de deterioro de su valor ⁸, en cuyo caso, se cuantifica el mismo por diferencia entre el valor contable o en libros y el importe recuperable, que se define como el mayor entre el valor razonable menos los gastos de venta y el valor de uso. A estos efectos, habremos de remitirnos al apartado 2.2. de la NRV 2.^a, Inmovilizado material. En ella, para facilitar el cálculo del valor de uso, que se define como el valor actual de los flujos netos de efectivo que se derivan de la existencia de ese fondo de comercio, se propone repartir el saldo del fondo de comercio entre las diferentes unidades generadoras de efectivo que puedan identificarse, entendiendo por tales el grupo más pequeño de activos que genera entradas de efectivo que son, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos. De no poder medirse con fiabilidad el valor razonable, si comparamos el valor contable o en libros de cada unidad de generadora de efectivo, más la parte de fondo de comercio que le corresponda, con su valor de uso, se puede determinar la cuantía del deterioro, si es que el valor de uso es menor, reduciendo en primer lugar el saldo del fondo de comercio. Aclaremos lo anterior con el siguiente ejemplo:

EJEMPLO 1:

La empresa «A» compra el 31-12-X1, por 1.100 u.m., el 100% del capital de «B». En ese momento el valor razonable de los activos de «B», menos el valor razonable de sus pasivos, es de 1.000 u.m. El fondo de comercio es:

+ Coste de la combinación de negocios	1.100
– 100% del valor razonable de los activos, menos los pasivos de «B»	–1.000
<hr/>	
Fondo de comercio	100

Se identifican dos unidades generadoras de efectivo (UGE) en «B» cuyos valores razonables a 31-12-X1 son:

UGE 1	400 u.m.
UGE 2	600 u.m.

El fondo de comercio se reparte proporcionalmente entre las dos UGE:

Fondo de comercio de la UGE 1	40
Fondo de comercio de la UGE 2	60

A 31-12-X2 se aprecian indicios de deterioro en la UGE 2, cuyo importe recuperable se estima en 500 u.m. La pérdida por deterioro es, por tanto, de 100 u.m. Las primeras 60 u.m. reducirían el saldo del fondo de comercio, mientras que las 40 u.m. restantes reducirían el valor de otros activos de la UGE 2.

⁸ Para evaluar la existencia de tales indicios de deterioro del valor podemos basarnos en las indicaciones recogidas en el párrafo 12 de la NIC 36.

A diferencia de lo que acontece para otros activos, las pérdidas por deterioro del fondo de comercio no tienen carácter reversible, dado que se considera que tal reversión equivaldría al reconocimiento de un fondo de comercio generado internamente.

Sin perjuicio de que conforme a la Ley 16/2007 y al PGC, deje de amortizarse el fondo de comercio, el artículo 213 del TRLSA, sobre la aplicación de resultados, obliga a dotar una reserva indisponible que ha de alcanzar un saldo equivalente al valor contable del fondo de comercio en el activo, destinándose a tal efecto una cifra del beneficio que represente, al menos, un 5 por 100 del importe del citado fondo de comercio, lo que equivale, en términos de protección patrimonial, a la anterior dotación a la amortización por un período máximo de 20 años, si es que la dotación fuese lineal. Con todo, este precepto solo resulta aplicable a los fondos de comercio reconocidos en cuentas individuales (debidos a una fusión, por ejemplo). Ahora bien, en el caso de un fondo de comercio por adquisición de filiales, reconocido exclusivamente en el activo del balance consolidado, su deterioro debería, en teoría, estar incluido dentro del que se determinase sobre el valor en libros de la participación, a registrar en las cuentas individuales de la sociedad del grupo que posee la participación.

EJEMPLO 2:

Con los datos del ejemplo anterior, a 31-12-X1, el ajuste sobre el balance agregado, a efectos de presentación del balance consolidado, por la eliminación inversión-patrimonio neto, sería:

	Debe	Haber
Patrimonio neto («B»)	1.000	
Fondo de comercio	100	
Participación en «B» («A»)		1.100

Un año más tarde, el ajuste correspondiente a la eliminación inversión-patrimonio neto sería:

	Debe	Haber
Capital y reservas («B»)	1.000	
Fondo de comercio	40	
Participación en «B» («A»)		1.000
Pérdidas y ganancias («A»)		40

Y el ajuste sobre la cuenta de pérdidas y ganancias agregada sería:

	Debe	Haber
Pérdidas por deterioro del fondo de comercio	60	
Saldo de pérdidas y ganancias («A»)	40	
Pérdidas por deterioro de inversiones en empresas del grupo («A»)		100

.../...

.../...

En las cuentas individuales de «A» se habría registrado una pérdida por deterioro de 100 u.m. de la participación en «B», de las cuales 60 u.m. se deben al deterioro del fondo de comercio y las 40 u.m. restantes al deterioro del valor de otros activos de «B». Pero en las cuentas consolidadas, esas pérdidas de 40 u.m. entran en el resultado consolidado a través de la atribución a la dominante «A» del resultado de «B» y no como pérdidas por deterioro de la participación registradas por «A» en sus cuentas individuales, de ahí el ajuste de 40 u.m. sobre el resultado de «A».

2.4. Adquisiciones sucesivas previas a la obtención del control.

En el caso de que la toma de control haya venido precedida de una o varias adquisiciones de participaciones minoritarias, se aplica lo establecido en el apartado 2.7 de la NRV 19.^a del PGC que desarrolla las combinaciones de negocios realizadas por etapas, lo cual implica determinar el fondo de comercio que surge en cada una de las adquisiciones, integrar en el balance consolidado los activos y pasivos de la dependiente a su valor razonable a la fecha de la toma de control, y realizar un ajuste contra reservas, neto del efecto impositivo, de la diferencia con respecto a los valores razonables de los activos y pasivos de la dependiente identificados a la fecha de la compra de las diferentes participaciones. Asimismo, de forma similar a lo establecido para otras combinaciones de negocios en la letra d) del apartado 2.7 de la NRV 19.^a del PGC, antes de proceder a la eliminación inversión-neto, se eliminarán los ajustes al valor razonable que, en su caso, hubiese practicado la dominante en sus cuentas individuales sobre las participaciones adquiridas antes de la toma de control. A modo de aclaración, se plantea el ejemplo siguiente:

EJEMPLO 3:

El 31-12-X1 la empresa «A» compra acciones de «B» que representan un porcentaje del capital del 15%. El precio de adquisición de la participación es de 40 u.m. El balance de «B» a 31-12-X1 es:

Terrenos	40	Capital	20
Otros activos	10	Reservas	10
		Pasivo	20
Total	50	Total	50

El valor en libros de los activos y pasivos de «B» coincide con su valor razonable, excepto para los terrenos, cuyo valor razonable es de 70 u.m. La sociedad «A» clasifica la participación en «B» en la categoría de activos financieros a coste, de acuerdo con el PGC de PYMES, lo que implica que la inversión se valora al coste o precio de adquisición.

.../...

.../...

A 31-12-X3 la empresa «A» compra acciones de «B» por 300 u.m. hasta alcanzar el 100% del capital. El balance de «B» a 31-12-X3 es:

Terrenos	40	Capital	20
Otros activos	80	Reservas	80
		Pasivo	20
Total	120	Total	120

A la fecha de este balance, el valor razonable de los terrenos de «B» es de 100 u.m. Las dos sociedades tributan en el régimen general del Impuesto de Sociedades al tipo de gravamen del 30%.

A efectos de presentación de cuentas anuales consolidadas a 31-12-X3, la determinación del fondo de comercio se haría del siguiente modo:

- Por la participación del 15% adquirida el 31-12-X1:

Valor razonable de los activos adquiridos y pasivos asumidos:

Terrenos	70
Otros activos	10
Pasivos (-) *	-29
	<u>51</u>

* Incluye un pasivo por diferencias temporarias impositivas de 9 u.m., por el 30% de la diferencia entre el valor razonable (70 u.m.) y el valor contable (40 u.m.) de los terrenos, equivalente este último a su valor fiscal.

+ Coste de la combinación de negocios	40
- Porcentaje adquirido del valor razonable de los activos y pasivos (15% s/51) ...	-7,65
Fondo de comercio	<u>32,35</u>

- Por la participación del 85% adicional adquirida el 31-12-X3:

Valor razonable de los activos adquiridos y pasivos asumidos:

Terrenos	100
Otros activos	80
Pasivos (-)*	-38
	<u>142</u>

* Incluye un pasivo por diferencias temporarias impositivas de 18 u.m., por el 30% de la diferencia entre el valor razonable (100 u.m.) y el valor contable (40 u.m.) de los terrenos, equivalente este último a su valor fiscal.

.../...

.../...

+ Coste de la combinación de negocios	300
– Porcentaje adquirido del valor razonable de los activos y pasivos (85% s/142)	–120,7
Fondo de comercio	179,3

A 31-12-X3, el ajuste sobre el balance agregado, correspondiente a la eliminación inversión-patrimonio neto sería:

	Debe	Haber
Capital («B»)	20	
Reservas («B»)	80	
Terrenos («B»)	60	
Fondo de comercio	211,65	
Participación en «B» («A»)		340
Pasivo por diferencias temporarias deducibles		18
Reservas		13,65

La anotación al debe en la cuenta de terrenos permite reconocer estos activos a su valor razonable de 100 u.m. en el balance consolidado, cuando en el balance individual de «B» figuraba por su coste de 40 u.m.

El ajuste en reservas representa la diferencia entre el valor razonable de los activos y pasivos de «B» entre las dos fechas de adquisición de participaciones, multiplicado por el porcentaje del capital adquirido inicialmente $[0,15 \times (142 - 51) = 13,65 \text{ u.m.}]$.

En el ejemplo, «A» contabiliza la participación inicial del 15% a su coste o precio de adquisición porque aplica la NRV de instrumentos financieros contenida en PGC de PYMES. Pero si se aplicase el PGC, normalmente, esta participación se clasificaría como un activo financiero disponible para la venta, lo que implica que al cierre de cada ejercicio se contabiliza por su valor razonable, ajustando los cambios de valor directamente contra el patrimonio neto. Es decir, con los datos del ejemplo anterior, el 31-12-X3 la empresa «A» tendría contabilizada en su activo la participación del 15% en «B» no a su coste de 40 u.m., sino a su valor razonable a 31-12-X2. Suponiendo que este valor razonable fuese de 80 u.m., en el patrimonio neto de «A» figuraría un ajuste por cambio de valor de la diferencia de 40 u.m. $(80 - 40 \text{ u.m.})$.

La tarea no acabaría aquí, porque cuando la empresa «A» revalorizó su inversión del 15% en «B», por 40 u.m., debió reconocer el efecto impositivo de dicho ajuste, dado que el valor fiscal de la inversión seguiría siendo su coste de 40 u.m. Por lo tanto, «A» registró con cargo a patrimonio neto un pasivo por impuesto diferido del 30% de 40 u.m. (12 u.m.) .

Con la compra del 85% adicional la participación del 15% se va a reclasificar como inversión en sociedades dependientes. En consecuencia, la empresa «A», en su libro diario, con fecha 31-12-X3, conforme a lo establecido en el apartado 2.5.1 de la NRV 9.^a

.../...

.../...

del PGC, considerará como coste de la inversión inicial del 15% su valor contable inmediatamente anterior a la toma de control, a 31-12-X3, manteniéndose los ajustes valorativos previos. En suma, el valor en libros de la participación en «B», una vez alcanzado el 100% de participación, sería de $80 + 300 = 380$ u.m.

Pero a efectos de presentación de las cuentas consolidadas, antes de proceder a la eliminación inversión-neto, se deberá valorar a su coste la inversión inicial en «B», eliminando el ajuste a valor razonable practicado por «A» a 31-12-X2.

El ajuste sobre el balance agregado a 31-12-X3 sería:

	Debe	Haber
Patrimonio neto. Ajustes por cambios de valor	28	
Pasivo por diferencias temporarias deducibles	12	
Participación en «B» («A»)		40

Y por la eliminación inversión-neto, de forma similar a cuando la inversión inicial se valoraba a su coste:

	Debe	Haber
Capital («B»)	20	
Reservas («B»)	80	
Terrenos («B»)	60	
Fondo de comercio	211,65	
Participación en «B» («A»)		340
Pasivo por diferencias temporarias deducibles		18
Reservas		13,65

La fecha para los cálculos que determinan el saldo del fondo de comercio coincide con el de la adquisición o adquisiciones. Sin embargo, las NFCAC consideraban la posibilidad de tomar por fecha de primera consolidación el primer día del ejercicio en el que el grupo presentase cuentas anuales consolidadas por primera vez. No podría reconocerse en este caso una diferencia negativa de consolidación, sino una reserva, dado que tal diferencia podría venir provocada por los beneficios retenidos por la dependiente desde la fecha de adquisición hasta la fecha de primera consolidación. Este precepto se estableció para facilitar la determinación del fondo de comercio, habida cuenta de que hasta 1991 la presentación de cuentas anuales consolidadas no era obligatoria para la generalidad de los grupos de empresas españoles. La situación actual es, obviamente, diferente: la ausencia de mayores exigencias en cuanto a la obligación de consolidar justifica que no se contemple esta opción en el CCo y que, por tanto, deje de estar vigente el n.º 3 del artículo 22 de las NFCAC.

2.5. Aumentos y reducciones de inversión o participación.

Los artículos 28 y 29 de las NFCAC regulan el tratamiento que reciben en las cuentas consolidadas los aumentos y reducciones de inversiones y participaciones, en el caso de que tales operaciones no produzcan cambios en el grupo consolidable, es decir, que no se tome el control de nuevas sociedades dependientes o se pierda el control de una sociedad dependiente participada con anterioridad.

A este respecto se distinguen los siguientes casos:

- 1.º Aumento o reducción de inversión y de participación (por ejemplo, por compra o venta a los socios externos de participaciones adicionales).
- 2.º Aumento o reducción de inversión sin aumento o reducción de participación (por ejemplo, por suscripción o reembolso de las participaciones que correspondan en una ampliación o reducción de capital efectuada por la dependiente).
- 3.º Aumento o reducción de la participación sin aumento o reducción de la inversión (por ejemplo, cuando la dependiente compra sus propias acciones solamente a los socios externos o solamente a la sociedad dominante).

Dado que, conforme al artículo 45 del CCo, la partida de socios externos pasa a considerarse como integrante del patrimonio neto consolidado, en la nota del ICAC se aclara que las transacciones entre estos y la dominante tienen en todo caso la consideración de operaciones con instrumentos de patrimonio propio, por lo que se ajustan contra reservas las eventuales diferencias surgidas en función del precio estipulado para las acciones adquiridas o enajenadas, sin poder reconocer resultado alguno en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, y no se modifica el fondo de comercio determinado conforme a la participación originaria, sin perjuicio de considerar como indicio de deterioro de su valor que el precio fijado implique un ajuste negativo o deudor a reservas. En consecuencia, los aumentos y reducciones de inversión y participación pasan a registrarse en cuentas consolidadas de forma similar a lo ya contemplado en las NFCAC para los supuestos 2.º y 3.º.

2.6. Eliminaciones por operaciones internas.

No existen modificaciones en la regulación de las eliminaciones de partidas recíprocas y de resultados por operaciones internas. Sin perjuicio de que se aclare que las eliminaciones afectan tanto a los resultados registrados en la cuenta de pérdidas y ganancias como a los contabilizados como ingresos y gastos reconocidos en el estado de cambios en el patrimonio neto. No se hace mención alguna, sin embargo, sobre si se eliminan o no los resultados registrados por sociedades puestas en equivalencia en sus operaciones con las empresas del grupo, cuestión sobre la que las NFCAC no se pronunciaban.

Con independencia de lo anterior, llaman la atención las cuatro últimas líneas de la nueva redacción del artículo 46 del CCo: «Sin perjuicio de las eliminaciones indicadas, deberán ser objeto, en su caso, de los ajustes procedentes las transferencias de resultados entre sociedades incluidas en la consolidación». La mera eliminación y el posterior reconocimiento del resultado de una operación intragrupo, cuando una de las sociedades vende el bien o servicio objeto de la operación a terceros ajenos al grupo, no impide que se transfieran resultados consolidados de una sociedad del grupo a la otra, transferencia que se produce en mayor o menor medida, dependiendo de los precios y márgenes establecidos en las transacciones internas. Veámoslo con un ejemplo.

EJEMPLO 4:

Sea un grupo formado por «A» que participa en el 80% de «B». Supongamos que la dominante «A» le vende a su dependiente «B» mercaderías con un margen del 20% sobre su precio de adquisición de 100 u.m. A su vez, «B» vende las mercaderías a terceros ajenos al grupo con un margen de 20 u.m. El resultado consolidado estaría compuesto por:

Resultado consolidado de «A»	20 u.m.
Resultado consolidado de «B»	20 u.m.
Resultado consolidado total	40 u.m.
Resultado atribuido a la dominante ($20 + 0,8 \times 20$)	36 u.m.
Resultado atribuido a socios externos ($0,2 \times 20$)	4 u.m.

Supongamos ahora que «A» vende con un margen del 10% sobre el precio de compra de las mercaderías y que «B» vende a terceros con un margen de 30 u.m.

Resultado consolidado de «A»	10 u.m.
Resultado consolidado de «B»	30 u.m.
Resultado consolidado total	40 u.m.
Resultado atribuido a la dominante ($10 + 0,8 \times 30$)	34 u.m.
Resultado atribuido a socios externos ($0,2 \times 30$)	6 u.m.

El resultado consolidado es el mismo, pero su reparto entre las sociedades del grupo es diferente y, como consecuencia, también resulta distinto el reparto entre el resultado atribuido a la dominante y el de los minoritarios. Del tenor literal del artículo del CCo, podría interpretarse, por tanto, la necesidad de ajustar el reparto del resultado entre las sociedades, reparto que, para no resultar arbitrario, solo podría hacerse tomando como referencia valores razonables o de mercado para las transacciones intragrupo.

2.7. Consolidación de filiales extranjeras.

En la consolidación de filiales en moneda extranjera, la NIC 21 ya no contempla el método monetario-no monetario de las NFCAC, reservado a las filiales cuya actividad no se considera autonomía con respecto a la de las sociedades españolas del grupo. Ello es debido a que en tal circunstancia, normalmente, la moneda funcional de estas filiales extranjeras no autónomas, esto es, la moneda del entorno económico principal en el que opera la empresa, sería el euro. En consecuencia, en este caso el problema de convertir a euros operaciones denominadas en moneda extranjera es similar al que acontece en las sociedades españolas del grupo, siendo de aplicación lo previsto en el artículo 38 del CCo, conforme a la nueva redacción dada por la Ley 16/2007, desarrollado por la NRV 11.^a del PGC, que, a su vez, transcribe el contenido establecido al efecto por la NIC 21. Así, para los activos y pasivos denominados en moneda extranjera, tanto los de las sociedades españolas del grupo como los de las filiales extranjeras cuya moneda funcional sea el euro, se ha de distinguir si se trata de partidas monetarias o no monetarias. Las primeras tienen un valor fijo y cierto de realización, reembolso o extinción, mientras que los activos y pasivos no monetarios se definen por exclusión: son los no definidos como monetarios. La elección del tipo de cambio de conversión se resume en el siguiente cuadro:

Clase de partida	Criterio de valoración	Tipo de cambio a aplicar
No monetaria	Coste	Histórico
	Valor razonable	Del valor razonable
Monetaria		De cierre

Por tanto, las partidas en moneda extranjera no monetarias valoradas al coste o coste amortizado se convierten al tipo de cambio histórico, esto es, el de la fecha de reconocimiento en el balance. Las partidas no monetarias a valor razonable, por ejemplo, participaciones en capital clasificadas como instrumentos financieros para negociar o como activos financieros disponibles para la venta, conforme a las NIIF y al PGC, se convierten a euros aplicando el tipo de cambio de la fecha del ajuste de valor. Por último, las partidas monetarias se convierten al tipo de cambio de cierre. En los dos últimos casos, se pueden registrar aumentos o disminuciones en el valor contable o en libros de los activos y pasivos como consecuencia de diferencias de cambio debidas a las variaciones en el tipo de cambio. Tales diferencias positivas o negativas se registran como un ingreso o como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias individual del ejercicio en el que se producen, salvo cuando se refieren a activos no monetarios clasificados como activos financieros disponibles para la venta, en cuyo caso las diferencias de cambio se registran como ingreso o como gasto directamente en el patrimonio neto, dado que es así como se registran el resto de variaciones en el valor razonable de esta clase de inversiones.

Para el resto de filiales extranjeras, esto es, para aquellas cuya moneda funcional no sea el euro, es cuando procede la conversión de sus balances previa a su integración en las cuentas de la dominante. Para ellos sigue siendo de aplicación el método del tipo de cambio de cierre recogido en el artículo 55 de las NFCAC, previsto para las filiales extranjeras cuyas actividades se desarrollan

de manera autónoma con respecto a las de las sociedades nacionales del grupo. No obstante, en coherencia con lo establecido en el PGC, en el caso de que la participada cause baja del perímetro de consolidación, la diferencia de conversión acumulada, de la que se habría restado en su momento el correspondiente efecto impositivo, se imputa a la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada y no a reservas. Asimismo, se aclara que el fondo de comercio reconocido por la participación en una filial cuya moneda funcional no coincida con la de la dominante se considera, con carácter general, un activo de dicha filial, lo que implica que se determina en la moneda de esta y luego se convierte al tipo de cambio de cierre.

3. NUEVOS MODELOS DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS

La adaptación a las NIIF, en sintonía con lo ya recogido en las modificaciones introducidas en el CCo por la Ley 16/2007, implica cambios en la presentación de las cuentas anuales consolidadas. En lo que respecta a los formatos y contenidos de las cuentas anuales, se ha partido de los modelos de balance, cuenta de pérdidas y ganancias, estado de cambios en el patrimonio neto y estados de flujos de efectivo del PGC, incorporando los epígrafes necesarios para dar cabida a cuentas específicas que surgen en el proceso de consolidación. De acuerdo con el CCo, no se plantea excepción alguna a la presentación de un estado de flujos de efectivo consolidado. Además, estos modelos de estados contables, así como la regulación del contenido mínimo de la memoria consolidada, deben ser adoptados por la generalidad de los grupos de sociedades españoles, también por los que presenten sus cuentas consolidadas conforme a las NIIF.

La estructura del balance consolidado y la presentación de los diferentes activos y pasivos se corresponde con la establecida en el PGC para las cuentas individuales. De este modo, las participaciones de la sociedad dominante en poder de dependientes reciben el mismo tratamiento que las acciones propias de la dominante, reconociéndose como un patrimonio neto negativo, sin que su enajenación pueda dar lugar al registro de resultado alguno en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, debiendo eliminarse contra reservas el eventual resultado que hubiese sido reconocido por la dependiente dueña de la participación.

En el caso de que el grupo decida poner a la venta su participación en una sociedad dependiente y se considere que dicha enajenación tendrá lugar a corto plazo, se aplica la NRV 7.^a del PGC. En consecuencia, si la dependiente constituye un grupo enajenable de activos y pasivos mantenidos para la venta, los primeros se incluyen en el balance consolidado en el epígrafe de «activos no corrientes mantenidos para la venta», y los segundos, en el correspondiente epígrafe del pasivo: «pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta». El valor conjunto del grupo enajenable de elementos será el menor entre el valor contable neto de los diferentes activos y pasivos y el valor razonable menos los gastos de venta del conjunto, registrándose en su caso una pérdida por deterioro. Según lo anterior, no se daría una coincidencia plena entre la información recogida en las cuentas individuales y consolidadas de la sociedad titular de la participación, dado que en el balance individual, la participación se calificaría como activo no corriente mantenido para la venta, y se reconoce-

ría exclusivamente en el activo. En suma, la mera consideración de la participación como grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta no impide excluirla del proceso de consolidación (homogeneización, agregación y eliminaciones).

Asimismo, cuando se trate de participaciones que fueron adquiridas con ánimo de revenderlas a corto plazo o cuando constituyan una línea de negocio o un área geográfica de la explotación, que sea significativa y pueda considerarse separada del resto y su venta forme parte de un plan individual y coordinado para enajenar o deshacerse de ellas por otra vía, los resultados producidos por tales participaciones se deben presentar netos de impuestos como resultados de operaciones interrumpidas, en el correspondiente epígrafe de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidadas, en coincidencia con lo establecido en la norma 7.^a de la tercera parte, cuentas anuales, del PGC.

En el patrimonio neto consolidado pasa a incluirse el saldo de socios externos o intereses minoritarios. En consecuencia, el estado de cambios en el patrimonio neto recogerá también los aumentos y disminuciones en esta partida, que pasa a reflejar la participación de los socios ajenos al grupo en el patrimonio neto de la dependiente o dependientes. Es por tanto necesario repartir entre sociedad dominante y socios externos, no solamente el resultado consolidado después de impuestos que ha de lucir en la cuenta de pérdidas y ganancias, sino también los ingresos y gastos reconocidos directamente contra patrimonio neto, aunque tal reparto, de acuerdo con el modelo propuesto por el ICAC, no se plasma en el estado de ingresos y gastos reconocidos, bastando con que figure en el cuadro correspondiente al estado total de cambios en el patrimonio neto consolidado.

El estado de flujos de efectivo consolidado viene a sustituir al cuadro de financiación consolidado de las NFCAC, cuya presentación, sin embargo, tenía carácter voluntario. La principal diferencia que podemos encontrar en la presentación de un estado de flujos de efectivo consolidado frente a su homónimo individual se refiere al reflejo, dentro de los flujos por actividades de inversión, de los pagos y cobros por adquisiciones y enajenaciones de participaciones que supongan cambios en el perímetro de consolidación, los cuales deben reflejarse netos del saldo de efectivo y equivalentes de las sociedades adquiridas o enajenadas. Por lo demás, en la conciliación entre el resultado consolidado antes de impuestos y los flujos de efectivo de las actividades de la explotación se incluye un ajuste por el que la participación en resultados de sociedades puestas en equivalencia se sustituye por los dividendos cobrados por el grupo durante el ejercicio, procedentes de tales sociedades. A diferencia de lo que acontecía en el cuadro de financiación consolidado con los recursos procedentes de las operaciones, no se exige atribuir a los socios externos su participación en los flujos de efectivo de las actividades de explotación, lo cual resulta lógico, dada la poca utilidad de dicha información en comparación con la dificultad de su cálculo.

4. TRANSICIÓN A 1 DE ENERO DE 2008

Para entender el proceso de transición, debemos partir de la base de que, para un grupo cuya dominante delimita su ejercicio contable en coincidencia con el año natural, el primer balance con-

solidado a elaborar conforme a los criterios establecidos en la nota del ICAC llevará por fecha el 31 de diciembre de 2008, elaborándose a partir de los balances individuales, ya adaptados al nuevo PGC, también a 31 de diciembre, de las sociedades consolidadas. Sin embargo, a los efectos de lo explicado en los párrafos siguientes, la fecha de transición es el 1 de enero de 2008, tanto para las cuentas individuales como para las cuentas consolidadas. Es por ello que no se exige la presentación de información consolidada comparativa correspondiente al ejercicio 2007, sin perjuicio de que en la memoria consolidada se incluya una nota explicativa relativa a la transición, con un contenido similar al exigido en las cuentas individuales.

En lo que respecta a los grupos de sociedades que en ejercicios anteriores presentaban sus cuentas anuales consolidadas de acuerdo con las NFCAC, por lo que atañe a la aplicación por primera vez de los nuevos preceptos del CCo y su desarrollo de acuerdo con los criterios contenidos en la nota del ICAC, para la elaboración de las cuentas consolidadas correspondientes al primer ejercicio cerrado a partir del 1 de enero de 2008, se debe tener en cuenta lo establecido en las disposiciones transitorias del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el PGC.

Como consecuencia de lo anterior, no se modifica el cálculo de las diferencias de primera consolidación que se tuvieron en cuenta en la consolidación de ejercicios anteriores, a saber: diferencias de valoración en activos y pasivos, fondos de comercio y diferencias negativas de consolidación, tanto de las sociedades consolidadas por integración global y proporcional como de aquellas a las que se aplicó el procedimiento de puesta en equivalencia. Esto no impide que en la transición se reconozcan nuevos elementos o se den de baja activos y pasivos que ya no cumplen con los nuevos criterios de reconocimiento. Así, por ejemplo, una diferencia negativa de primera consolidación que no pueda ser reconocida como un pasivo, deberá darse de baja contra reservas a la fecha de la transición. Del mismo modo, coincidiendo con lo establecido en la NRV 13.^a, impuestos sobre beneficios, habrá que reconocer con fecha el 1 de enero de 2008 un pasivo por impuesto diferido correspondiente al efecto impositivo de la diferencia entre el valor contable y fiscal de los activos consolidados. En cuanto al reconocimiento contable del fondo de comercio consolidado, a la fecha de la transición se contabiliza por su valor neto, dejando de amortizarse a partir de ese momento, sin perjuicio del reconocimiento inicial o en un cierre posterior de pérdidas por deterioro, para lo cual, en lo posible, deberá atribuirse su valor a las respectivas unidades generadoras de efectivo que lo produjeron. Se aclara, además, que las opciones establecidas en cuanto al reconocimiento de activos y pasivos a la fecha de la transición no tienen por qué coincidir con las elegidas por la dominante en sus cuentas individuales. Por último, las diferencias de conversión acumuladas en ejercicios anteriores a la fecha de transición podrán no incluirse en el correspondiente epígrafe dentro de los «ajustes por cambios de valor» sino considerarse directa y definitivamente reservas de la sociedad inversora, lo que implicará que tampoco se reconozcan como resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada cuando se enajenen las participaciones.

En sintonía con las NIIF, se establece que el fondo de comercio de las sociedades puestas en equivalencia se incluya como mayor saldo de estas participaciones en el activo consolidado, sin perjuicio de informar separadamente sobre su valor a la fecha de cierre en la memoria consolidada. En consecuencia, no se determinan separadamente las eventuales pérdidas futuras por deterioro del fondo de comercio de esta clase de participaciones, sino que estas se cuantifican a partir del valor total

de la participación, de la forma establecida en la NRV 5.^a del PGC para las inversiones en empresas asociadas.

5. A MODO DE CONCLUSIÓN

Al analizar los cambios en las NFCAC impuestos por los nuevos preceptos del CCo y explicados con todo detalle en la nota del ICAC, que no busca sino mantener la coherencia entre las NFCAC y el nuevo PGC, la principal conclusión que se alcanza es que, al final, aunque con tres años de retraso, en la práctica se va a atender a la recomendación del Libro Blanco de extender el uso de las NIIF a la elaboración de cuentas anuales consolidadas por la generalidad de los grupos de empresas. Aunque es de justicia mencionar que las normas españolas recogen con mucho más detalle los aspectos técnicos de la consolidación, por lo que, tras su plena adaptación a las NIIF continuarán resultando útiles. Además, aunque no existan diferencias entre las normas de consolidación españolas y las contenidas en las NIIF, en el punto de partida del proceso de elaboración de las cuentas consolidadas: las cuentas individuales de las sociedades del grupo, debemos tener en cuenta que estas se hallan elaboradas conforme al PGC.

Con todo, consideramos que la principal aportación de la nota del ICAC consiste en la propuesta de modelos normalizados de balance de situación, cuenta de pérdidas y ganancias, estado de cambios en el patrimonio neto, y estado de flujos de efectivo consolidados, dado que su uso se extenderá al conjunto de grupos de sociedades españoles.

Bibliografía

- CAÑIBANO CALVO, L. y MORA EGUÍDANOS, A. [2006]: *Las normas internacionales de información financiera. Análisis y aplicación*. Madrid: Thomson-Cívitas.
- CONDOR, V. y BLASCO, P. [2004]: «Consolidación de estados financieros». En Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA): *Monografías sobre las Normas Internacionales de Información Financiera*, Tomo 4, págs. 333-477. Madrid: AECA.
- CORONA ROMERO, E. y BEJARANO VÁZQUEZ, V. [2007]: «IASB: ¿Un cambio de enfoque en la consolidación de estados financieros». *Partida Doble*, núm. 189, junio, págs. 52-65.
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC) [2002]: *Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma (Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España)*. Madrid: ICAC.
- KPMG International Financial Reporting Group [2007]: *Las NIIF comentadas*. Cizur Menor (Navarra): Thomson Aranzadi.
- LARRÁN JORGE, M. [1997]: «Una introducción al análisis de estados financieros consolidados». *Actualidad Financiera*, septiembre, págs. 21-46.
- NOBES, C. [2002]: «An analysis of the international development of the equity method», *Abacus*; Vol. 38, Issue 1: 16-46.
- TUA PEREDA, J. [1996]: «Grupos de derecho y grupos de hecho en la legislación mercantil española». *Partida Doble*, núm. 64, febrero, págs. 5-14.

ANEXO: RESUMEN DE MODIFICACIONES A LAS NFCAC

Definición de grupo

- Se aplica directamente el artículo 42 del CCo que define el grupo cuando existe control de una dominante sobre una dependiente.
- Definición de control coincidente con el PGC.
- Desaparece la obligación de consolidar grupos «horizontales».
- En caso de duda sobre la existencia de control, las entidades de propósito especial se consideran dependientes.

Definición de sociedad asociada

- Se aplica la definición basada en el concepto de influencia significativa recogido en el artículo 47 del CCo.
- Los indicios para establecer la presunción de influencia significativa coinciden con los recogidos en el PGC.
- No basta con una participación del 3 por 100 en empresas cotizadas para que se presuma la existencia de influencia significativa.

Obligación de consolidar

- Los límites para aplicar la exención por tamaño se aplican directamente sobre los datos agregados de las sociedades del grupo.
- La exención a subgrupos no resulta invalidada por el hecho de que las dependientes de la sociedad dispensada emitan valores negociables.

Homogeneización previa a la agregación

- Se pueden agregar balances de dependientes cerrados tres meses antes o después de la fecha de cierre de la dominante.
- La uniformidad en los criterios de valoración no implica que se deban aplicar preferentemente los de la dominante.

Eliminación inversión-neto

- Se aplica el método de la adquisición regulado en la NRV 19.^a del PGC.
- En consecuencia: se reconoce el 100 por 100 del valor razonable de la generalidad de activos y pasivos de la sociedad adquirida, sin perjuicio de registrar el correspondiente efecto impositivo, y se atribuye la parte correspondiente a los socios externos.
- Se tiene en cuenta la nueva definición de patrimonio neto, conforme al CCo y al PGC.
- Se elimina la posibilidad de que la fecha de primera consolidación sea posterior a la fecha de la toma de control.

Fondo de comercio

- Se considera un activo intangible de vida útil indefinida, por lo que no se amortiza.
- Se asigna o atribuye a unidades generadoras de efectivo, a efectos de cuantificar posibles pérdidas por deterioro futuras.
- El fondo de comercio negativo se imputa directamente como ingreso a la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada.
- El fondo de comercio de las sociedades puestas en equivalencia no se reconoce separadamente del valor de la participación.

Adquisición por etapas

- Se aplica lo establecido en el apartado 2.7 de la NRV 19.^a del PGC.
- Se determina el fondo de comercio de cada adquisición previa a la toma de control.
- En la fecha de la toma del control se ajusta contra reservas la variación temporal en los valores razonables de los activos y pasivos de la sociedad adquirida.
- Antes de la eliminación inversión-neto, se eliminan los ajustes a valor razonable contabilizados con anterioridad a la toma de control.

Aumentos y reducciones de inversión o participación

- Se consideran en todo caso operaciones con instrumentos del patrimonio propio.
- Sin perjuicio del reconocimiento de pérdidas por deterioro, no se modifica el fondo de comercio inicial, ni siquiera en el caso de aumentos y reducciones de inversión y participación.

Eliminaciones por operaciones internas

- Se eliminan también los ingresos y gastos reconocidos directamente en el estado de cambios en el patrimonio neto.
- Se eliminan también los flujos de efectivo recíprocos.

Consolidación de filiales extranjeras

- Para las filiales cuya moneda funcional es el euro, se aplica directamente la NRV 11.^a del PGC, por lo que no se registran diferencias de conversión.
- Para las filiales cuya moneda funcional no es el euro, se mantiene vigente el método del tipo de cambio de cierre de las NFCAC.
- Para las filiales cuya moneda funcional no es el euro, el eventual fondo de comercio se considera, en general, como un activo de aquellas, debiendo convertirse al tipo de cambio de cierre.
- En el caso de enajenación de participaciones en filiales cuya moneda funcional no es el euro, la diferencia de conversión acumulada, neta de su efecto impositivo, se reconoce como resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, en vez de como reservas.

Modelos de cuentas anuales consolidadas

- Al balance y a la cuenta de pérdidas y ganancias consolidados se añaden un estado de cambios en el patrimonio neto y un estado de flujos de efectivo.
- Se sigue la estructura de las cuentas anuales individuales del PGC, sin perjuicio de incluir partidas específicas de la consolidación.
- El estado de flujos de efectivo consolidado, que sustituye al cuadro de financiación consolidado, es obligatorio.

NOTA: Este artículo también ha sido publicado en la *Revista Cefgestión*. CEF. Núm. 127, marzo 2009.

SUPUESTOS PROPUESTOS EN LA OPOSICIÓN PARA GESTORES DE HACIENDA DEL GOBIERNO DE NAVARRA

FERNANDO VALLEJO TORRECILLA

Economista

Profesor Asociado. Universidad de Navarra

[Supuestos propuestos en la Oposición para Gestores de Hacienda del Gobierno de Navarra (Convocatoria de 11 de octubre de 2008)]

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera.** Activos financieros mantenidos para negociar, adquisición de inmovilizado: provisión por desmantelamiento, ventas con cobro a largo plazo, adquisición de inmovilizado: grandes reparaciones, operaciones comerciales, gastos de personal, reparto del resultado, activación de gastos financieros en la adquisición de inmovilizado, subvenciones, inversiones en activos financieros disponibles para la venta.
- Caso 2. Contabilidad de sociedades.** Constitución de sociedades, accionistas morosos, reducción de capital.
- Caso 3. Contabilidad de costes y análisis de estados financieros.**

Advertencias importantes al Opositor

1. Se le propone a continuación un ejercicio con varios apartados. Tenga en cuenta que son independientes entre sí, es decir, que no tienen relación alguna entre ellos, de modo que deben ser resueltos por separado.
2. Si no se indica otra cosa, debe usted realizar todos los asientos relativos al ejercicio en curso derivados de los hechos que se contemplan en el enunciado (y no los que puedan ser necesarios en ejercicios sucesivos o los que se hayan efectuado en ejercicios anteriores, salvo en aquellos casos en que se solicite expresamente), sin perjuicio de que deba realizar, además, los cálculos necesarios para obtener las cifras que intervienen en dichos asientos.
3. Aunque puede resolver los diferentes apartados en el orden que estime más conveniente, le rogamos que al entregar su ejercicio los ordene según el enunciado, identificando claramente sus respuestas con el número de apartado al que se refieren.
4. Cuando una operación comience el primer día del ejercicio y finalice el último día del mismo o el primero del siguiente, considere, para simplificar sus cálculos, que su duración es igual a un año. Si es necesario, utilice el año comercial, de 360 días (todos los meses de 30 días).
5. Contabilice las operaciones que se le proponen utilizando los criterios del Plan General de Contabilidad de 2007 (no los del plan contable para Pymes). No obstante, debe aceptar el tratamiento contable y los criterios de valoración adoptados por el enunciado, aunque en algún caso opine que puedan resultar discutibles.
6. Al resolver el supuesto, es preferible que utilice cuentas con las denominaciones del Plan o lo más parecidas posible a ellas, empleando un desglose de al menos tres dígitos o mayor, si es necesario.
7. Por razones de simplicidad, y salvo que en el enunciado se diga lo contrario se debe suponer que las operaciones planteadas no están sometidas a IVA ni a ningún otro impuesto. Sin embargo, cuando en el enunciado se proponga un determinado tratamiento fiscal, este debe aplicarse en la solución, aunque no sea enteramente coincidente con la normativa vigente.
8. Las cifras del enunciado están expresadas en euros. Es preferible que utilice estas cifras tal como se enuncian, sin dividir las por mil, aunque en algún caso fuera posible.
9. Si en el enunciado no se indica otra cosa, las operaciones son al contado, y los cobros y pagos se realizan utilizando la cuenta (57-) Tesorería.
10. Si encuentra algún aspecto dudoso, falto de datos o susceptible de interpretaciones diversas o de soluciones alternativas, razone sobre estas cuestiones y, en su caso, indique los argumentos que le llevan a elegir una de las opciones posibles.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

CONTABILIDAD FINANCIERA

ENUNCIADO

1. ACTIVOS FINANCIEROS MANTENIDOS PARA NEGOCIAR

La empresa «ABC, SA», adquiere el 1/12/X7, a través de una entidad financiera, una cartera de 1.000 acciones de la compañía «Gas-SDG» a un precio de 17,30 por acción. La entidad financiera le repercutió unos gastos totales (comisiones y corretajes) del 1% de la operación.

El día 31/12/X7 los títulos cotizaban a 18,55 y al final del primer trimestre del X8 a 20,29.

El día 14/4/X8 «ABC» vendió los títulos a un precio de 20,9 por acción, con unos gastos asociados a la transacción de venta del 1%.

SE PIDE:

Contabilizar todas las operaciones correspondientes al ejercicio X7 y X8, suponiendo que «ABC, SA» opta por clasificar los títulos como activos mantenidos para negociar.

2. ADQUISICIÓN DE INMOVILIZADO: PROVISIÓN POR DESMANTELAMIENTO

La empresa «AAA, SA» adquiere el día 1 de enero de X1 una instalación técnica cuyo coste de adquisición es de 5.000 euros, pagados al contado. La vida útil estimada es de veinte años y su valor residual nulo. La empresa utiliza el método lineal para amortizar el citado elemento.

La instalación debe desmantelarse al finalizar su vida útil, por lo que se estima que habrá que soportar unos gastos de desmantelamiento de 750 euros. El tipo de interés aplicable a la operación es del 4%.

SE PIDE:

Contabilizar todas las operaciones que se desprenden de la información anterior durante el ejercicio X1 (utilizar dos decimales).

3. VENTAS CON COBRO A LARGO PLAZO

La empresa «ABC, SA» realiza el día 20 de noviembre del X1 una venta de mercaderías valorada en 200.000 (la operación está gravada con un 16% de IVA, no incluido en dicho importe), con-

cediendo al cliente un plazo de pago de dieciocho meses, superior al habitual, por lo que se le incorpora en factura un interés del 4% anual (el importe total de la factura se eleva a 245.920).

Llegado el momento del vencimiento, «ABC, SA» cobra el importe de la venta anterior.

SE PIDE:

Contabilizar las operaciones derivadas de la información anterior durante los ejercicios X1, X2 y X3.

4. ADQUISICIÓN DE INMOVILIZADO: GRANDES REPARACIONES

La empresa «XYZ» adquiere el día 1 de enero del X0 una máquina elevadora para el transporte de las mercancías cuyo coste es de 50.000, pagados al contado. La vida útil estimada es de 20 años y el método de amortización es lineal. Se estima que a la mitad de la vida útil será necesaria una reparación importante, por un importe de 20.000.

El día 1 de enero del X10 se realiza la reparación por un importe definitivo de 25.000, pagados al contado en ese momento.

SE PIDE:

Registrar los asientos contables correspondientes a la máquina elevadora en los años X0 y X10.

5. OPERACIONES COMERCIALES

La sociedad «ABC, SA» está destinada a la comercialización de un único modelo de ordenadores. El día 1 de enero de X1 tiene en el almacén 40 ordenadores cuyo coste de adquisición es de 1.250 euros cada uno de ellos y no se ha reconocido ninguna pérdida por deterioro.

Durante el ejercicio X1 realiza únicamente las siguientes operaciones, todas ellas gravadas con un 16% de IVA:

1. El día 15 de enero vende 30 ordenadores a 1.500 euros/unidad. Por cobrar el importe total en efectivo en el momento de la venta hace un descuento dentro de factura del 3% sobre el precio de venta.
2. El día 15 de abril compra 30 ordenadores pagando al contado a su proveedor 1.210 euros/unidad, por lo que le hace un descuento por pronto pago de 3.000 euros dentro de la factura.

3. El día 15 de julio vende 35 ordenadores, a 1.500 euros cada uno, con cobro al contado.
4. El día 20 de diciembre compra 20 ordenadores al precio de 1.260 euros/unidad, con pago a 60 días. Por alcanzar el volumen mínimo en promoción el proveedor le concede un *rappel* y le descuenta fuera de factura 200 euros por cada uno, disminuyendo la deuda en dicha cantidad.

Los ordenadores existentes a final de ejercicio se ha comprobado que tienen un valor realizable neto de 1.035 euros cada uno. La empresa utiliza el método del coste medio ponderado para valorar sus inventarios.

SE PIDE:

Registrar las operaciones comerciales anteriores y los asientos que procedan para la regularización y valoración de existencias a final de ejercicio.

6. GASTOS DE PERSONAL

Los gastos de personal de la empresa «XYZ, SA», correspondientes al mes de diciembre, están integrados por los siguientes conceptos:

- Sueldos y salarios brutos: 20.000 euros.
- Retención IRPF: 20%.
- Retención a los trabajadores por Seguridad Social: 5%.
- Aportaciones a la Seguridad Social a cargo de la empresa: 30%.
- Gastos de actividades sociales a cargo de la empresa, destinados al servicio del comedor del personal, que se satisfacen a una empresa externa encargada del servicio: 400 euros.
- Gastos de actividades sociales recuperados, que se descuentan de la nómina: 100 euros.
- Aportaciones a un plan para retribuciones a largo plazo al personal, constituido en la entidad aseguradora «VITALITY», de aportación definida: 150 euros.

Además, la empresa tiene constituido con el personal de la empresa otro plan de retribuciones a largo plazo, de prestación definida, para incapacidades. A final del ejercicio el valor actual de las retribuciones comprometidas es de 600.000 euros, siendo el valor razonable de los activos afectos a los compromisos con los que se liquidan las obligaciones de 590.000 euros.

SE PIDE:

Contabilice la nómina del mes de diciembre y las retribuciones a largo plazo al personal, teniendo en cuenta que están todavía pendientes de pago todos los gastos correspondientes.

7. REPARTO DEL RESULTADO

La sociedad «ABC, SA» ha satisfecho a sus accionistas, durante el ejercicio X0, un dividendo a cuenta por importe de 85.000. Además, la empresa tiene a 31 de diciembre de X0 los siguientes datos en su balance de situación expresados en euros:

- Capital social: 2.000.000.
- Reserva legal: 120.000.
- Reservas voluntarias: 95.000.
- Remanente: 45.000.
- Fondo de comercio: 150.000.
- Resultado del ejercicio: 355.000.

En el ejercicio X1, la Junta general de Accionistas aprueba la distribución de resultados según las bases que se adjuntan a continuación, disponiendo también de la parte de remanente que sea necesario:

- A reserva legal: el mínimo establecido en la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA).
- A reserva indisponible por fondo de comercio: el mínimo establecido en el TRLSA.
- A reserva voluntaria: 127.000.
- A dividendos: 200.000.

SE PIDE:

Contabilizar el reparto del resultado del ejercicio X0 según se indica.

8. ACTIVACIÓN DE GASTOS FINANCIEROS EN LA ADQUISICIÓN DE INMOVILIZADO

El día 1 de agosto de 20X1 la empresa «NAPO, SA» adquiere una máquina por valor de 240.000 (la operación está gravada con un IVA del 16%). Las condiciones de pago de la máquina son las siguientes: el 50% al contado y el resto en dos cuotas anuales de igual importe a pagar dentro de uno y dos años, respectivamente. Por el importe aplazado se acuerda un interés del 5% anual, pagadero por años vencidos.

La máquina necesita un período de instalación de 17 meses, por lo que no podrá ponerse en funcionamiento hasta el día 31 de diciembre de X2. Dado que se cumplen los requisitos del PGC,

«NAPO, SA» activa los intereses financieros asociados a la máquina y realiza todos los pagos según lo convenido.

SE PIDE:

Realizar todas las anotaciones contables correspondientes a la adquisición y pago de la máquina durante los ejercicios X1 y X2.

9. SUBVENCIONES

La empresa «BBV, SA» ha recibido a lo largo del ejercicio X1 distintas ayudas públicas para realizar determinadas actividades, según se indica a continuación:

- a) De la Consejería de Industria de la Comunidad Autónoma, el 15 de mayo recibió la comunicación de una subvención por una cuantía de 75.000 euros, que fue ingresada en la cuenta corriente de la empresa en ese mismo momento. Esta ayuda se solicitó para la adquisición de una maquinaria altamente especializada que será incorporada a su proceso productivo, cuyo coste ascendió a 200.000 euros. La adquisición se llevó a cabo el 1 de julio con pago al contado, momento en el que fue instalada para su funcionamiento. La máquina tiene una vida útil de cinco años y se amortiza en forma lineal.
- b) El 1 de diciembre el Ayuntamiento al que pertenece el polígono industrial donde está instalada la factoría, le otorga una subvención no reintegrable para cubrir el déficit de explotación con el fin de incentivarla para continuar con su actividad, el ingreso en cuenta por importe de 30.000 euros se produce 15 días después.

El tipo del impuesto sobre beneficios aplicable es del 30%.

SE PIDE:

Contabilice las operaciones del ejercicio X1 relacionadas con estas ayudas públicas suponiendo que se trata de una empresa que utiliza los grupos 8 y 9 del PGC de 2007.

10. INVERSIONES EN ACTIVOS FINANCIEROS DISPONIBLES PARA LA VENTA

La empresa «BBC, SA» adquiere el día 15 de julio del X1 200 participaciones del FIAMM «GESAH», al precio unitario de 32 por participación, pagando unos gastos por la operación de 15. La inversión es considerada por la empresa como activos financieros disponibles para la venta.

A 31 de diciembre la sociedad gestora comunica que el valor liquidativo del fondo es de 33 euros cada participación.

El 15 de abril del X2 se venden todas las participaciones en el fondo, siendo su valor de 34,5 cada una.

El tipo general del impuesto sobre beneficios aplicable a la empresa es del 30%.

SE PIDE:

Contabilizar las operaciones correspondientes al fondo de inversión durante los dos ejercicios suponiendo que la empresa utiliza los grupos 8 y 9 del PGC de 2007.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1

1. ACTIVOS FINANCIEROS MANTENIDOS PARA NEGOCIAR

Normativa aplicada.

PGC 2007– NRV 9.^a, apartado 2.3.

Comentarios y cálculos justificativos.

Al tratarse de activos financieros mantenidos para negociar, la valoración se realizará por su cotización (valor razonable) considerando los cambios en dicho valor como realizados (en cuenta de pérdidas y ganancias, por tanto). Los gastos de las diversas transacciones figurarán en cuenta de gastos, en las adquisiciones y como menor resultado, en las ventas.

Contabilización.

Por la compra de las acciones el 1 de diciembre de X7, reflejando los gastos en cuenta aparte:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5400	Cartera de negociación a corto plazo. Acciones «Gas-SDG»	17.300	
6260	Comisiones bancarias	173	
57-	Tesorería		17.473

Por la actualización de la cartera según su cotización (valor razonable) a 31 de diciembre de X7:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5400	Cartera de negociación a corto plazo. Acciones «Gas-SDG»	1.250	
7630	Beneficios de cartera de negociación [$1.000 \times (18,55 - 17,30)$]		1.250

Por la actualización de la cartera según su cotización (valor razonable) a 31 de marzo de X8:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5400	Cartera de negociación a corto plazo. Acciones «Gas-SDG»	1.740	
7630	Beneficios de cartera de negociación [$1.000 \times (20,29 - 18,55)$]		1.740

Esta actualización se realiza aprovechando la obligatoriedad de elaboración y presentación de un balance de comprobación con sumas y saldos, al menos trimestralmente, tal y como establece el Código de Comercio en su artículo 28.

Por la venta de todos los títulos el 14 de abril de X8:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57-	Tesorería [$1.000 \times 20,9 \times 0,99$]	20.691	
5400	Cartera de negociación a corto plazo. Acciones «Gas-SDG»		20.290
7630	Beneficios de cartera de negociación		401

2. ADQUISICIÓN DE INMOVILIZADO: PROVISIÓN POR DESMANTELAMIENTO

Normativa aplicada.

PGC 2007– NRV 2.^a, apartado 1 y NRV 15.^a.

Comentarios y cálculos justificativos.

El valor actualizado de la provisión es: $750 \times (1,04)^{-20} = 342,29$.

Este valor se añade como mayor coste de adquisición de la instalación. La actualización del primer año de la provisión supone un aumento de la misma (gasto financiero) de: $0,04 \times 342,29 = 13,69$.

En cuanto a la amortización: $5.342,29 / 20 \text{ años} = 267,11$.

Contabilización.

Por la adquisición de la instalación el 1 de enero de X1:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2120	Instalaciones técnicas	5.342,29	
1432	Provisión por desmantelamiento de instalaciones técnicas		342,29
57-	Tesorería		5.000,00

Por la amortización anual:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6812	Amortización de instalaciones técnicas	267,11	
2812	Amortización acumulada de instalaciones técnicas		267,11

Por la actualización de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6603	Gastos financieros por actualización de provisión de desmantelamiento	13,69	
1432	Provisión por desmantelamiento de instalaciones técnicas		13,69

3. VENTAS CON COBRO A LARGO PLAZO

Normativa aplicada.

PGC 2007– NRV 9.^a, apartado 2.1 a) y NRV 14.^a.

Comentarios y cálculos justificativos.

La factura es la siguiente:

• Importe	200.000
• IVA 16%	32.000
• Intereses ($4\% \times 1,5 \times 232.000$).....	13.920
• Total factura	<u>245.920</u>

De acuerdo con el total de la factura que proporciona el enunciado, el cálculo de los intereses se ha realizado linealmente, es decir, con capitalización simple.

Puesto que el crédito ha de ser valorado por su coste amortizado, calcularemos el tipo de interés efectivo de la operación: $232.000 (1 + i_e)^{1,5} = 245.920$; despejando, $i_e = 3,9610\%$

El devengo de los intereses (redondeado) en cada ejercicio es:

Período	Intereses devengados
X1: 40 días	$232.000 \times (1,039610^{40/360} - 1) = 1.004$
X2: 360 días (año entero)	$(232.000 + 1.004) \times 0,039610 = 9.229$
X3: 140 días	$(232.000 + 1.004 + 9.229) \times (1,039610^{140/360} - 1) = 3.687$
Total: 540 días (18 meses)	Total intereses: 13.920

Contabilización.

Puesto que algunos asientos son repetitivos, los dispondremos en forma de tabla:

	X1		X2		X3	
	Debe	Haber	Debe	Haber	Debe	Haber
Venta (20-11-X1)						
Cientes a largo plazo (4500)	232.000					
Ventas de mercaderías (7000)		200.000				
Hacienda Pública, IVA repercutido (4770)		32.000				
Devengo de intereses en el ejercicio						
Cientes a largo plazo (4500)	1.004		9.229			
Ingresos de créditos a largo (7620)		1.004		9.229		
Reclasificación del crédito						
Cientes (4300)			242.233			
Cientes a largo plazo (4500)				242.233		
Cobro al vencimiento						
Tesorería (57-)					245.920	
Ingresos de créditos a largo (7620) (*)						3.687
Cientes (4300)						242.233

(*) Todos los ingresos financieros se han considerado, incluidos los del último año, como procedentes de créditos a largo plazo, pues el crédito que los genera tiene tal naturaleza, con independencia de las reclasificaciones o trasposos contables a corto plazo realizados en función de la proximidad del vencimiento.

4. ADQUISICIÓN DE INMOVILIZADO: GRANDES REPARACIONES

Normativa aplicada.

PGC 2007– NRV 3.^a, apartado 3 g).

Comentarios y cálculos justificativos.

La gran reparación se trata como un componente separado del coste y se amortiza en el período estimado que transcurre hasta su desembolso, momento en el que se trata como una sustitución.

- Primeros 10 años de vida de la máquina:
 - Amortización de la gran reparación: $20.000 / 10 \text{ años} = 2.000$.
 - Resto del coste de la máquina: $(50.000 - 20.000) / 20 \text{ años} = 1.500$.
 - Cuota de amortización de los 10 primeros años: $2.000 + 1.500 = 3.500$.
- Últimos 10 años de vida de la máquina:
 - Amortización de la gran reparación: $25.000 / 10 \text{ años} = 2.500$.
 - Resto del coste de la máquina: $30.000 / 10 \text{ años} = 1.500$.
 - Cuota de amortización de los 10 primeros años: $2.500 + 1.500 = 4.000$.

Contabilización.

Adquisición de la máquina a principios de X0:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2130	Maquinaria	50.000	
57-	Tesorería		50.000

Amortización a fin del ejercicio X0:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6813	Amortización de maquinaria	1.500	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		1.500

Realización de la gran reparación en X10:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2130	Maquinaria	25.000	
57-	Tesorería		25.000

Y por la baja en cuentas en X10 del coste (totalmente amortizado) de la gran reparación inicial:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2813	Amortización acumulada de maquinaria	20.000	
2130	Maquinaria		20.000

Y por la amortización a fin de ejercicio X10 (se supone que la vida útil restante de la máquina no se ha modificado):

Código	Cuenta	Debe	Haber
6813	Amortización de maquinaria	4.000	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		4.000

5. OPERACIONES COMERCIALES

Normativa aplicada.

PGC 2007– NRV 10.^a y NRV 14.^a.

Comentarios y cálculos justificativos.

Los cálculos, al ser sencillos, se efectúan en cada asiento. La valoración es la que se deriva de la normas de valoración (los descuentos por pronto pago en factura se consideran menor importe de la compra o de la venta).

Contabilización.

Por la venta de 30 ordenadores el 15 de enero:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57-	Tesorería	50.634	
4770	Hacienda Pública, IVA repercutido (16% de 43.650)		6.984
7001	Ventas de ordenadores (30 × 1.500 × 0,97)		43.650

Por la compra de 30 ordenadores el 15 de abril:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6001	Compras de ordenadores ($30 \times 1.210 - 3.000$)	33.300	
4720	Hacienda Pública, IVA soportado (16% de 33.300)	5.328	
57-	Tesorería		38.628

Por la venta de 35 ordenadores el 15 de julio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57-	Tesorería	60.900	
4770	Hacienda Pública, IVA repercutido		8.400
7001	Ventas de ordenadores		52.500

Por la compra de 20 ordenadores el 20 de diciembre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6001	Compras de ordenadores	25.200	
4720	Hacienda Pública, IVA soportado	4.032	
4000	Proveedores		29.232

Y por el *rappel* concedido fuera de factura, relativo a la compra anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4000	Proveedores	4.640	
6001	Compras de ordenadores (200×20)		4.000
4720	Hacienda Pública, IVA soportado		640

Por la valoración del inventario final según el coste medio ponderado:

$$\frac{\text{Existencia inicial} + \text{coste de compras netas en el ejercicio}}{\text{Unidades netas disponibles}} = \frac{50.000 + 33.300 + 25.200 - 4.000}{40 + 30 + 20} = 1.161,11$$

Regularización de las existencias a fin de ejercicio.

a) Para cargar al coste de ventas el inventario inicial:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6100	Variación de existencias de ordenadores (40×1.250)	50.000	
3000	Ordenadores		50.000

- b) Para dar entrada como menor coste al inventario final, según la valoración coste medio ponderado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
3000	Ordenadores ($25 \times 1.161,11$)	29.027,75	
6100	Variación de existencias de ordenadores		29.027,75

Y por el deterioro en el valor recuperable (el valor realizable neto en este caso) que existe al final del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6930	Pérdidas por deterioro de ordenadores [$25 \times (1.161,11 - 1.035)$]	3.152,75	
3900	Deterioro de valor de ordenadores		3.152,75

6. GASTOS DE PERSONAL

Normativa aplicada.

PGC 2007– partes 4.^a y 5.^a y NRV 16.^a.

Contabilización.

Código	Cuenta	Debe	Haber
6400	Sueldos y salarios	20.000	
6420	Seguridad Social a cargo de la empresa	6.000	
6490	Otros gastos sociales	400	
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		4.000
4760	Organismos de la Seguridad Social, acreedores		7.000
7050	Prestaciones de servicios al personal		100
4650	Remuneraciones pendientes de pago		14.900
4100	Acreedores por prestación de servicios		400

Y por la aportación devengada y pendiente de pago al Plan de aportación definida:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6430	Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de aportación definida	150	
4660	Provisión por retribuciones a largo plazo al personal		150

Por la diferencia entre el pasivo por las prestaciones definidas comprometidas y los activos afectos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8500	Pérdidas actuariales	10.000	
1400	Provisión por retribuciones a largo plazo al personal		10.000

Y por el efecto fiscal diferido (suponemos que este se devengará en el momento del pago de las prestaciones, a falta de otra información en el enunciado):

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activo por diferencias temporarias deducibles (30% de 10.000)	3.000	
83010	Impuesto diferido en retribuciones a largo plazo al personal		3.000

Y al cierre de ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1150	Reservas por pérdidas y ganancias actuariales y otros ajustes	7.000	
83010	Impuesto diferido en retribuciones a largo plazo al personal	3.000	
8500	Pérdidas actuariales		10.000

7. REPARTO DEL RESULTADO

Normativa aplicada.

TRLSA 1989 – artículos 213, 214 y 215.

Comentarios.

En primer lugar, la reserva legal, al no alcanzar la quinta parte de la cifra de capital social ($2.000.000 / 5 = 400.000$), debe seguir dotándose con el 10% del beneficio (art. 214).

Existe en este caso otro precepto legal: la obligatoriedad de dotar la reserva por fondo de comercio, por un importe del 5% del importe de este (siempre y cuando el beneficio disponible, tras la dotación de la reserva legal, alcance para ello) y hasta el saldo por el que figura dicho fondo en el activo.

Contabilización.

La contabilización de la aplicación del resultado del ejercicio X0 disponiendo de la parte necesaria del remanente, tal y como indica el enunciado, y tras haber compensado el dividendo a cuenta entregado, es la siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1290	Pérdidas y ganancias	355.000	
1200	Remanente	15.000	
1120	Reserva legal		35.500
1143	Reserva por fondo de comercio		7.500
1130	Reservas voluntarias		127.000
5570	Dividendo activo a cuenta		85.000
5260	Dividendo activo a pagar		115.000

En la cifra de dividendos que proporciona el enunciado se ha supuesto que es el dividendo total (no el complementario) y está incluido, por tanto, el dividendo a cuenta.

8. ACTIVACIÓN DE GASTOS FINANCIEROS EN LA ADQUISICIÓN DE INMOVILIZADO

Normativa aplicada.

PGC 2007– NRV 2.ª y NRV 9.ª, apartado 3.1.

Comentarios y cálculos justificativos.

La valoración de la deuda por el pago aplazado se realizará por su coste amortizado. El tipo de interés efectivo coincide con el nominal (al no haber gastos adicionales, comisiones, etc.).

El importe de la adquisición con el IVA es: $240.000 \times 1,16 = 278.400$.

Si suponemos que no se paga todo el IVA al formalizar la operación (el enunciado no lo indica), tendremos que el importe aplazado es: $278.400 / 2 = 139.200$.

Al abonarse esta parte aplazada mediante dos cuotas constantes, el importe de estas, será:

$139.200 = a \times 1,05^{-1} + a \times 1,05^{-2}$, de donde $a = 74.862$.

La evolución del coste amortizado es la siguiente:

Año	Coste amortizado inicial (1)	Interés efectivo (2)	Carga financiera efectiva (3) = (1) × (2)	Pagos (4)	Coste amortizado final (5) = (1) + (3) – (4)	Cambio en el coste amortizado (1) – (4)
1	139.200	5%	6.960	74.862	71.298	67.902
2	71.298	5%	3.564	74.862	0	71.298
			10.524			

Los intereses imputables a los distintos períodos (al no coincidir con el año natural), calculados con el tipo de interés efectivo (el 5% en este caso, al no haber otros gastos), son:

Período	Intereses devengados
20X1: 1-8 a 31-12 (5 meses)	$139.200 \times (1,05^{5/12} - 1) = 2.859$
20X2: 1-1 a 31-07 (7 meses)	$(139.200 + 2.859) \times (1,05^{7/12} - 1) = 4.101$
20X2: 1-8 a 31-12 (5 meses)	$71.298 \times (1,05^{5/12} - 1) = 1.464$
20X3: 1-1 a 31-07 (7 meses)	$(71.298 + 1.464) \times (1,05^{7/12} - 1) = 2.100$
Total intereses	10.524

Contabilización.

De acuerdo con los cálculos anteriores, la contabilización para los ejercicios 20X1 y 20X2, será:

	20X1		20X2	
	Debe	Haber	Debe	Haber
Adquisición de la maquinaria el 1-08-20X1				
Maquinaria en montaje (2330)	240.000			
Hacienda Pública, IVA soportado (4720)	38.400			
Tesorería (57-)		139.200		
Proveedores de inmovilizado a corto plazo (5230)		67.902		
Proveedores de inmovilizado a largo plazo (1730)		71.298		
Devengo de intereses al cierre del ejercicio				
Intereses de deudas (6620)	2.859		1.464	
Proveedores de inmovilizado a corto plazo (5230)		2.859		1.464
Devengo de intereses al 1-8				
Intereses de deudas (6620)			4.101	
Proveedores de inmovilizado a corto plazo (5230)				4.101
Pago de la cuota anual el 1-8				
Proveedores de inmovilizado a corto plazo (5230)			74.862	
Tesorería (57-)				74.862
Capitalización de intereses al cierre del ejercicio				
Maquinaria en montaje (2330)	2.859		5.565	
Incorporación al activo de gastos financieros (7360)		2.859		5.565
Reclasificación del vencimiento a corto				
Proveedores de inmovilizado a largo plazo (1730)			71.298	
			...	...

.../...				
Proveedores de inmovilizado a corto plazo (5230)				71.298
Finalización de la instalación a 31-12				
Maquinaria (2130)			248.424	
Maquinaria en montaje (2330)				248.424

9. SUBVENCIONES

Normativa aplicada.

PGC 2007– NRV 18.^a.

Comentarios y cálculos justificativos.

La subvención de capital se imputará al patrimonio neto (pero no al resultado del ejercicio), una vez descontado el efecto impositivo, mediante cuentas de los grupos 8 y 9. Posteriormente se irá transfiriendo al resultado del ejercicio, junto con el efecto impositivo del importe transferido, conforme se amortice la maquinaria subvencionada, también mediante cuentas de los grupos 8 y 9.

En cuanto a la subvención obtenida en diciembre, se ha supuesto que es para cubrir el déficit de explotación del ejercicio actual, pues en el caso de ser para cubrir déficit de ejercicios futuros, procedería su imputación a ingresos en dichos ejercicios. Su efecto impositivo vendrá recogido en la liquidación del año (impuesto corriente), por lo cual no surge impuesto diferido alguno.

Contabilización.

Por la obtención e ingreso de la subvención de capital el 15 de mayo de X1:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57- 9400	Tesorería Ingresos de subvenciones oficiales de capital	75.000	75.000

Por el efecto impositivo asociado a la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
83014 4790	Impuesto diferido en subvenciones de capital (30% de 75.000) Pasivo por diferencias temporarias imponibles	22.500	22.500

Por la adquisición de la maquinaria el 1 de julio de X1:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2130	Maquinaria	200.000	
57-	Tesorería		200.000

Por la obtención de la subvención el 1 de diciembre para el déficit de explotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	30.000	
7400	Subvenciones a la explotación		30.000

Y por el cobro de la misma 15 días después:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57-	Tesorería	30.000	
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas		30.000

Regularización y cierre de ejercicio.

Por la amortización de la maquinaria:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6813	Amortización maquinaria $[200.000 / (5 \times 2)]$	20.000	
2813	Amortización acumulada maquinaria		20.000

Por la imputación de la subvención en la misma proporción que la amortización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8400	Transferencia de subvenciones oficiales de capital (1/10)	7.500	
7460	Subvenciones transferidas al resultado del ejercicio		7.500

Y por la transferencia del efecto impositivo (ya que figurará en la liquidación del impuesto corriente):

Código	Cuenta	Debe	Haber
4790	Pasivo por diferencias temporarias imponibles (30% de 7.500)	2.250	
83014	Impuesto diferido en subvenciones de capital		2.250

Por el cierre de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Cuenta	Debe	Haber
9400	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	75.000	
8400	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		7.500
83014	Impuesto diferido en subvenciones de capital		20.250
1300	Subvenciones oficiales de capital		47.250

En cuanto a las cuentas de los grupos 6 y 7, se saldarán contra la cuenta 129, Pérdidas y ganancias, de la forma habitual.

10. INVERSIONES EN ACTIVOS FINANCIEROS DISPONIBLES PARA LA VENTA

Normativa aplicada.

PGC 2007– NRV 9.^a, apartado 2.6.

Comentarios y cálculos justificativos.

Al ser calificadas estas participaciones como disponibles para la venta, serán valoradas por su cotización (valor razonable), reflejando los cambios en esta en el epígrafe A.2 del Patrimonio Neto (ajustes por cambio de valor), en el balance. Son beneficios (o pérdidas) no realizados (no figuran en pérdidas y ganancias), pero sí reconocidos en el Patrimonio Neto.

Contabilización.

Ejercicio X1

Por la adquisición de las 200 participaciones el 15 de julio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5401	A.F.D.V. Participaciones en FIAMM	6.415	
57-	Tesorería ($200 \times 32 + 15$)		6.415

(A.F.D.V.= activos financieros disponibles para la venta).

Por el cambio en su cotización al cierre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5401	A.F.D.V. Participaciones en FIAMM ($200 \times 33 - 6.415$)	185	
9000	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		185

Y por el efecto impositivo diferido asociado a la plusvalía anterior no realizada:

Código	Cuenta	Debe	Haber
83013	Impuesto diferido en A.F.D.V. Participaciones en FIAMM	55,50	
4790	Pasivo por diferencias temporarias imponibles		55,50

Por el cierre de las cuentas de los grupos 8 y 9 utilizadas en el ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
9000	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	185	
83013	Impuesto diferido en A.F.D.V. Participaciones en FIAMM		55,50
1330	Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para la venta		129,50

Ejercicio X2

Por la venta de todas las participaciones el 15 de abril:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57-	Tesorería ($200 \times 34,5$)		
5401	A.F.D.V. Participaciones en FIAMM	6.900	6.600
7632	Beneficios de disponibles para la venta		300

Por la realización del beneficio reconocido el ejercicio anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8020	Transferencia de beneficios en activos financieros	185	
7632	Beneficios de disponibles para la venta		185

Y por la transferencia del efecto impositivo (ya que figurará en la liquidación del impuesto corriente):

Código	Cuenta	Debe	Haber
4790	Pasivo por diferencias temporarias imponibles	55,50	
83013	Impuesto diferido en A.F.D.V. Participaciones en FIAMM		55,50

Por el cierre de las cuentas de los grupos 8 y 9 utilizadas en el ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
83013	Impuesto diferido en A.F.D.V. Participaciones en FIAMM	55,50	
1330	Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para la venta	129,50	
8020	Transferencia de beneficios en activos financieros		185

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

CONTABILIDAD DE SOCIEDADES

ENUNCIADO

1. CONSTITUCIÓN DE SOCIEDADES

Cinco inversores, personas físicas, han decidido constituir una sociedad anónima de forma simultánea, con un capital social de 10.000 acciones de 20 euros nominales cada una. Las acciones han sido emitidas por su valor nominal y suscritas en su totalidad por los socios fundadores. Los socios han desembolsado el mínimo exigido por la ley.

Los socios han inscrito la escritura de constitución de la sociedad en el Registro Mercantil diez días más tarde.

Los gastos de constitución, pagados en efectivo, son los siguientes:

- Minuta del notario y del asesor: 650 euros.
- Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (AJD): 2.000 euros.
- Gastos de inscripción en el Registro Mercantil: 200 euros.

Por otro lado, han sido necesarios gastos de primer establecimiento correspondientes a publicidad efectuada por una empresa especializada, por 900 euros. Asimismo, la empresa ha encargado a una sociedad de recursos humanos la selección del personal, pagando por ello 1.000 euros.

El IVA aplicable a las operaciones sujetas es del 16%, la retención a cuenta del IRPF para profesionales es del 15% y el tipo general del impuesto sobre sociedades es del 30%.

SE PIDE:

Contabilizar todas las operaciones anteriores utilizando los criterios del Plan General de Contabilidad de 2007.

2. ACCIONISTAS MOROSOS

La sociedad «MAN, SA» cuyo capital social está constituido por 75.000 acciones de 10 euros de valor nominal y desembolsado en el 60%, realiza las siguientes operaciones:

El día 5 de marzo de X1 exige a sus accionistas un dividendo pasivo del 25%. El día 20 de marzo los accionistas pagan el importe correspondiente al dividendo pasivo, a excepción del socio X, poseedor de 4.000 acciones, y del socio Y, poseedor de 1.000 acciones, que no abonan el mismo.

La sociedad, según lo previsto en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA), procede a la emisión de los duplicados correspondientes a ambos accionistas morosos el día 1 de mayo del X1, pagando por esta operación 300 euros.

El día 20 de mayo el socio Z adquiere en subasta pública los 4.000 títulos duplicados correspondientes al socio X, anulados anteriormente. El precio acordado es del 120% y se desembolsa la cantidad necesaria para igualarse al resto de accionistas.

«MAN, SA» liquida su relación con el accionista X, según lo previsto en el TRLSA, el día 1 de julio, cargando 200 euros en concepto de daños y perjuicios y aplicando un interés legal del 6% anual.

El día 22 de julio la sociedad opta por reducir el capital social suscrito por el accionista Y, dado que nadie ha adquirido los duplicados emitidos, quedando a favor de la sociedad el 25% del desembolso que había realizado hasta ese momento.

SE PIDE:

Contabilizar las operaciones que debería registrar la empresa «MAN, SA» durante el ejercicio X1 teniendo en cuenta la información anterior. Utilizar los criterios del Plan General de Contabilidad de 2007.

3. REDUCCIÓN DE CAPITAL

La empresa «BBC, SA» presenta en su balance de situación a 31 de diciembre de X1 las siguientes cuentas expresadas en euros:

- Capital social: 15.000.000.
- Reserva legal: 3.000.000.
- Reserva voluntaria: 1.020.000.
- Resultados negativos de ejercicios anteriores 10.000.000.

Ha transcurrido un ejercicio económico sin que la sociedad haya eliminado pérdidas. Por eso, el responsable financiero ha planteado a la Junta la necesidad de reducir el capital social, habiendo acordado reducirlo para sanear las pérdidas y restablecer el equilibrio patrimonial, pero solo en aque-

lla cuantía necesaria para cumplir con la legislación, dado que se quiere mantener la mayor cifra posible de capital.

El día 1 de enero de X2 se da cumplimiento a dicho acuerdo.

SE PIDE:

Contabilizar la reducción de capital anterior, utilizando los criterios del Plan General de Contabilidad de 2007.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2

1. CONSTITUCIÓN DE SOCIEDADES

Normativa aplicada.

TRLSA 1989 – artículos 4, 12, 15 y 17 y PGC 2007– partes 4.^a y 5.^a y NRV 9.^a, apartado 4.

Comentarios y cálculos justificativos.

Los gastos relacionados con la emisión de las acciones se han debitado contra reservas voluntarias.

La minuta del notario y del asesor, de forma resumida, sería la siguiente:

• Honorarios	650
• + IVA 16%	104
• – Retención 15%	(97,5)
• Líquido a pagar	656,5

Y en cuanto a la minuta del registrador, con la retención practicada:

• Honorarios	200
• + IVA 16%	32
• – Retención 15%	(30)
• Líquido a pagar	202

Contabilización.

Por la escritura de constitución, pendiente de inscripción en el Registro Mercantil:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57-	Tesorería (25% de 200.000)	50.000	
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción	150.000	
1940	Capital emitido pendiente de inscripción (10.000 × 20)		200.000

Por la reclasificación de las cuentas tras la inscripción de la escritura de constitución en el Registro Mercantil:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1940	Capital emitido pendiente de inscripción	200.000	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social	150.000	
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción		150.000
1000	Capital social		200.000

Gastos de constitución y de primer establecimiento

Por los gastos de notaría y asesor:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1130	Reservas voluntarias	650	
4720	Hacienda Pública, IVA soportado	104	
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		97,50
57-	Tesorería		656,50

Por el impuesto (ITP y AJD):

Código	Cuenta	Debe	Haber
1130	Reservas voluntarias	2.000	
57-	Tesorería		2.000

Y por la liquidación del Registro Mercantil, con la retención practicada:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1130	Reservas voluntarias	200	
4720	Hacienda Pública, IVA soportado	32	
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		30
57-	Tesorería		202

Conviene observar que no surge ningún activo por impuesto diferido en las operaciones anteriores ya que en la liquidación y contabilización del impuesto corriente del propio ejercicio figurarán estos gastos como diferencia permanente negativa, al ser fiscalmente deducibles y no haber sido gastos contables. No hay ninguna repercusión fiscal futura.

Esta situación es diferente de la que se produce en el asiento de apertura del ejercicio 2008 en lo referente a estos gastos, ya que en ese caso el efecto impositivo favorable está originado o causado en ejercicios anteriores y, por lo tanto, hay que imputarlo a dichos ejercicios, minorando para ello el cargo en la cuenta de reservas voluntarias en el importe correspondiente a dicho efecto.

Y por los gastos de primer establecimiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6270	Publicidad, propaganda y relaciones públicas	900	
6230	Servicios de profesionales independientes	1.000	
4720	Hacienda Pública, IVA soportado	304	
57-	Tesorería		2.204

2. ACCIONISTAS MOROSOS

Normativa aplicada.

TRLSA 1989 – artículos 12, 43, 44 y 45 y PGC 2007– partes 4.^a y 5.^a.

Contabilización.

Por la exigibilidad del dividendo pasivo pendiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5580	Socios, por desembolsos exigidos sobre acciones ($75.000 \times 10 \times 0,25$)	187.500	
1030	Socios, por desembolsos no exigidos, capital social		187.500

Por lo desembolsado y por los dividendos no atendidos en plazo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57-	Tesorería ($70.000 \times 10 \times 0,25$)	175.000	
5589	Accionistas en mora ($5.000 \times 10 \times 0,25$)	12.500	
5580	Socios, por desembolsos exigidos sobre acciones		187.500

Por los gastos de emisión de los duplicados emitidos, por cuenta de los morosos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5589	Accionistas en mora ($300 / 5.000 = 0,06$ por duplicado)	300	
57-	Tesorería		300

Por la venta de los 4.000 duplicados emitidos en sustitución de las acciones del socio X, dejando el socio Z pendiente de desembolso el mismo porcentaje que el resto de accionistas (100% – 60% inicial – 25% posterior = 15% del nominal):

Código	Cuenta	Debe	Haber
57-	Tesorería ($4.000 \times 10 \times 120\% - 4.000 \times 10 \times 0,15$)	42.000	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social ($4.000 \times 10 \times 0,15$)	6.000	
5589	Accionistas en mora ($4.000 \times 10 \times 120\%$)		48.000

El producto de la venta se ha abonado en su totalidad ¹ en la cuenta que recoge la deuda de los accionistas morosos, 5589, Accionistas en mora, ya que, según establece el TRLSA, la enajenación de los duplicados se hará por cuenta y riesgo de ellos.

La liquidación con el accionista moroso X, según lo anterior, será la siguiente:

Importes a favor del accionista moroso X:

• Nominal desembolsado: $4.000 \times 10 \times 0,60$	24.000	
• Producto de la venta de los duplicados	<u>48.000</u>	<u>72.000</u>

Importes a favor de la sociedad:

• Valor de emisión de los duplicados	40.000	
• Gastos de emisión de los duplicados ($4.000 \times 0,06$)	240	
• Daños y perjuicios	200	
• Interés legal [$100 \text{ días} \times 10.000 \text{ (dividendo no atendido)} \times 6\% / 360$] ..	<u>167</u>	<u>40.607</u>
Total saldo a su favor		<u>31.393</u>

¹ El artículo 45.1 de la LSA establece que la venta se efectuará por cuenta del moroso. Por ello, en la cuenta 5589, Accionistas morosos, hemos abonado *todo* el producto de la venta, no únicamente el resultado (beneficio o pérdida) de la misma. Lo que ocurre es que también el *coste* de los duplicados vendidos (su valor de emisión) hay que descontárselo al moroso, con lo cual se llega al mismo resultado: el moroso recibe, en definitiva, el beneficio o la pérdida en la operación de venta.

Y por el pago del saldo anterior a favor del moroso X y cancelación de las cuentas relacionadas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5589	Accionistas en mora	37.760	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social ($4.000 \times 10 \times 0,15$)		6.000
7780	Ingresos excepcionales (*)		200
7690	Otros ingresos financieros		167
57-	Tesorería		31.393

(*) Dada su cuantía reducida, sería más práctico incluir este concepto en una cuenta de los ingresos de gestión corriente.

En cuanto al accionista Y, la sociedad reduce el capital social y cancela las cuentas relacionadas, devolviéndole el 75% de su desembolso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1000	Capital social (1.000×10)	10.000	
5589	Accionistas en mora ($1.000 \times 10 \times 0,25 + 1.000 \times 0,06$)		2.560
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social ($1.000 \times 10 \times 0,15$)		1.500
7780	Ingresos excepcionales ($1.000 \times 10 \times 0,60 \times 0,25 - 60$)		1.440
57-	Tesorería ($1.000 \times 10 \times 0,60 \times 0,75$)		4.500

Tras los asientos anteriores, se puede comprobar que la cuenta 5589, Accionistas en mora, queda saldada.

Como puede observarse, se ha prescindido del enfoque de contabilización que habitualmente se encuentra en la práctica contable, el cual pone de manifiesto, mediante cuentas de orden, la creación y venta de los duplicados emitidos en sustitución de los títulos originales en poder de los morosos, cuantas que tradicionalmente se han venido denominando Duplicados de acciones y Acciones anuladas.

Las razones para no haber utilizado las citadas cuentas se resumen en dos. En primer lugar, y desde un punto de vista conceptual, hay que señalar que estas cuentas son puramente informativas y no representan ni activos ni pasivos ni tan siquiera instrumentos de patrimonio propio (téngase en cuenta que los títulos originales a los que sustituyen aún no han sido anulados contablemente), por lo que, en ningún caso, pueden figurar en las cuentas anuales. En segundo lugar, y ya desde un punto de vista práctico, podemos observar que no son en absoluto necesarias ya que se puede contabilizar sin necesidad alguna de utilizarlas, tal y como se ha puesto de manifiesto anteriormente.

3. REDUCCIÓN DE CAPITAL

Normativa aplicada.

TRLSA 1989 – artículos 163, 164 y 168.

Comentarios y cálculos justificativos.

El patrimonio neto asciende a:

Capital social	15.000.000
Reserva legal	3.000.000
Reserva voluntaria	1.020.000
Resultados negativos anteriores	(10.000.000)
Patrimonio neto	9.020.000

Y puesto que $\frac{2}{3}$ del capital social = $\frac{2}{3} \times 15.000.000 = 10.000.000 > 9.020.000$, la sociedad debe reducir obligatoriamente el capital para adecuarlo a la cifra del patrimonio neto.

Este saneamiento financiero no supone cambio alguno en el total del patrimonio neto (al no haber aportaciones de los accionistas), sino únicamente un cambio en los saldos de algunas cuentas. Por otra parte, la voluntad de la sociedad es reducir el capital en la cuantía mínima imprescindible para cumplir lo establecido en el artículo 168 del TRLSA.

Puesto que el límite legal establece que:

- Patrimonio neto $\geq \frac{2}{3}$ del capital social

El límite se cumplirá cuando la relación anterior se convierta en igualdad, es decir:

- Capital social = $\frac{3}{2}$ de 9.020.000 = 13.530.000

La reducción de capital ascenderá, por tanto, a: $15.000.000 - 13.530.000 = 1.470.000$.

Contabilización.

Código	Cuenta	Debe	Haber
1000	Capital social	1.470.000	
1210	Resultados negativos de ejercicios anteriores		1.470.000

Se podía haber saneado un importe mayor de resultados negativos anteriores utilizando para ello las reservas, tanto la legal (en su totalidad o en la parte que exceda del 10% de la cifra del capital, una vez reducido) como la voluntaria. No obstante, la cifra de capital *mínima* a reducir en *cualquier caso* hubiera sido exactamente la misma, como fácilmente se puede comprobar, dado que el total del patrimonio neto no experimenta cambio alguno, como ya se ha comentado.

CASO PRÁCTICO NÚM. 3
CONTABILIDAD DE COSTES Y ANÁLISIS DE ESTADOS FINANCIEROS

ENUNCIADO

1. CÁLCULO DEL COSTE DE PRODUCCIÓN Y DEL COSTE COMPLETO FINAL

La empresa «XVZ» obtiene los productos A y B en su proceso de fabricación utilizando una única materia prima. Además tiene un contrato de suministro de la materia prima con un consorcio, por lo que las existencias de esta son prácticamente nulas.

El saldo de inventarios a 1 de enero del ejercicio X1 y los criterios de valoración aplicados son los siguientes:

- Producto terminado A: 400 unidades (14 euros/unidad)
- Producto terminado B: 300 unidades (3,8 euros/unidad)

Criterio de valoración de las salidas: FIFO.

Durante el ejercicio, los datos relativos a costes, ingresos y producción fueron los siguientes:

Conceptos	Producto A	Producto B	Total
Unidades vendidas	1.500 unidades	4.000 unidades	
Precio de venta:	(20 euros / unidad)	(5 euros / unidad)	
Costes de producción:			
Materia prima	8.675 euros	7.000 euros	
Mano de obra directa	3.000 euros	2.000 euros	
Actividad	300 horas	200 horas	
Costes indirectos de producción			18.000
Costes comerciales			2.100
Costes de administración			5.400

Los costes indirectos de producción se asignan a los productos proporcionalmente a las horas de mano de obra directa. Los costes comerciales y de administración se asignan a los productos proporcionalmente al importe de las ventas.

El saldo de inventarios a 31 de diciembre del ejercicio X1 es el siguiente:

- Producto terminado A: 450 unidades.
- Producto terminado B: 350 unidades.

SE PIDE:

- Determinar los costes unitarios de los productos A y B, siguiendo los criterios del coste completo de producción y del coste completo final.
- Determinar los márgenes y resultados obtenidos por la empresa en cada uno de los productos.

2. ANÁLISIS DE ESTADOS FINANCIEROS

Análisis de la situación financiera a corto y largo plazo.

La empresa «XYZ, SA», dedicada a la fabricación de un único tipo de máquina elevadora, presenta la siguiente información en su balance de situación:

	31/12/2008	31/12/2009
Acciones propias	–	5.000
Ajustes por valoración de instrumentos financieros	–	350
Amortización acumulada de construcciones	20.000	27.000
Amortización acumulada de maquinaria	10.000	15.000
Capital social	140.000	150.000
Clientes	15.000	18.000
Construcciones	82.000	82.000
Deterioro de valor de créditos comerciales	–	500
Deudas a largo plazo con entidades de crédito	75.000	82.500
H. P., acreedora por IVA	3.000	4.500
H. P., acreedora por retenciones practicadas	2.000	2.500
H. P., acreedora por impuesto de sociedades	5.000	6.000
Inversiones financieras a L.P. en instrumentos de patrimonio	5.000	4.500
Maquinaria	90.000	127.500
Materias primas	2.000	3.000
Organismos Seguridad Social acreedores	2.000	4.000
Pasivos por diferencias temporarias imponibles	1.500	1.350
Prima de emisión de acciones	–	2.000
		.../...

.../...		
Productos en curso	2.000	1.000
Productos terminados	3.000	5.500
Proveedores	5.000	7.500
Reservas	30.000	33.800
Resultado del ejercicio	8.000	15.925
Socios, por desembolsos no exigidos	—	7.500
Subvenciones oficiales de capital	3.500	2.800
Terrenos	100.000	100.000
Tesorería	6.000	1.725

Durante el ejercicio 2009 se han contabilizado los ingresos y gastos que aparecen a continuación:

Amortización del inmovilizado material	12.000
Beneficios de activos financieros	500
Compras	160.000
Impuesto s/sociedades	6.825
Intereses de deudas	10.500
Pérdidas por deterioro de créditos comerciales	500
Seguridad social a cargo de la empresa	20.000
Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio	1.000
Subvenciones de explotación	12.000
Sueldos y salarios	70.500
Suministros	10.000
Trabajos realizados por otras empresas	1.750
Variación de existencias	2.500
Ventas	292.000

SE PIDE:

- Ordenar las partidas del balance de situación de acuerdo con la estructura recogida en el PGC (desglosar solo las letras mayúsculas: activo no corriente, activo corriente, patrimonio neto, pasivo no corriente y pasivo corriente).
- Realizar el análisis de la situación financiera a corto plazo en ambos ejercicios a través de los ratios de liquidez, test ácido y tesorería. Indicar cómo ha evolucionado de un ejercicio a otro.
- Realizar el análisis de la situación financiera a largo plazo en ambos ejercicios a través del índice de solvencia o garantía y el de autonomía financiera. Indicar cómo ha evolucionado de un ejercicio a otro.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3

1. CÁLCULO DEL COSTE DE PRODUCCIÓN Y COSTE COMPLETO FINAL

a) Costes unitarios de producción y costes unitarios finales.

Calcularemos, en primer lugar, las unidades producidas en el período, teniendo en cuenta que:

$$\text{Existencia inicial} + \text{unidades producidas} = \text{Unidades vendidas} + \text{existencia final}$$

Y de aquí:

$$\text{Unidades producidas} = \text{Unidades vendidas} + \text{existencia final} - \text{existencia inicial}$$

- Producto A: $1.500 + 450 - 400 = 1.550$ unidades producidas.
- Producto B: $4.000 + 350 - 300 = 4.050$ unidades producidas.

En cuanto a las cifras de ventas necesarias para distribuir los costes comerciales y de administración, son las siguientes:

	Producto A	Producto B	Total
Ventas	$1.500 \times 20 = 30.000$	$4.000 \times 5 = 20.000$	50.000
% sobre el total	60%	40%	100%

Una vez obtenidas las cifras anteriores, tendremos:

Elementos de coste	Producto A	Producto B
Materia prima	8.675	7.000
Mano de obra directa	3.000	2.000
Costes indirectos de producción	$18.000 \times 3/5 = 10.800$	$18.000 \times 2/5 = 7.200$
COSTE DE PRODUCCIÓN TOTAL	22.475	16.200
Unidades producidas	1.550	4.050
COSTE DE PRODUCCIÓN UNITARIO	14,50	4,00

Conviene tener presente que una cosa es asignar a los productos costes comerciales y de administración ² a efectos puramente de gestión interna (cálculo de márgenes y resultados, fijación de

² Los costes de administración suelen ser lo que se denomina *costes no separables*, es decir, que salvo excepciones (empresas que fabrican un único producto, por ejemplo), no pueden ser asignados a los productos y si se asignan a estos, el criterio es, generalmente, arbitrario. No ocurre lo mismo con los costes comerciales, para los cuales, sí puede ser factible su asignación ya que esta es función del esfuerzo comercial que se realiza para cada producto.

precios de venta, etc.) y otra muy distinta incluirlos en el coste inventariable del producto, lo cual está estrictamente prohibido por la normativa contable. Es decir, se trata de *costes del período*, lo que supone que figurarán en el resultado del ejercicio, con independencia de que los productos se vendan o no. El coste de producción se considera un activo hasta que los productos se venden. Son lo que se denomina *costes del producto*.

Por lo tanto, para cada *unidad fabricada y vendida* en el período, tendremos:

Elementos de coste	Producto A	Producto B
Costes comerciales totales imputados	$0,60 \times 2.100 = 1.260$	$0,40 \times 2.100 = 840$
Costes de administración totales imputados	$0,60 \times 5.400 = 3.240$	$0,40 \times 5.400 = 2.160$
Costes unitarios comerciales y de administración (*)	3,00	0,75
Coste de producción unitario	14,50	4,00
Coste unitario completo final para la unidad vendida que ha sido fabricada en el período (**)	17,50	4,75

(*) Para asignar a los productos estos costes, hay que tener en cuenta que los costes comerciales se añadirán a cada unidad vendida, no a las producidas. Son las unidades **vendidas** las que inducen estos costes, no las producidas. En cuanto a los costes de administración, aunque no se pueden asociar únicamente con las unidades vendidas, se asignarán siguiendo el criterio establecido en el enunciado (en función de las ventas también).

(**) Para las existencias iniciales de producto terminado habría que añadir su coste unitario, que es diferente del de las fabricadas en el período actual.

b) Márgenes y resultados de cada uno de los productos.

Conceptos	Producto A	Producto B	Total
Ventas	30.000	20.000	50.000
Coste industrial de ventas (*)	21.550	15.940	37.490
Margen industrial	8.450	4.060	12.510
Costes comerciales	1.260	840	2.100
Margen comercial	7.190	3.220	10.410
Costes de administración	3.240	2.160	5.400
Beneficio antes de intereses e impuestos	3.950	1.060	5.010

(*) Coste de ventas (FIFO):

- Producto A: $400 \times 14 + 1.100 \times 14,50 = 21.550$.
- Producto B: $300 \times 3,8 + 3.700 \times 4 = 15.940$.

Como ya se ha comentado, no se incluyen ni los costes comerciales ni los de administración en el coste industrial de ventas.

2. ANÁLISIS DE ESTADOS FINANCIEROS

a) Balance ordenado por masas patrimoniales.

A efectos de análisis, el balance se puede sintetizar así:

Activo	2008	2009	Patrimonio neto y pasivo	2008	2009
Activo no corriente	247.000	272.000	Patrimonio neto	181.500	192.375
Activo corriente	28.000	28.725	Pasivo no corriente	76.500	83.850
			Pasivo corriente	17.000	24.500
Total	275.000	300.725	Total	275.000	300.725

A continuación, se presenta el balance clasificado y detallado como se solicita en el enunciado:

Activo	2008	2009
Activo no corriente		
Terrenos	100.000	100.000
Construcciones	82.000	82.000
Amortización acumulada construcciones	(20.000)	(27.000)
Maquinaria	90.000	127.500
Amortización acumulada maquinaria	(10.000)	(15.000)
Inversiones financieras a L.P. en instrumentos de patrimonio	5.000	4.500
	247.000	272.000
Activo corriente		
Materias primas	2.000	3.000
Productos en curso	2.000	1.000
Productos terminados	3.000	5.500
Clientes	15.000	18.000
Deterioro de valor de créditos comerciales	—	(500)
Tesorería	6.000	1.725
	28.000	28.725
TOTAL ACTIVO	275.000	300.725

Patrimonio neto y Pasivo	2008	2009
Patrimonio neto		
Capital social	140.000	150.000
Socios por desembolsos no exigidos	—	(7.500)
Prima de emisión de acciones	—	2.000
Reservas	30.000	33.800
Resultado del ejercicio	8.000	15.925
Acciones propias	—	(5.000)
Ajustes por valoración de instrumentos financieros	—	350
Subvenciones oficiales de capital	3.500	2.800
	181.500	192.375
Pasivo no corriente		
Pasivos por diferencias temporarias imponibles	1.500	1.350
Deudas a largo plazo con entidades de crédito	75.000	82.500
	76.500	83.850
Pasivo corriente		
H. P., acreedora por IVA	3.000	4.500
H. P., acreedora por retenciones practicadas	2.000	2.500
H. P., acreedora por impuesto de sociedades	5.000	6.000
Organismos Seguridad Social acreedores	2.000	4.000
Proveedores	5.000	7.500
	17.000	24.500
Total Patrimonio neto y Pasivo	275.000	300.725

En el balance anterior figuran dos cuentas cuyo saldo puede ser tanto deudor como acreedor: Resultado del ejercicio y Ajustes por valoración de instrumentos financieros.

Respecto de la primera de ellas, se soluciona fácilmente, ya que el enunciado proporciona la cuenta de pérdidas y ganancias aparte y se conoce en ella la naturaleza del saldo de la variación de existencias (basta ver los dos balances para saber si aumentan o disminuyen) y el impuesto sobre el beneficio puede tener también saldo deudor o acreedor, pero se deduce fácilmente para llegar al saldo del resultado en el balance.

En cuanto a la segunda, la naturaleza de su saldo se obtiene por diferencia para cuadrar el balance.

Por otra parte, como para el cálculo de las ratios solicitadas no es necesario utilizar la cuenta de pérdidas y ganancias, se omite su análisis.

b) Situación financiera a corto plazo.

Indicadores de solvencia a corto plazo	2008	2009
Fondo de maniobra = Activo corriente – Pasivo corriente	11.000	4.225
Solvencia a corto plazo = $\frac{\text{Activo corriente}}{\text{Pasivo corriente}}$	1,65	1,17
Test ácido = $\frac{\text{Activo corriente} - \text{inventarios}}{\text{Pasivo corriente}}$	1,23	0,78
Liquidez = $\frac{\text{Tesorería}}{\text{Pasivo corriente}}$	0,35	0,07

A la vista del cuadro anterior, puede apreciarse que las ratios de solvencia a corto plazo han empeorado en mayor o menor medida, siendo la ratio de liquidez la que ha experimentado el descenso más acusado.

c) Situación financiera a largo plazo.

Indicadores de solvencia a largo plazo	2008	2009
Garantía = $\frac{\text{Activo total}}{\text{Pasivo exigible total}}$	2,94	2,78
Autonomía financiera = $\frac{\text{Patrimonio neto}}{\text{Capitales permanentes}}$	0,70	0,69

Los capitales permanentes se componen del patrimonio neto y del pasivo no corriente.

Se puede observar que, a diferencia del cuadro anterior, las ratios de solvencia a largo plazo no presentan cambios destacables.

Recensiones Bibliográficas

La lucha contra el fraude fiscal. Estrategias nacionales y comunitarias

Miguel Ángel COLLADO YURRITA (director) y varios autores más
Editorial Atelier, Barcelona, 2008, 470 págs.

Esta amplia obra colectiva recoge un total de 18 aportaciones relacionadas con las más recientes medidas adoptadas por la Unión Europea, España y otros países europeos en relación con el fraude fiscal, habiendo surgido de proyectos de investigación subvencionados por la Consejería de Educación y Ciencia de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha y de las actuaciones llevadas a cabo por el Centro Internacional de Estudios Fiscales de la Universidad de Castilla-La Mancha. A esta pertenecen el director de la publicación, Miguel Ángel COLLADO YURRITA, así como sus coordinadores (Saturnina MORENO GONZÁLEZ y José Alberto SANZ DÍAZ-PALACIOS) y otros profesores de Derecho Financiero y Tributario (Pedro José CARRASCO PARRILLA, Gracia María LUCHENA MOZO, Gemma PATÓN GARCÍA y María Esther SÁNCHEZ LÓPEZ), a los que se unen, dentro de la nómina de autores, otros miembros de la comunidad universitaria, de la Administración tributaria, jueces, fiscales, abogados y un registrador de la propiedad.

Los capítulos que adoptan una perspectiva comunitaria son los tres primeros. El libro se abre con un breve estudio de Donato RAPONI, jefe de unidad de la Comisión Europea, que escribe sobre la estrategia de la Unión Europea contra el fraude fiscal, poniendo de manifiesto cómo, cada vez más, dicho problema resulta una preocupación prioritaria de los Estados miembros –algunos estudios sitúan entre el 3 y el 7% del PIB el fenómeno del fraude que, con relación al Impuesto sobre el Valor Añadido superaría el 10% de los ingresos– y de la propia Comisión, pese a que esta carezca de competencia directa en este tema. El autor se detiene a considerar las diversas etapas por las que ha discurrido la legislación comunitaria sobre cooperación administrativa desde que el Consejo adoptase la primera Resolución de 10 de febrero de 1975, a la que seguiría poco después la Directiva 77/799/CEE, hasta los más recientes trabajos de armonización en materia de IVA. Al término de esa evolución se efectúa un balance de la situación actual no solo con relación a ese impuesto, sino también en orden a la fiscalidad directa y cobro de créditos fiscales, según se deduce de las diversas acciones propuestas por la Comisión Europea.

Las conclusiones alcanzadas en esa ponencia no dejan espacio al optimismo: «el fraude fiscal, sobre todo en relación con el IVA, se ha convertido en un verdadero problema para todos los Estados. A fin de responder a ese desafío, estos han procurado aplicar ante todo medidas nacionales, imponiendo cada vez más obligaciones a los operadores. Algunas de esas medidas, que presu- mían la existencia de fraude, han sido invalidadas por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sobre la base de los principios de proporcionalidad y de seguridad jurídica. Además, en el marco de la lucha contra el fraude, los Estados miembros han solicitado a nivel comunitario –y han

obtenido a menudo— medidas derogatorias de la normativa sobre el IVA. La Comisión ha intentado limitar la amplitud de esas medidas nacionales cada vez más divergentes».

Por su parte, Adolfo J. MARTÍN JIMÉNEZ, de la Universidad de Cádiz, se refiere a las lagunas en la Directiva 2003/48/CE, de 3 de junio de 2003, en materia de imposición del ahorro en forma de intereses. Por los huecos que deja abiertos esta normativa, pueden escapar los inversores, radicando aquellos en la imperfecta definición de tres elementos esenciales: los conceptos de agente pagador, beneficiario efectivo e intereses. En torno a dichos ejes se estructuran los comentarios y conclusiones del autor, así como un resumen final, como adenda, de los trabajos de la Comisión plasmados en el documento titulado: «Mejorando la cobertura de la Directiva 2003/48/CE sobre la fiscalidad del ahorro en forma de intereses», SEC (2008) 559, Bruselas 29 de abril de 2008.

Al tratamiento de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sobre las medidas antielusión adoptadas por los Estados miembros se dedica el esfuerzo de la inspectora de Hacienda, Isabel ESPEJO POYATO, quien primero se refiere a la generalización de las prácticas elusivas que conlleva el carácter autogestionario de los modernos sistemas tributarios, así como la dejación de responsabilidades por parte del Legislador y de una Administración tributaria interesada en la inclusión en las leyes impositivas de cuantas más mejor medidas antielusión. Sigue después con el comentario de la Sentencia de 13 de marzo de 2007, asunto *Thin Cap Group Litigation* (C-524/04) y de las argumentaciones realizadas por el Abogado General en los asuntos sobre los que recayeron las Sentencias de 12 de septiembre de 2006, caso *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04) y de 21 de febrero de 2006, caso *Halifax* (C-255/02). Al final de su contribución propone una «necesaria vuelta al principio», que lleve a la normal aplicación de las normas jurídicas, reconduciendo y limitando sustancialmente el papel de las medidas antielusión.

Tras los anteriores trabajos vienen 11 aportaciones que ilustran sobre las últimas tendencias en la lucha contra el fraude fiscal en España. En esta sede se estudian, en primer término, los problemas aplicativos de la cláusula general antielusión contenida en el artículo 15 de la Ley General Tributaria. Los profesores COLLADO YURRITA y PATÓN GARCÍA tratan de arrojar luz sobre los presupuestos jurídicos que determinan la apreciación de la elusión fiscal y sobre el debate acerca de las consecuencias jurídicas que debe acarrear la incursión en una conducta en fraude de ley tributaria, efectuando un breve recorrido previo por los antecedentes que dicha cláusula ha tenido.

Después se encuentran los estudios de parte especial sobre las diversas cláusulas antielusión previstas por nuestro ordenamiento jurídico-tributario. Así, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las profesoras LUCHENA MOZO y SÁNCHEZ LÓPEZ, se centran en diversas medidas novedosas contenidas en la nueva Ley 35/2006, de 28 de noviembre, y que afectan a la determinación del rendimiento neto en el régimen de estimación objetiva, los efectos de las operaciones vinculadas en la tributación personal y un último apunte acerca de las transmisiones lucrativas (art. 36 de la LIRPF).

Al Impuesto sobre la Renta de no Residentes se dedican los profesores Pedro M. HERRERA MOLINA y Pablo CHICO DE LA CÁMARA, de las Universidades Complutense y Rey Juan Carlos de Madrid, respectivamente, distinguiendo cuatro grupos de medidas antiabuso en el citado impuesto: «aquellas relativas a la delimitación del supuesto de hecho del tributo (limitación de exenciones y

afección de bienes); aquellas otras relativas a la valoración (precios de transferencia y plusvalías); las normas relativas a los paraísos fiscales y regímenes de baja tributación (que se proyectan sobre toda la estructura del tributo) y la regulación del impuesto especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, que puede considerarse como un auténtico gravamen antiabuso».

Las disposiciones de idéntica finalidad que operan en el Impuesto sobre Sociedades son tratadas por diversos autores: por un lado, Eduardo SANZ GADEA, inspector de Hacienda del Estado, se encarga del examen del régimen de transparencia fiscal internacional con objeto de imputar a personas o entidades residentes en un determinado país las rentas obtenidas por entidades residentes en el extranjero, dado su control por parte de aquellas. Otro tanto hace Alfredo GARCÍA PRATS, de la Universidad de Valencia, con la regulación de los precios de transferencia tras la aprobación de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Y Teodoro CORDÓN EZQUERRO y Manuel GUTIÉRREZ LOUSA, funcionarios de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y del Instituto de Estudios Fiscales, respectivamente, se refieren a la norma anti-subcapitalización española que, «al estilo de otros países de la OCDE, opta por un criterio objetivo (aplicación de una ratio) por medio de una auténtica ficción legal, en virtud de la cual la operación real (préstamo remunerado) se desvirtúa, tratando la remuneración del préstamo (intereses) como remuneración de fondos propios (dividendos) a los efectos impositivos».

La proyección de la citada Ley 36/2006, de prevención del fraude fiscal, sobre los paraísos fiscales aparece tratada por José Manuel CALDERÓN CARRERO, de la Universidad de La Coruña, quien deduce de la modificación normativa que se haya producido una suerte de «bifurcación» del régimen de aquellos –países de nula tributación y países sin efectivo intercambio de información– y trata de poner de relieve la necesidad de «repensar el conjunto de regímenes antiabuso establecidos en el ordenamiento tributario español, en aras de dotarlo de mayor coherencia interna y seguridad jurídica y simultáneamente adaptarlo a las tendencias prevalentes de fiscalidad internacional y Derecho Comunitario».

Luego viene un trabajo que afecta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. La profesora MORENO GONZÁLEZ analiza críticamente la naturaleza, finalidad y estructura de la cláusula contenida en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, «cuya configuración objetiva hace albergar dudas fundadas sobre su ajuste constitucional y comunitario». Y también consideran otras figuras de la imposición indirecta las ponencias de SANZ DÍAZ-PALACIOS y CARRASCO PARRILLA. El primero observa cómo se ha luchado contra el denominado fraude «carrusel» en el Impuesto sobre el Valor Añadido tanto en Francia como en España, mientras que el segundo detalla las medidas antielusión establecidas en la Ley de los Impuestos Especiales, distinguiendo los de fabricación del referido a determinados medios de transporte.

La última contribución dedicada al ordenamiento español aparece firmada por José Antonio GARVÍA PASTOR, registrador de la propiedad, que considera el papel de los fedatarios públicos en la lucha contra el fraude fiscal, juzgando insuficientes las normas de control sobre las contraprestaciones de las partes existentes hasta la aprobación de las medidas contenidas en la Ley 36/2006 y extendiéndose después sobre las modificaciones introducidas por esta norma en el artículo 254 de la Ley Hipotecaria, que ha procurado hacer del control de legalidad registral un instrumento útil

para evitar el fraude en el sector inmobiliario y que se plasmaría en el cierre registral como medida general complementada por la consignación del número de identificación fiscal y el control registral de los medios de pago.

Por último, aparecen en el libro que comentamos otros cuatro capítulos con información de las últimas tendencias en la lucha contra el fraude fiscal desde diversos ordenamientos europeos. Harald KRUSE y Ralf RIEGEL dan noticia de las medidas adoptadas en Alemania, mientras que Philippe MARCHESSOU hace lo propio respecto de Francia, Marc BOURGEOIS y Edoardo TRAVERSA seleccionan diversas disposiciones del ordenamiento jurídico-fiscal de Bélgica y, finalmente, Diogo LEITE DE CAMPOS escribe sobre los instrumentos utilizados en Portugal.

Miguel Ángel Martínez Lago