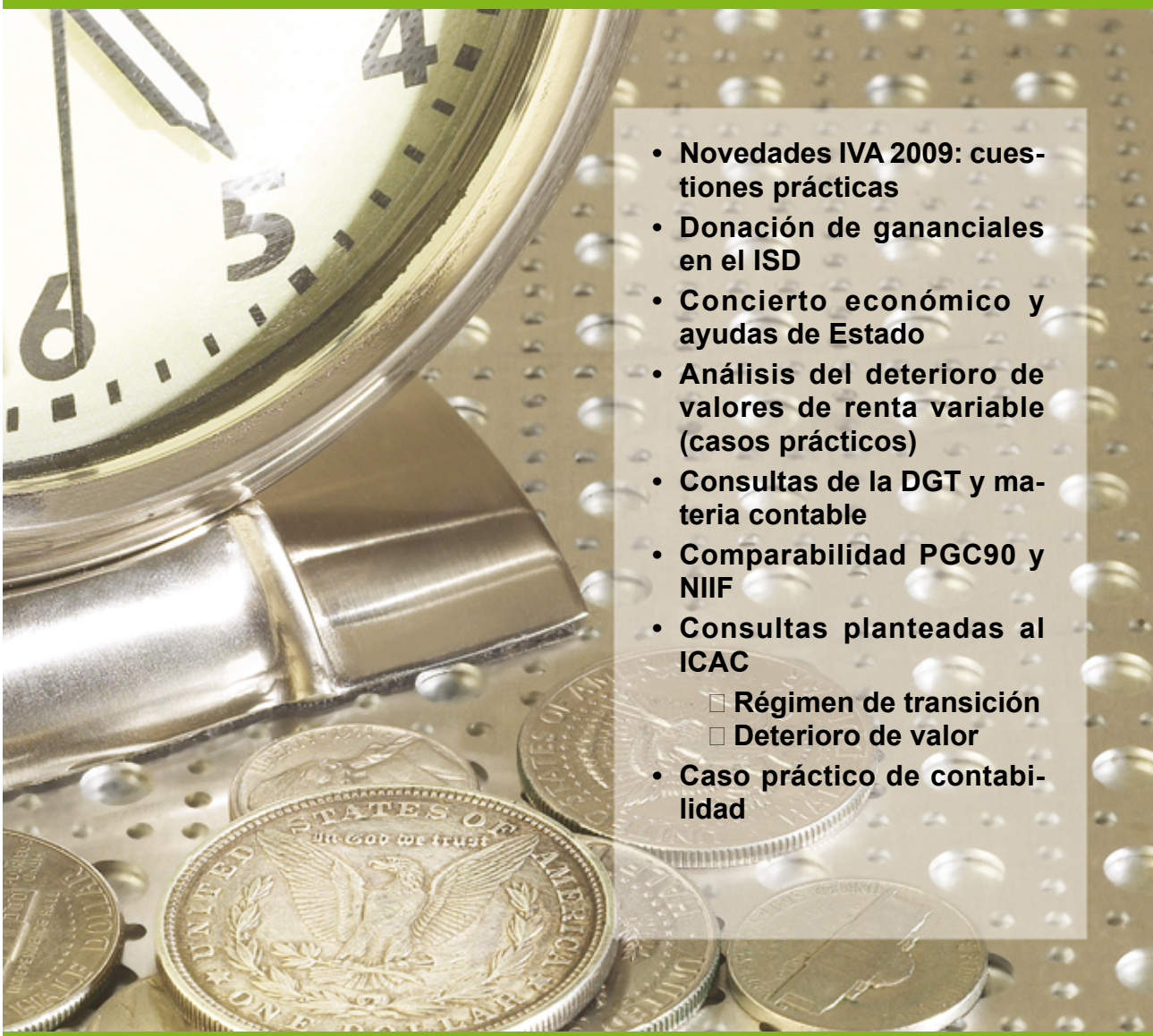
CEF.-

Contabilidad y Tributación

Comentarios y Casos Prácticos

ISSN: 1138-9540

Revista mensual núm. 315 Junio 2009



- Novedades IVA 2009: cuestiones prácticas
- Donación de gananciales en el ISD
- Concierto económico y ayudas de Estado
- Análisis del deterioro de valores de renta variable (casos prácticos)
- Consultas de la DGT y materia contable
- Comparabilidad PGC90 y NIIF
- Consultas planteadas al ICAC
  - Régimen de transición
  - Deterioro de valor
- Caso práctico de contabilidad

CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

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

JUNIO 2009 – NÚMERO 315

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

SUMARIO

Página

TRIBUTACIÓN

38/2009 Cuestiones prácticas de las novedades sobre el IVA en el 2009. 3
(Antonio Longás Lafuente)

39/2009 Las donaciones de bienes gananciales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. 47
(Andrés García Martínez)

40/2009 Concierto económico y ayudas de Estado. 63
(Carlos David Delgado Sancho)

CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

41/2009 Análisis contable y fiscal del deterioro de valores representativos de la participación en el capital de entidades. 83
(Fernando Borrás Amblar y Antonio Martínez Alfonso)

42/2009 Consultas a la DGT sobre materia contable en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades. ¿Quién es competente para resolver? 113
(Alejandro Blázquez Lidoy)

CONTABILIDAD

43/2009 ¿Es comparable la información contable antes y después de las NIIF? 125
(Gonzalo Rodríguez Pérez, John Slof y Magda Solà Tey)

44/2009 Consultas planteadas al ICAC. 141
(José Antonio Toribio Temprado y Anna Ayats Vilanova)

45/2009 Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Auditoría y Control Externo del Tribunal de Cuentas. 153
(Inmaculada de Benito Cámara)

RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS 191

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

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

- REDACCIÓN Y ADMINISTRACIÓN:

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

- EDITA:

  Centro de Estudios Financieros, S.L.

- IMPRIME:

  Artes Gráficas Coyve, S.A.
  C/ Destreza, 7
  Polígono Industrial «Los Olivos»
  28906 Getafe (Madrid)

- DEPÓSITO LEGAL: M-1947-1981

- SUSCRIPCIÓN ANUAL (2009): ..... 134,62 € (IVA no incluido)

  Comprende dos volúmenes:

  1.º Legislación, Consultas, Jurisprudencia (en papel).
  2.º Comentarios y Casos prácticos (en papel e Internet).

- SUSCRIPCIÓN ANUAL (2009) ..... 201,93 € (IVA no incluido)

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

- NÚMEROS SUELTOS (Completos):

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

En la página *www.ceflegal.com* encontrará publicados todos los artículos de la *Revista de Contabilidad y Tributación* desde el número 100. Aquellos artículos que se correspondan con su período de suscripción los podrá obtener de forma gratuita; los anteriores a su fecha de alta en el producto tendrán un descuento del 50%.

© CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

Derechos reservados, quedando prohibida la reproducción de los trabajos presentados por cualquier proceso mecánico, reprográfico o electrónico, sin la previa autorización escrita del editor.

Núm.
38/2009

CUESTIONES PRÁCTICAS DE LAS NOVEDADES SOBRE EL IVA EN EL 2009

Antonio Longás Lafuente
Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

En el ejercicio 2008 el legislador nacional ha dictado diversas normas que afectan al IVA que tienen su fundamento bien en la adaptación del derecho interno a la normativa comunitaria y a la jurisprudencia comunitaria (esencialmente el concepto de empresario o profesional en cuanto a las sociedades mercantiles, la delimitación de las operaciones no sujetas por transmisión de una empresa, o los límites en la importación de bienes por viajeros), o en la necesidad de encontrar medidas que permitan paliar los efectos económicos que la imposición indirecta genera en los empresarios o profesionales (nuevo concepto de rehabilitación, modificación de la base imponible por créditos incobrables o creación de un nuevo sistema de devolución mensual aplicable a cualquier sujeto pasivo, que también tiene su base en la Directiva 2006/112/CE al permitir a todo sujeto pasivo el derecho a recuperar los excesos de IVA soportado deducible sobre el devengado bajo las modalidades establecidas por los Estados miembros). Todo ello ha motivado la necesidad de elaborar nuevos modelos de autoliquidación del IVA, lo que ha efectuado la Administración simplificando los mismos. En estos comentarios se repasan estas novedades desde un punto de vista eminentemente práctico.

Palabras clave: IVA, devoluciones, operaciones no sujetas, rehabilitación y obligaciones formales.

Sumario

1. Introducción.

2. El concepto de rehabilitación.

3. Condición de empresario o profesional de las sociedades mercantiles.

   3.1. Los artículos 4.dos.a) y 5.uno.b) de la LIVA.

   3.2. El artículo 7.8 de la LIVA y las sociedades públicas.

4. Transmisiones de empresas.

   4.1. Regulación comunitaria.

   4.2. Regla general prevista en el artículo 7.1 de la LIVA.

   4.3. Excepciones al supuesto de no sujeción.

   4.4. Efectos del supuesto de no sujeción.

5. Exenciones en importaciones de bienes en régimen de viajeros y de escaso valor.

6. Créditos incobrables.

7. Deducción del IVA en las importaciones.

8. Sistema de devolución mensual.

   1. Requisitos.

   2. Procedimiento de devolución.

   3. Garantías (art. 118).

9. Devoluciones a sujetos pasivos que ejerzan la actividad de transporte de viajeros o de mercancías por carretera (art. 30 bis del RIVA).

10. Libros registros de facturas.

1. INTRODUCCIÓN

Durante el ejercicio 2008 se han dictado varias normas que afectan al IVA, modificando tanto su Ley reguladora (LIVA) como su Reglamento (RIVA). Nos referimos fundamentalmente al Real Decreto-Ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica, la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual del IVA y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, y el Real Decreto 2126/2008, de 26 de diciembre, por el que se modifica el RIVA, al margen de un conjunto de normas de menor rango que han venido a desarrollar a las anteriores, esencialmente en lo referente a la determinación de los modelos a presentar por los sujetos pasivos del impuesto.

No se pretende con estos comentarios hacer un análisis exhaustivo desde el punto de vista doctrinal de los cambios legislativos citados, sino de examinar algunas de las cuestiones prácticas que al hilo de estas modificaciones se planteaban con anterioridad, dándose solución con las nuevas normas, o bien las nuevas que surgen con la redacción vigente en este ejercicio 2009 de los preceptos modificados.

2. EL CONCEPTO DE REHABILITACIÓN

El Real Decreto-Ley 2/2008, de 21 de abril, introdujo una importante modificación en el concepto de rehabilitación establecido en el artículo 20.uno.22.º de la LIVA, como señala la exposición de motivos, «al objeto de propiciar un mejor tratamiento de ciertas obras en la imposición indirecta como medida para dinamizar la actividad de la construcción, impulsando así el crecimiento y la creación de empleo», ya que «esta modificación, (…), incide en la consideración como sujetas y no exentas de las entregas de los edificios o partes de los mismos después de su rehabilitación. La ampliación del concepto ha de conducir al incremento en el número de edificios cuya entrega se equiparará a las entregas de edificios nuevos, respondiendo de manera más cercana a la consideración urbanística de los mismos. Adicionalmente, el tipo impositivo que se aplica a las obras de rehabilitación, que es el 7%, ve ampliado su espectro al incrementarse el número de obras que recibe esta calificación. Este tratamiento generará una mayor neutralidad en la tributación de estas operaciones y permitirá, asimismo, atender a las demandas formuladas por el sector empresarial en este sentido, al objeto de mejorar el régimen fiscal aplicable a aquellas, lo que contribuirá a favorecer la conveniente renovación del parque de viviendas, en especial en el centro urbano de las ciudades».

La calificación como rehabilitación de las obras llevadas a cabo en un inmueble tiene una gran trascendencia en la imposición indirecta, ya que lleva consigo la consideración de empresario o profesional de quien las realiza, siempre que su destino sea la cesión, venta o adjudicación [art. 5.uno.d) de la LIVA]. Esta conclusión lleva consigo un doble efecto:

- La venta efectuada por un empresario o profesional de un inmueble que va a ser objeto de rehabilitación por el adquirente para su posterior venta, cesión o adjudicación, quedará excluida de la exención prevista en el artículo 20.uno.22.º de la LIVA, tributando como operación sujeta y no exenta.
- Quien es considerado como empresario o profesional por rehabilitar inmuebles y los transmite, cede o adjudica, repercutirá el IVA correspondiente a la contraprestación de la operación.
- Con la excepción de que destine el inmueble a una cesión exenta (arrendamiento de viviendas, por ejemplo) el empresario podrá deducir las cuotas soportadas en la rehabilitación.

EJEMPLO 1:

1. Un particular adquiere cuatro viviendas integradas en un inmueble a otros tantos particulares. Inmediatamente lleva a cabo obras de rehabilitación, en el sentido que expone el artículo 20.uno.22.º de la ley, transmitiendo dos de las viviendas a particulares, y las otras dos las arrienda a unos profesionales que van a instalar en ellas sus despachos profesionales.

La adquisición de las viviendas por el particular quedará no sujeta a IVA y sujeta al concepto TPO ya que los transmitentes no son empresarios o profesionales. De esta forma, el comprador soporta TPO que no puede deducirlo.

Al llevar a cabo obras de rehabilitación con objeto de vender o ceder en actividades no exentas los inmuebles, generará el derecho a deducir el impuesto, de forma que:

- Repercutirá el 7% por las viviendas vendidas, y el 16% por el alquiler de las viviendas que cede a profesionales.
- Podrá deducir el IVA que soporta por la rehabilitación de las viviendas y los gastos afectos a esta actividad empresarial.

2. Un empresario o profesional transmite el edificio de oficinas que posee en el centro de una localidad a otro empresario que va a realizar en él obras de rehabilitación y la posterior cesión, venta o adjudicación de los inmuebles resultantes.

La venta del edificio que será destinado por el comprador a la rehabilitación queda sujeta y no exenta de IVA, al tipo impositivo del 16%.

El artículo 20.uno.22.º recoge el concepto de rehabilitación exigiendo una doble condición, cuantitativa y cualitativa, que modificaba el legislador en los dos aspectos. De esta manera, a partir de la entrada en vigor del Real Decreto Ley 2/2008, las condiciones para que las obras que se lleven a cabo tengan la naturaleza de rehabilitación son las siguientes, que deben concurrir conjuntamente:

A) Condición cuantitativa: el coste global de las obras u operaciones de rehabilitación deben exceder del 25% 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 edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.

Las novedades respecto de este requisito son dos:

- Se excluye el valor del suelo a efectos de computar el 25% del precio de adquisición o del valor de mercado del inmueble.
- En caso de que el inicio de las obras de rehabilitación tenga lugar pasados dos años desde la adquisición, el porcentaje anterior se calculará sobre el «valor de mercado» de la edificación o parte de la misma en el inicio de las obras, eliminándose la mención al «verdadero valor que tuviera la edificación» que llevaba lugar a equívocos y no pocas interpretaciones. No obstante, es de advertir que tanto el Tribunal Económico-Admnistrativo Central (TEAC) como la Audiencia Nacional (AN) habían considerado ya esta expresión como sinónima de «valor de mercado» y a él atendían [1].

EJEMPLO 2:

Una sociedad mercantil dedicada a la promoción inmobiliaria adquiere de otra sociedad mercantil un edificio de oficinas que va a destinar a la rehabilitación y uso como viviendas. El precio de adquisición es de 4.000.000 de euros, considerándose que el valor del suelo es del 50%, aplicando el porcentaje que representa el suelo en el impuesto sobre bienes inmuebles. El adquirente realiza obras de rehabilitación dentro de los dos años siguientes a la adquisición, y el importe de las operaciones de rehabilitación es de 800.000 euros.

Teniendo en cuenta que el coste de las operaciones de rehabilitación es de 800.000 euros, que supera el 25% sobre el valor del vuelo (25% sobre 2.000.000), se da cumplimiento al requisito cuantitativo exigido por el artículo 20.uno.22.º de la LIVA.

[1] Así, la resolución del TEAC de 10 de noviembre de 2004 [RG 3805/2002 (NFJ032502)] y la sentencia de la AN de 27 de mayo de 2008, rec. 133/2005 (NFJ032501). Esta última indica que, «las obras de rehabilitación definidas en la LIVA lo son aquellas que afecten a la estructura, fachada, cubiertas y otras análogas, siempre que el coste de la obra supere el 25%, en lo que ahora nos ocupa del valor mercado».

B) Condición cualitativa: obras de rehabilitación de edificaciones son las que tienen por objeto principal la reconstrucción de las mismas mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas.

La novedad en este requisito se refiere a la inclusión de que las obras deben tener «por objeto principal» la rehabilitación, esto es, la reconstrucción de las edificaciones, lo que viene a recoger el criterio reiterado de la Dirección General de Tributos (DGT) [2] así como del TEAC [3].

EJEMPLO 3:

Siguiendo con el supuesto anterior, teniendo en cuenta que el coste de las obras es de 800.000 euros, se conoce que 450.000 euros corresponden a la consolidación o tratamiento de elementos estructurales de la edificación (estructura, fachadas, cubiertas, o elementos estructurales análogos).

Al cumplirse también el requisito cualitativo la adquisición del inmueble quedará sujeta y no exenta al tipo general del 16%. La venta posterior de las viviendas tributará al tipo del 7%.

La cuestión más compleja que se plantea es que en el momento de la venta no suele conocerse el coste de las obras de rehabilitación, lo que puede llevar consigo que deban efectuarse las correspondientes rectificaciones de las autoliquidaciones cuando, conociéndose el importe total de las obras este no alcance los límites cuantitativos señalados en el precepto de la LIVA. Nos encontraremos entonces, en el caso que se examina, ante una segunda o ulterior entrega sujeta pero exenta y, de no haber efectuado la renuncia a la exención correctamente, la operación tributaría por TPO. La práctica llevará consigo que, ante posibles circunstancias que puedan hacer variar las previstas en el momento de la firma de la escritura, se renuncie a la exención del IVA, siempre que sea posible, en la forma establecida en el artículo 20.dos de la LIVA .

Hay que añadir que desaparece del artículo 20.uno.22.º que la rehabilitación deba efectuarse de forma inmediata, que se exigía con anterioridad y que provocaba conflictos en la interpretación del precepto. Ello no quiere significar que el adquirente pueda emitir una declaración de intenciones en el sentido de destinar la edificación a la rehabilitación y luego dejar transcurrir el tiempo sin efectuar actuaciones tendentes a realizar las obras precisas para ello. El legislador pretende con esta modificación reconocer la dificultad existente en numerosas ocasiones para iniciar de manera inmediata a la adquisición del inmueble las obras de rehabilitación, pero queda implícito en el precepto la necesidad de que por el adquirente exista desde la adquisición una intención clara expresada en unas actuaciones constantes o continuadas que tiendan a la realización en fin de las obras de rehabilitación.

2 Entre otras, consultas V1591-2007 de 18 de julio (NFC027092), V2013-2007 de 25 de septiembre (NFC027327) y V0447-2008 de 27 de febrero (NFC028723).

3 Resolución de 1 de marzo de 2007, RG. 261/2005 (NFJ029107): «cuando existe un contrato único de ejecución de obras o un proyecto general de la obra, la calificación como "obras de rehabilitación" debe hacerse para el conjunto de la obra, atendiendo a que la prestación principal, definida normalmente así por su coste relativo, tenga por objeto la consolidación y tratamiento de la estructura, fachadas, cubiertas u otras análogas».

EJEMPLO 4:

Una sociedad dedicada a la promoción inmobiliaria adquiere de otra sociedad un edificio en el centro de una gran ciudad para ser objeto de rehabilitación como oficinas. Para ello, el adquirente desde el momento en que se firma la escritura pública de transmisión, encarga a un estudio de arquitectura la realización de los proyectos necesarios para la aprobación de un plan especial que exige el Ayuntamiento para llevar a cabo actuaciones en edificios emblemáticos del centro de la ciudad. Dicha aprobación del plan se produce al cabo de año y medio, y nada más obtener la aprobación, la sociedad promotora solicita la correspondiente licencia de obras en base al proyecto de obras redactado por el estudio de arquitectura, obteniéndose la misma tras el transcurso de unos meses. Obtenidos todos los permisos necesarios para iniciar las obras, comienzan las mismas.

En este caso, las obras de rehabilitación no han comenzado de forma inmediata a la transmisión del inmueble, pero no cabe duda de que existen unas actuaciones llevadas a cabo por el adquirente de manera continuada tendentes a realizar las obras de rehabilitación del edificio; por lo que la sujeción al IVA de la transmisión es correcta; sin perjuicio de que la Administración tributaria (estatal o autonómica) pueda comprobar que estas actuaciones están encaminadas a ello.

Finalmente, hay que advertir que en el Real Decreto-Ley 2/2008 se prevén diversas reglas transitorias aplicables al supuesto que examinamos. Así:

- Este nuevo concepto de rehabilitación es aplicable a las entregas de edificaciones o partes de las mismas que pasen a tener la condición de primeras entregas y se produzcan, de acuerdo con las reglas previstas para el devengo del IVA (art. 75.uno.1.º de la LIVA), a partir de la fecha de entrada en vigor de este Real Decreto-Ley el 23 de abril de 2008. A estos efectos, será irrelevante el hecho de haber recibido pagos anticipados, totales o parciales, con anterioridad a dicha fecha.

- La aplicación del tipo impositivo del 7% (art. 91.uno.3.1.º de la LIVA) a las ejecuciones de obra que pasen a tener la condición de obras de rehabilitación, no teniéndola con anterioridad, será procedente en la medida en que el impuesto correspondiente a dichas obras se devengue a partir del 23 de abril de 2008, siendo también irrelevante el hecho de haber recibido pagos anticipados, totales o parciales, con anterioridad a dicha fecha. De existir estos pagos anticipados, los sujetos pasivos deberán rectificar las cuotas repercutidas correspondientes a los mismos cuyo cobro se hubiera percibido con anterioridad al 23 de abril, aun cuando hubieran transcurrido más de cuatro años desde que tuvo lugar dicho cobro.

- Los empresarios o profesionales que realicen estas entregas podrán deducir íntegramente las cuotas soportadas o satisfechas por los bienes y servicios utilizados directamente en su reha-

bilitación. A tales efectos, el derecho a la deducción de dichas cuotas nacerá el día 23 de abril de 2008. En caso de que las citadas cuotas se hubieran deducido con anterioridad, aunque sea parcialmente, los empresarios o profesionales deberán regularizar las deducciones practicadas en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación de 2008.

EJEMPLO 5:

Un promotor inmobiliario había adquirido un edificio en 2006 a otro empresario, efectuando obras en él que concluyen en enero de 2009, momento en que procede a la entrega de las viviendas a particulares. Como consecuencia del cambio legislativo producido con el Real Decreto-Ley 2/2008 las obras, que con anterioridad no tenían la consideración de rehabilitación, pasan a partir del 23 de febrero a tener esta naturaleza, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 20.uno.22.º de la LIVA.

Con la normativa vigente con anterioridad al 23 de abril de 2008, las entregas de viviendas efectuadas por el adquirente del edificio eran consideradas segundas o ulteriores entregas sujetas pero exentas, lo que impedía además deducir las cuotas soportadas afectas a las obras del edificio o, cuando menos, su sujeción a la regla de prorrata.

Consecuencia del cambio normativo, las entregas de las viviendas pasan a tener la consideración de operaciones sujetas y no exentas al tipo impositivo reducido del 7%, que será aplicable incluso a los pagos anticipados antes del 23 de abril, siendo por tanto una rectificación permitida legalmente. Además, el promotor procederá a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto-Ley, teniendo en cuenta que este derecho nace el 23 de abril de 2008 y que en caso de que se precise regularización, esta tendrá lugar en la última declaración de este ejercicio.

3. CONDICIÓN DE EMPRESARIO O PROFESIONAL DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES

3.1. Los artículos 4.dos.a) y 5.uno.b) de la LIVA.

Una de las cuestiones que estaba suscitando mayor controversia venía dada por la condición de empresario o profesional de las sociedades mercantiles «en todo caso». En la redacción anterior del artículo 4.dos.a) de la LIVA, el legislador dispuso que se entendían, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, «las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles», añadiendo en el artículo 5.uno.b) que, a efectos de la LIVA, se reputan como empresarios o profesionales «las sociedades mercantiles, en todo caso».

El legislador comunitario en la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, y su precedente, la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, no llevan a cabo la distinción que recoge nuestra norma interna entre empresario y profesional y sujeto pasivo, delimitando exclusivamente a este último [4], de forma que, al margen de excepciones [5], son considerados sujetos pasivos «quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad», y se consideran actividades económicas «todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas», siéndolo en particular «la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo».

Como puede observarse, el legislador comunitario determina la condición de empresario o profesional sin tener en cuenta la naturaleza de la persona que lleva a cabo la actividad, pues esta cualidad se obtiene por el cumplimiento de un requisito objetivo, como es la realización de una actividad económica, con independencia de la forma que adopte la persona.

La norma comunitaria plantea como cuestión primordial para determinar si nos encontramos ante un sujeto pasivo del IVA la concreción de si la actividad que realiza tiene naturaleza económica, de forma que quien no realiza actividad alguna no puede adquirir en ningún caso la condición de sujeto pasivo. Por ello, cualquiera que sea la intención o finalidad con la que se ha creado una entidad jurídica, la falta de actividad económica impide considerarla como sujeto pasivo del IVA; siendo reiterada la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) que había mantenido esta tesis [6] y que habían recogido el TEAC [7] y la DGT en su doctrina.

EJEMPLO 6:

1. Una sociedad patrimonial que se dedique a la mera tenencia de inmuebles sin realizar ninguna actividad empresarial con ellos, como puede ser la cesión o arrendamiento de los mismos, pese a su condición de entidad mercantil, no tendría la consideración de empresario o profesional a efectos del IVA.

Así lo destaca también la DGT en consultas V2156-2007 de 11 de octubre (NFC027762) y V1096-2008 de 3 de junio (NFC030785).

…/…

4 Artículos 9 a 13 de la Directiva 2006/112/CE y 4 de la Directiva 77/388/CEE.

5 Es el caso de las personas que efectúen con carácter ocasional la entrega de un medio de transporte nuevo expedido o transportado con destino al adquirente por el vendedor, por adquirente o por su cuenta, fuera del territorio de un Estado miembro pero en el territorio de la Comunidad. Se trata del régimen de los medios de transporte nuevo en las operaciones intracomunitarias, cuya singularidad supone que los particulares cuando realizan la entrega de un bien de este tipo son considerados empresarios a los exclusivos efectos de esta operación, con la finalidad de que el medio de transporte tribute por imposición indirecta en el Estado de matriculación definitiva.

6 Entre otras las sentencias del TJCE de 20 de junio de 1991, asunto C-60/90, Polysar; de 22 de junio de 1993, asunto C-333/91, Sofitam; de 6 de abril de 1995, asunto C-4/94, BLP Group; de 6 de febrero de 1997, asunto C-80/95, Harnas & Helm.

7 Así en la resolución de 28 de septiembre de 2005, RG 7303/2003 (NFJ021502).

…/…

2. No es comparable la situación anterior a la de la sociedad que realiza actividades que atribuyan la condición de empresario o profesional a los efectos del IVA, como son el arrendamiento o la urbanización de terrenos. Así, el carácter empresarial de ciertas sociedades patrimoniales ha sido objeto de contestaciones anteriores evacuadas por la DGT [2225-2003 de 15 de diciembre o V1583-2005 de 27 de julio (NFC021203)] en las que se ha concluido tal condición en la medida en que las sociedades tenían por objeto la compraventa y el arrendamiento (aunque estuviera exento) de edificaciones, actividades expresamente recogidas en el artículo 5 de la LIVA.

3. Consecuencia de todo ello es que en tanto una sociedad mercantil no afecte a su patrimonio empresarial o profesional el inmueble, la posterior transmisión del mismo no estará sujeta al impuesto. De ahí que una sociedad patrimonial cuyo único activo está constituido por un terreno edificable en relación con el cual no se ha realizado actividad económica alguna y que lo transmite no estará sujeta al IVA, siguiendo para ello la doctrina establecida por el TEAC en resolución de 28 de septiembre de 2005 [DGT consultas V1499-2007 de 5 de julio (NFC027248) y V2453-2007 de 16 de noviembre (NFC027846)].

4. Señala la DGT en consulta V0688-2008 de 7 de abril (NFC029206) (transmisión por una sociedad de un terreno rústico que tiene la consideración de urbanizable pero que no lo tiene afecto a la actividad) que la sola falta de contabilización de un elemento patrimonial no determina, por sí misma, la ausencia de afectación al patrimonio empresarial del sujeto pasivo. En el supuesto de que se considere no afecto al patrimonio empresarial de la sociedad transmisora, la operación estaría no sujeta al IVA. En otro caso, de considerar afecto la operación estaría sujeta y habría de analizarse la exención o no de la operación. La afectación de un elemento al patrimonio empresarial del sujeto pasivo es una cuestión de hecho que podrá ser probada por los medios de general aceptación en Derecho.

También la jurisprudencia nacional había admitido esta tesis, incluso en el supuesto de inactividad de una sociedad mercantil.

EJEMPLO 7:

La sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 31 de octubre de 2007, recurso 4156/2002 (NFJ026825), analiza el supuesto de sociedades mercantiles que solo compran bienes sin realizar ventas durante un período largo de tiempo (en este caso 9 años).

Para el alto órgano jurisdiccional, estas sociedades no tienen la condición de empresarios y, por tanto, no serán deducibles las cuotas soportadas. Añade el TS que el derecho a deducir las cuotas soportadas alcanza a los que tienen la condición de empresarios o profesionales, en este caso cuando las sociedades mercantiles realizan operaciones económicas, cuando lo hacen en el ejercicio de una actividad empresarial. Esta regla solo se tiene en cuenta para quienes realizan la adquisición de bienes y servicios con la

…/…

…/…

intención, confirmada por elementos objetivos, de su utilización al desarrollo de su actividad empresarial, ya que si ello no es así, las cuotas soportadas no pueden ser objeto de deducción. Esta excepción es admitida por la jurisprudencia comunitaria (sentencia 29 de abril de 2004, asunto C-77/2001). Existen sociedades que, a pesar de que revisten forma mercantil, realizan una actividad que no tiene carácter económico a efectos del IVA quedando fuera del ámbito de aplicación del impuesto.

Confirma el TS la resolución del TEAC de 14 de enero de 1999, RG 9584/96; así como la sentencia de la AN de 19 de abril de 2002, recurso 133/99.

El legislador español, consciente de la falta de sintonía entre la norma interna y la comunitaria, con la modificación introducida en los artículos 4 y 5, pretende ajustar la LIVA a esta última, si bien no lo hace suprimiendo toda referencia a las sociedades mercantiles, sino que mantiene cierta complejidad en la determinación de la condición de empresario o profesional para estas personas jurídicas.

Es claro que se corrige la dicción del artículo 4.dos.a) con el fin de que solo queden sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por las sociedades mercantiles cuando tengan la condición de empresario o profesional. Y resulta que reúnen esta condición, conforme al actual artículo 5.dos b), «salvo prueba en contrario». Esto es, nuevamente la presunción se establece a favor de las sociedades mercantiles, puesto que se considerarán empresarios o profesionales «salvo prueba en contrario».

La cuestión entonces se traslada a fijar a quién corresponde la carga probatoria. En principio estamos ante una presunción *iuris tantum*, frente a la anterior *iuris et de iure*, que parece favorecer a las sociedades mercantiles, sin que quede ajustado definitivamente el texto legal interno a la Directiva comunitaria. Este parece ser el camino emprendido por la DGT en consultas recientes al presumir la realización de una actividad económica por el mero hecho de vender un bien por parte de una sociedad mercantil.

EJEMPLO 8:

Una sociedad limitada está interesada en la adquisición de un terreno rústico a otra sociedad limitada. El terreno en cuestión está dentro de un conjunto de terrenos que tiene la consideración de urbanizable, no existe junta de compensación ni proyecto de urbanización. Existe un plan parcial presentado al Ayuntamiento, pero no está aprobado ni inicial ni provisionalmente. La sociedad vendedora no lo tiene afecto a la actividad. Tanto la sociedad compradora como la vendedora son sujetos pasivos del IVA.

Ante este supuesto de hecho, la DGT en consulta V0688-2008 de 7 de abril (NFC029206), nos da una regla general al indicar que «en el IVA se presume que cualquier operación

…/…

…/…

realizada por una sociedad mercantil va a tener contenido empresarial y, en consecuencia, resultará sujeta a dicho impuesto. En este sentido, la afectación de un elemento al patrimonio empresarial del sujeto pasivo es una cuestión de hecho que podrá ser probada por los medios de general aceptación en Derecho, sin que la sola falta de su contabilización determine, por sí misma, la no afectación al patrimonio empresarial del sujeto pasivo. Si finalmente se considera que el terreno no está afecto al patrimonio empresarial de la sociedad transmisora, la operación no estaría sujeta al IVA».

No plantearán problema alguno aquellas situaciones en las que existe un criterio uniforme en relación con el carácter no económico de la actividad. Es el supuesto de las sociedades meramente *holding*, las sociedades de mera tenencia de bienes, etc., pero la problemática surgirá enseguida al margen de estos supuestos claros, y la interpretación que pueda hacer la Administración y la jurisprudencia puede acotar la postura anterior en base a la teoría de la carga de la prueba, y de la facilidad probatoria, sustentada por la jurisprudencia con fundamento en el actual artículo 105 de la Ley General Tributaria (LGT), inspirado en el artículo 1.214 del Código Civil (CC) [8]. Así, la doctrina y jurisprudencia han mantenido que los principios que inspiran la prueba en el ámbito del proceso civil deben ser aplicados con minuciosa cautela al procedimiento tributario incluso ponen el énfasis en la naturaleza inquisitoria del procedimiento tributario, preconizando que en el mismo no existe actividad probatoria en sentido estricto, salvo en materia de reclamaciones [9]. De esta forma, la jurisprudencia viene a señalar que el artículo 105 de la LGT debe ser interpretado en el sentido de que «cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor» [10]. Así, conforme a esta interpretación, se ha señalado que es a la Administración Tributaria a quien incumbe la carga de la prueba de la realización del hecho imponible, su cuantificación y su atribución al sujeto pasivo, mientras que es al contribuyente a quien corresponde la justificación de las deducciones y gastos, así como los beneficios fiscales que pueda haber entendido le son favorables, como supuestos de exención o no sujeción, bonificaciones, etc.

El TEAC ha añadido que estos principios han de conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria, «de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extremada sencillez la demostración de los hechos controvertidos» [11]. El TS declara, en su sentencia de 11 de junio de 1984, que «las facultades del Tribunal Económico-Administrativo no liberan de la carga de la prueba al que alega un derecho; a quien

8 «Incumbe la prueba de las obligaciones al que reclama su cumplimiento y la de su extinción al que la opone».

9 En este sentido se pronuncia la AN en sentencia de 16 de enero de 2003 (NFJ014012).

10 Así lo considera, entre otras, las sentencias del TS de 17 de marzo de 1995, 22 de enero de 2000 y 28 de abril de 2001. También el TEAC, entre otras, en resolución de 13 de febrero de 1998 sostiene esta posición.

11 En este sentido, el TS en sentencia de 11 de junio de 1984, en relación con la carga de la prueba en el procedimiento económico-administrativo, ha declarado que «las facultades del TEA no liberan de la carga de la prueba al que alega un derecho; a quien alegue un derecho corresponde la prueba de los hechos normalmente constitutivos del mismo, sin que la facultad contenida en el artículo 168 de la LGT, relativa a la facultad del órgano económico-administrativo de practicar de oficio las pruebas que estime oportunas, pueda privar de virtualidad a aquel principio sobre carga de la prueba».

alegue un derecho corresponde la prueba de los hechos normalmente constitutivos del mismo, sin que la facultad contenida en el artículo 168 de la Ley General Tributaria, relativa a la facultad del órgano económico-administrativo de practicar de oficio las pruebas que estime oportunas, pueda privar de virtualidad a aquel principio sobre carga de la prueba».

3.2. El artículo 7.8 de la LIVA y las sociedades públicas.

No ha aprovechado el legislador la reforma operada por la Ley 4/2008 para adecuar este precepto a la Directiva 2006/112/CE, cuando el tratamiento de las Administraciones públicas en la LIVA está alejado del previsto en la norma comunitaria. No es ahora el momento de extendernos en estas consideraciones, pero sí debemos puntualizar sobre la problemática que las sociedades públicas, participadas íntegramente por la Administración territorial de la que dependen, han planteado en los últimos años y la evolución que la doctrina y la jurisprudencia han tenido.

Frente a declaraciones del propio TS y de la doctrina administrativa que señalaban el carácter de sujeto pasivo en cualquier caso de las sociedades públicas a la vista de la redacción del artículo 7.8, se ha procedido recientemente a una interpretación del mismo más uniforme con el Derecho comunitario. Buena cuenta de ello es la abundante doctrina administrativa de la DGT [12] que ha venido a sustentar, con base en la jurisprudencia del TS [13], el carácter de órgano técnico-jurídicos dependientes y, por tanto, que las relaciones internas entre la Administración de la que depende la sociedad y esta no determinarán la realización de operaciones sujetas al impuesto siempre que efectivamente concurran los siguientes requisitos:

1.º La creación de la sociedad consultante haya tenido lugar al amparo de lo dispuesto por la normativa propia de la Administración territorial de que se trate, así el artículo 85.2 de la Ley 7/1985, como sociedad mercantil local para la gestión directa del servicio público en el caso de la Administración local.

2.º Su capital sea propiedad íntegra del ente territorial, quien, en consecuencia, gobernará en todo momento su proceso de toma de decisiones.

3.º Tenga por único y exclusivo destinatario de los bienes que entregan o servicios que prestan al ente local que la ha creado.

4.º Su financiación se lleve a cabo a través de la correspondiente consignación en los presupuestos de la entidad local.

5.º O haya riesgo alguno de distorsión de la competencia que se pueda derivar del tratamiento que se señala.

[12] Entre otras muchas, consultas V0409-2007 de 27 de febrero, V1107-2007 de 25 de mayo, V1501-2007 de 5 de julio, V1809-2007 de 3 de septiembre y V0733-2008 de 9 de abril.

[13] Así, las sentencias de 25 de septiembre de 2002, 24 de junio de 2003, 23 de septiembre de 2004 y 12 de junio de 2004.

Concurriendo los requisitos expuestos, los servicios prestados por la sociedad pública a la Administración no estarán sujetos al impuesto, no pudiendo dicha entidad deducir en ninguna medida el IVA que soporte por la realización de estas operaciones.

EJEMPLO 9:

Así, se ha indicado por la DGT la no sujeción de las siguientes actividades desarrolladas por sociedades públicas: central de compras informática para la Administración de la que dependen, prestación de servicios de recaudación, realización de obras para los colegios públicos, servicio de limpieza viaria, de recogida de basuras y tratamiento de residuos, servicio de limpieza de colegios públicos y dependencias de la Administración, servicio de tratamiento y depuración de aguas residuales, servicios informáticos, de mantenimiento del catastro inmobiliario y de regularización de desarrollos urbanísticos, etc.

El TEAC [14] ha acotado la no sujeción de estas sociedades públicas, con base también en la jurisprudencia comunitaria, indicando que las sociedades públicas se encuentran dentro del marco subjetivo del artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE, esto es, «los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público», como delimitación de los sujetos a los que alude la norma, si bien deberá concurrir de forma acumulativa, como señala el propio TJCE el requisito objetivo o material, relativo a la actividad de función pública que se realiza y, de esta forma, quedarán sujetas al IVA por aquellas actividades que teniendo naturaleza económica sean desarrolladas como empresarios o profesionales, así como aquellas otras actividades encomendadas por la Administración de la que dependen que desarrollen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados, todo ello a la vista de los principios comunitarios y criterios jurisprudenciales del TJCE.

EJEMPLO 10:

Así, para el TEAC estamos ante actividades sujetas respecto de aquellas que una sociedad pública realizada fuera del territorio de aplicación del impuesto, también de las entregas intracomunitarias y exportaciones, o entregas de bienes y prestación de servicios realizados en territorio de aplicación del impuesto como es la actividad de formación y la actividad que supone la realización de obras en determinados edificios públicos por encargo de la Administración de la que depende; esto es, quedan sujetas las entregas de bienes y prestaciones de servicios a terceros mediante contraprestación o a la propia Administración en calidad de destinatario de unos servicios o receptor de bienes que son realizados por la entidad no sujetándose al régimen jurídico propio de

…/…

[14] Entre otras en resoluciones de 13 de febrero de 2008, RG 3986/2004 (NFJ028891) y 3997/2004, y de 18 de noviembre de 2008, RG 2293/2005.

…/…

los servicios públicos, ni implican la realización en sí misma de funciones públicas, pudiendo además ser realizados por operadores económicos privados.

No estará sujeta, por el contrario, el servicio prestado por una sociedad pública de prevención y extinción de incendios forestales, en cuanto implica la asunción de funciones públicas, o la puesta en funcionamiento y mantenimiento de equipamientos y estructuras de uso público en los espacios naturales que corresponde a la Administración de la que depende la sociedad (aunque sí lo estará por los servicios de camping, o ventas que suponen entregas de bienes en puntos de información de los espacios naturales a terceras personas).

4. TRANSMISIONES DE EMPRESAS

4.1. Regulación comunitaria.

El artículo 7.1 había planteado también una importante polémica dada su falta de adecuación al actual artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE y jurisprudencia del TJCE [15] que el legislador nacional ha querido zanjar, dado que este órgano jurisdiccional había mantenido que cuando un Estado miembro hace uso de la facultad conferida por el precepto anterior, debe aplicar la regla de la no entrega a toda transmisión de una universalidad total o parcial de bienes y no puede, por tanto, limitar la aplicación de dicha regla solo a algunas de estas transmisiones, salvo en las condiciones previstas en el propio precepto.

El supuesto se refiere, según indica el TJCE, a toda transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa con elementos corporales y, en su caso, incorporales (universalidad total o parcial de bienes en los términos recogidos en la Directiva) que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, teniendo el adquirente la intención de explotarlo y no simplemente de liquidar de inmediato la actividad en cuestión así como, en su caso, vender las existencias.

4.2. Regla general prevista en el artículo 7.1 de la LIVA.

En la redacción actual, el legislador establece la siguiente regla general de no sujeción, sin ajustarse a los términos de la norma y jurisprudencia comunitarias: la transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos (esencialmente la imposición directa) y del régimen de compatibilidades con el concepto TPO.

15 Esencialmente la sentencia de 27 de noviembre de 2003, asunto C-497/01, Zita Modes (NFJ015629).

Esta última precisión lleva a plantearse, desde el punto de vista de la finalidad de este supuesto de no sujeción, la compatibilidad con el concepto TPO. Recordemos, a estos efectos, que el artículo 7.5 del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD sujeta al concepto TPO la transmisión de los inmuebles en estas operaciones de no sujeción, cuando en palabras del propio TJCE, el supuesto de no sujeción que examinamos, está encaminado a permitir a los Estados miembros «facilitar las transmisiones de empresas o parte de empresas, simplificándolas y evitando sobrecargar la tesorería del beneficiario con una carga fiscal desmesurada».

No es esto lo que sucede con la regulación interna, a la vista de ambos tributos y por ello es más que dudosa la compatibilidad entre IVA y el concepto TPO en estos supuestos [16].

EJEMPLO 11:

Una sociedad mercantil propietaria de una fábrica de maquinaria pesada transmite la misma, integrada por todos los elementos corporales e incorporales afectos a la misma a otra sociedad mercantil que continúa en el ejercicio de la misma actividad.

En principio la operación quedará no sujeta por aplicación del artículo 7.1 de la LIVA. Como consecuencia de ello, tributarán por el concepto TPO los bienes inmuebles afectos a la actividad.

Ello supone una carga fiscal que podría haberse evitado transmitiendo individualizadamente los elementos afectos a la actividad, puesto que si bien la entrega de bienes inmuebles constituiría segunda entrega exenta, la misma se podría renunciar, ya que el adquirente genera el derecho a deducir íntegramente las cuotas soportadas. La operación hubiera resultado neutral desde el punto de vista de la imposición indirecta, teniendo en cuenta IVA y TPO, puesto que la transmitente hubiera repercutido IVA y la adquirente lo habría deducido.

Frente a ello, al haberse aplicado el supuesto de no sujeción, el adquirente tributará por TPO respecto de los inmuebles, soportando una carga fiscal que no puede recuperarla seguidamente, como ocurre con el IVA.

[16] Si bien recientemente el TJCE en Auto de 27 de noviembre de 2008, asunto C-151/08 (NFJ030836), N.N. Renta, en cuestión prejudicial planteada por el TSJ de Cataluña ha mantenido la compatibilidad del concepto AJD con IVA, y ha declarado que la norma comunitaria no impide la percepción de la cuota gradual o proporcional del ITP y AJD cuando se aplica a la formalización de una compraventa realizada por un empresario cuya actividad consiste en la compraventa de inmuebles o su compra para su posterior transformación o arrendamiento, todo ello en base fundamentalmente a que los elementos de la relación jurídico-tributaria de uno y otro concepto tributario son diferentes, no lleva a cabo el examen que exigiría el supuesto que ahora tratamos, dada la finalidad concreta que el supuesto de no sujeción tiene para el TJCE, en cuanto que el Estado español acoge la regla de no sujeción impone una sobrecarga fiscal que en caso de generar el derecho a deducción íntegra por el adquirente, no existiría.

La norma actual ya no recoge el término de «rama de actividad» si bien, de manera uniforme y constante por la DGT se había mantenido, y hemos de seguir con esta interpretación, que dicho concepto queda englobado en el actual, por lo que no se debería plantear discrepancia al respecto entre la imposición indirecta y directa en el ámbito nacional [17].

Al tratar el precepto actual de un conjunto de elementos corporales y, en su caso incorporales, queda claro que no es preciso transmitir la propiedad de los bienes inmuebles para considerar que se produce una entrega de una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, y permitirá por ello diseñar la operación que permita en su caso limar algunas consecuencias perniciosas de la compatibilidad entre IVA y TPO antes apuntada.

EJEMPLO 12:

1. Un empresario dedicado a la fabricación de artículos deportivos, transmite los elementos corporales e incorporales afectos a la empresa, incluida la estructura empresarial, con la excepción de la nave industrial donde desarrolla la actividad, si bien se constituye un derecho de arrendamiento o de uso a favor del adquirente sobre la misma.

A la vista de la dicción del actual artículo 7.1 de la LIVA esta entrega quedará no sujeta al IVA, ya que se transmiten los elementos corporales e incorporales precisos para que pueda desarrollarse una actividad económica, incluido el derecho de uso sobre el bien inmueble que constituye la nave industrial.

La anterior transmisión no quedará sujeta al concepto TPO, ya que no se produce entrega alguna de un bien inmueble.

No obstante, el transmitente sigue siendo empresario a efectos del IVA por el arrendamiento del bien inmueble, la nave industrial, debiendo repercutir al arrendatario, adquirente del resto de los bienes y derechos afectos a la actividad económica, por este derecho de uso de tracto sucesivo, devengándose de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75.uno.7.º.

…/…

[17] Para la DGT [entre otras, V1607-2007 de 20 de julio (NFC027021) y V0726-2008 de 8 de abril (NFC029216)] el concepto de rama de actividad previsto para el Impuesto sobre Sociedades coincide sustancialmente con el que establece el TJCE [ST de 8 de junio de 2000, asunto C-98/98, Midland Bank plc (NFJ009256); 22 de febrero de 2001, asunto C-408/98, Abbey Nacional plc; 27 de noviembre de 2003, asunto C-497/01, Zita Modes Sarl (NFJ015629); 29 de abril de 2004, asunto C-137/02, Faxworld (NFJ016629)], por tanto, era factible la aplicación del concepto nacional sin contravención del principio de interpretación uniforme del Derecho comunitario, establecido igualmente de forma reiterada por el TJCE. Añadía la DGT que no cabía exigir la transmisión de la totalidad del patrimonio para que la operación quede al margen de su sujeción al tributo, sino que bastaba la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma. En la medida en que los activos, y pasivos en su caso, que se incluyen en un conjunto patrimonial puedan ser considerados como una rama de actividad en el sentido que se describe, ha de considerarse que su transmisión tiene por objeto una universalidad parcial de bienes y, por tanto, no está sujeta al IVA, aunque algún elemento patrimonial particular afecto a la actividad no se transmite.

…/…

2. Transcurrido un año el arrendador transmite al arrendatario la propiedad de la nave industrial.

Esta entrega de bien inmueble, aun cuando constituya todo el patrimonio empresarial del arrendador, estará sujeta a IVA salvo que se transmita con el bien una estructura empresarial (el actual art. 7.1 la excluye del supuesto de no sujeción), por lo que estaremos ante una entrega de bienes inmuebles sujeta pero exenta al constituir una segunda o ulterior entrega (art. 20.uno.22.º de la LIVA). No obstante, se podrá renunciar a la exención, ya que las dos partes en el contrato son empresarios a efectos del IVA y el adquirente realiza una actividad empresarial que genera el derecho a deducir íntegramente el impuesto soportado y afecta el bien a esta actividad.

4.3. Excepciones al supuesto de no sujeción.

El artículo 7.1 excluye del supuesto de no sujeción dos operaciones concretas, que ya habían sido puestas de manifiesto con anterioridad tanto por la DGT como por el TEAC concluyendo en la sujeción de las mismas. Se trata de la transmisión de los bienes arrendados y de los urbanizados o en fase de urbanización.

A) Arrendadores.

Quedan sujetas al IVA las entregas por quien reúne la condición de arrendador o cesionario de bienes, cuando la transmisión tenga por objeto la mera cesión de los bienes arrendados o cedidos. Se estima por el legislador que se considera como tal la transmisión que no va acompañada de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma. De transmitirse esta estructura, aplicaremos nuevamente el supuesto de no sujeción.

El precepto no hace sino recoger la doctrina anterior de la DGT [18], de forma que así se favorece en buena medida la tributación de la operación, siempre y cuando el adquirente pueda renunciar a la exención que implicará la transmisión en la mayoría de los casos.

[18] Así, en consulta V2331-2008 de 10 de diciembre (NFC032155), había considerado que en el caso de una entidad que transmite dos inmuebles que están arrendados por dependencias sin que exista división horizontal (uno solo de locales comerciales y el otro tanto locales como viviendas), no es de aplicación el supuesto del artículo 7.1.º de la LIVA, siguiendo la STJCE de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes (NFJ015629), en cuanto que aun teniendo por objeto el total del patrimonio empresarial, únicamente consiste en la liquidación del remanente de un activo, de forma que no se transmite un conjunto de elementos susceptibles de funcionar autónomamente, sino que lo que se produce es la liquidación de los elementos que permanecen en el patrimonio empresarial, estando sujeta la operación. Estamos ante una cesión de bienes no constitutivos de una unidad económica autónoma.

EJEMPLO 13:

1. Un particular propietario de una vivienda la tiene arrendada a un asesor fiscal, transmitiéndosela al mismo.

Esta entrega del bien inmueble queda exceptuada del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1, en cuanto el arrendador no transmite sino el activo, excluido cualquier otro elemento, material o humano, afecto a la actividad empresarial. Por ello, la operación quedará sujeta pero exenta (art. 20.uno.22.º de la LIVA) al tratarse de una segunda o ulterior entrega de bienes inmuebles. Como el adquirente también es empresario o profesional a efectos del IVA, afecta el bien a una actividad empresarial y genera el derecho a deducir íntegramente las cuotas soportadas, se podrá renunciar a la exención, tributando la operación por IVA y, por tanto, no sujeta al concepto TPO.

2. Un particular tiene arrendado un local a una sociedad médica, transmitiendo el local a dicha sociedad.

Tampoco en esta ocasión aplicaremos el supuesto de no sujeción, ya que estamos ante la liquidación del elemento activo afecto a la actividad arrendadora. La operación quedará sujeta al IVA pero exenta al tratarse de una segunda o ulterior entrega (art. 20. uno.22.º de la LIVA). No obstante, en este caso, no puede renunciarse a la exención, ya que el adquirente no genera el derecho a deducir el impuesto, pues realiza una actividad exenta con exención limitada prevista en el artículo 20.uno.3.º de la LIVA. Ello conlleva que la operación quede sujeta al concepto TPO.

3. Un particular es propietario de un edificio destinado a oficinas, que se encuentra arrendado a diversos empresarios o profesionales. El propietario tiene en dicho edificio una pequeña oficina con dos personas dedicadas al arrendamiento de las diversas oficinas. Asimismo, tiene contratados a un conserje y a una persona de mantenimiento. El propietario del edificio transmite el edificio, así como los elementos humanos y materiales afectos a la actividad a una sociedad mercantil que continuará en el ejercicio de la actividad de arrendamiento.

En este caso, el artículo 7.1 b) de la LIVA considera que la operación quedará no sujeta a IVA, puesto que se transmite una empresa, un conjunto de medios que constituye una actividad económica autónoma. Ello supone que el inmueble (la partida más importante de la transmisión) tributará por el concepto TPO, lo que lleva nuevamente a preguntarnos por la finalidad y razón de ser de este supuesto de no sujeción tal como lo prevé el legislador comunitario, que es la simplificación y sobrecarga de la tesorería del beneficiario, que desaparece puesto que el adquirente queda sujeto a un impuesto que no puede deducirlo, constituyendo una carga fiscal y financiera.

El artículo 5.uno.c) de la LIVA considera empresarios o profesionales a quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, siéndolo en particular los arrendadores de bienes. Por su parte, el artículo 7.1.º trata de la transmisión de un conjunto de ele-

mentos corporales y, en su caso, incorporales, cuidando así el legislador de no hacer alusión exclusiva a «bienes». Con ello quiere aludirse a que tienen la condición de empresario o profesional quienes cedan elementos incorporales con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, pudiendo aplicarse a la transmisión de estos derechos las consideraciones que se están realizando, en tanto el precepto de no sujeción alude también, como se acaba de apuntar, a elementos incorporales.

B) Promotores.

El artículo 5.uno.d) de la LIVA considera empresarios o profesionales a quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente. Esto es, atribuye la condición de empresario o profesional a los promotores ocasionales de urbanizaciones o de edificaciones.

La problemática que venía planteándose hasta ahora es que en muchas ocasiones, esencialmente los promotores urbanizadores, transmitían la totalidad de los bienes afectos a su actividad empresarial, planteándose si la operación quedaba sujeta o no al IVA.

La postura más reciente tanto de la DGT [19] como del TEAC [20] habían mantenido que en estas ocasiones existía una contradicción entre los artículos 5.uno.d) y 7.1.º de la LIVA, puesto que el primero atribuía el carácter de empresario o profesional a un particular por el mero hecho de ser urbanizador, mientras que el segundo declaraba no sujeta la única operación realizada por este empresario como era la transmisión del terreno urbanizado o en curso de urbanización, con la consiguiente tributación por el concepto TPO.

La finalidad que preside esta asignación al promotor ocasional del carácter de empresario o profesional es precisamente que sobre el proceso urbanístico recaiga el impuesto sobre el consumo en el adquirente de las edificaciones nuevas, en las que concluye este proceso, de forma que la imposición indirecta resulte neutral para el conjunto de los empresarios participantes en el proceso urbanístico. Esta dinámica se rompe cuando se interpone en alguna de sus fases a una persona no empresaria o cuando declaramos la operación intermedia no sujeta al IVA, puesto que en estos casos

[19] Así, en consulta V1175-2005 de 17 de junio (NFC021134), examina el supuesto de un propietario que se convierte en empresario o profesional por el hecho de atender las cargas de urbanización y que, antes de pagar la totalidad de estas cargas, transmite el terreno en curso de urbanización de que es titular a otro sujeto con el fin de que el último culmine la actividad urbanizadora para así destinar el terreno a la venta constituyendo estos terrenos la totalidad del patrimonio empresarial (sería la misma situación si la transmisión del terreno se produce una vez finalizado todo el proceso de urbanización). La DGT concluye que en el caso de que a la transmisión del resultado de estas operaciones de urbanización, construcción o rehabilitación ocasional de inmuebles se le aplicase la no sujeción antes descrita, la consideración como empresario o profesional de quienes realizaron estas operaciones quedaría sin efecto, perdiendo su razón de ser y por ello ha de considerarse que a la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional por parte de quienes tengan la condición de empresario o profesional en aplicación exclusivamente del artículo 5.º uno.d) de la Ley 37/1992 no le es aplicable la no sujeción que se establece en el artículo 7.1.º.

[20] En sentido análogo al fijado por la DGT se pronuncia el TEAC en resolución de 22 de octubre de 2008, RG 1159/2007 (NFJ030920). Se trataba de una comunidad de bienes constituida por personas físicas que transmite un terreno en curso de urbanización, considerándose que la comunidad tenía atribuida la condición de empresario o profesional.

el impuesto que recaerá en la transmisión será TPO y este no es recuperable por el adquirente, constituyendo mayor valor del bien adquirido y trasladándose vía precios a sus clientes, por lo que en la base imponible del IVA de la posterior transmisión irá incluido este concepto.

El actual artículo 7.1.º c) considera que las transmisiones efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones de promoción anteriores, quedarán excluidas del supuesto de no sujeción. Por tanto, serán operaciones sujetas y generalmente no exentas.

EJEMPLO 14:

1. Un particular queda integrado en una Junta de compensación fiduciaria, como consecuencia de los terrenos de su propiedad que quedan afectos a un polígono o unidad de actuación urbanística que es ejecutado mediante este sistema urbanístico. Una vez iniciadas las obras materiales de urbanización de los terrenos el particular transmite los terrenos a una sociedad inmobiliaria dedicada a la promoción urbanística.

El particular en este caso es considerado como empresario o profesional a efectos del artículo 5.uno.d) de la LIVA, puesto que es urbanizador de los terrenos, al actuar la Junta de compensación con carácter fiduciario (lo que supone que no existe una transmisión de los terrenos de los juntacompensantes a la Junta y viceversa una vez realizada la urbanización).

La entrega de los terrenos a la sociedad promotora es la única operación realizada por el particular empresario y quedará sujeta y no exenta de IVA, ya que los terrenos están en curso de urbanización (art. 20.uno.20.º de la LIVA), tributando al tipo del 16%.

2. Mismo supuesto que el anterior, pero en este caso la Junta de compensación no es fiduciaria.

En este caso el particular no adquiere la condición de empresario o profesional puesto que no es urbanizador de los terrenos. Esta condición la adquiere solo la Junta, a la que los juntacompensantes transmiten los terrenos, para que reviertan en proporción a sus derechos a estos últimos cuando se lleve a cabo la urbanización.

Por ello, la transmisión de los terrenos por el particular no queda sujeta al IVA ya que el transmitente no tiene la condición de empresario o profesional, tributando por el concepto de TPO.

El artículo 5.uno.d), como se acaba de exponer, comprende no solo al urbanizador ocasional, sino también al promotor ocasional de edificaciones, que construye o rehabilita para su venta, adjudicación o cesión por cualquier título y, al no distinguir el artículo 7.1.º c) entre los distintos supuestos la exclusión de la no sujeción se aplicará a todos ellos, lo que puede plantear algún desajuste o efecto no deseado por el legislador, de forma que deberá ser interpretado de acuerdo con el espíritu y finalidad de la norma que estamos examinando.

EJEMPLO 15:

1. Un particular decide promover la construcción de una vivienda unifamiliar en un solar de su propiedad. Una vez terminada la edificación, y sin ser objeto de uso por el promotor, es transmitida a unos particulares.

Queda claro que en este caso se aplica la excepción que estamos examinando, por lo que la operación quedará sujeta y no exenta de IVA al tipo del 7%.

2. Un particular decide promover la construcción de una edificación destinada a viviendas en un solar de su propiedad. Para ello contrata con un constructor la realización de las obras y una vez concluidas estas transmite todo el edificio a una sociedad mercantil que procederá a la venta de las viviendas.

Una interpretación literal de los preceptos que estamos examinando nos llevaría a que la transmisión por parte del particular a la sociedad quedaría sujeta y no exenta de IVA al tipo del 7%, y la posterior entrega de las viviendas por la sociedad sería considerada como segunda entrega sujeta y no exenta. Ello supondría que la sociedad tampoco podrá deducir el impuesto soportado por la adquisición de la edificación, y por ello repercutirá vía precios el importe de las cuotas no deducidas en el precio de venta de las viviendas.

Tampoco la tributación mejoraría excesivamente en el supuesto de considerar que estamos ante una operación no sujeta, puesto que en este caso la transmisión del promotor particular a la sociedad quedaría gravada por el concepto TPO, que la sociedad repercutiría vía precios en los destinatarios finales de las viviendas. No obstante, en este caso la sociedad repercutirá IVA, por lo que su actividad quedará sujeta y no exenta, si bien las cuotas soportadas son mínimas, ya que la adquisición del edificio no tuvo efectos en IVA.

4.4. Efectos del supuesto de no sujeción.

El artículo 7.1.º reitera, recogiendo además algunas novedades, los efectos aplicables al supuesto de no sujeción previsto en el precepto anterior.

A) Actividad a desarrollar por el adquirente.

Precisa ahora el artículo 7.1.º que resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

El precepto recoge así la unánime opinión de la doctrina jurisprudencial comunitaria [21], así como de la doctrina del TEAC [22], de la DGT [23] e incluso del propio TS [24].

No obstante, el legislador atribuye la carga de la prueba al adquirente para acreditar la intención de mantener la afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional. Supone esta precisión el desarrollo de la regla general contenida en el artículo 5.dos de la LIVA para este caso concreto. Es el empresario o profesional quien tiene la carga de acreditar la afectación de los bienes y servicios adquiridos a la realización de una actividad empresarial o profesional y, por tanto, también en esta ocasión el cambio de destino o afectación de los elementos adquiridos debe ser acreditado por el adquirente. No obstante, en este caso, frente al previsto en el artículo 5.dos, las consecuencias de la falta de acreditación supondría la sujeción de la operación al IVA y, por tanto, la necesidad de que el transmitente del conjunto de elementos corporales e incorporales, repercutiese el impuesto cuando no lo había efectuado en el momento de la transmisión. Supone ello la inclusión de una incertidumbre en la tributación de la operación que incluso afecta a la seguridad jurídica con la que opera el transmitente pues no sujeta la transmisión al IVA cuando puede quedar gravada por este impuesto en el caso de que el adquirente incumpla el requisito de la afectación a una actividad económica diferente a la que venía desarrollándose con el conjunto de elementos corporales e incorporales transmitidos.

Indudablemente en la conducta del transmitente no habrá, generalmente, elemento subjetivo que permita considerarla como infracción y merecedora de sanción, pero el legislador podrá haber introducido algún requisito de tipo formal que hubiese permitido al transmitente tener mayor seguridad jurídica en la tributación de la operación.

No obstante, la regla que estamos examinando introduce también cierta incertidumbre por la delimitación objetiva del supuesto. En principio bastará la afectación al desarrollo de cualquier actividad empresarial o profesional, pero debería entenderse que lo será del conjunto de los elementos que se transmitan, puesto que si la adquisición supone la desagregación de los distintos elementos corporales o incorporales que integraban la empresa, de forma que alguno o algunos son desafectados de las actividades desarrolladas por el adquirente, no sería aplicable el supuesto de no sujeción, ya que con ello se rompe la finalidad prevista para este supuesto. Esto es, la intención del adquirente no era

21 La sentencia del TJCE Zita Modes (NFJ015629), había mantenido que el beneficiario de la transmisión debía tener la intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida y no simplemente de liquidar de inmediato la actividad en cuestión (apartado 46).

22 Entre otras, resolución de 2 de abril de 2008, RG 2405/05 (NFJ029164).

23 Entre otras, consultas V0324-2007 de 22 de febrero (NFC025604), V0210-2007 de 29 de enero (NFC024902), y V2473-2006 de 12 de diciembre (NFC024220).

24 Sentencia de 13 de febrero de 2007 (NFJ025098), fundamento de derecho quinto: «Ante la interpretación dada por el Tribunal de Justicia a este supuesto de no sujeción, hay que entender que para que una operación quede al margen de su sujeción al tributo basta la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa que sea capaz de desarrollar un actividad económica autónoma, por lo que no cabe exigir la transmisión de la totalidad del patrimonio, sino que basta la transmisión de un conjunto de activos, y pasivos en su caso, de una división de una sociedad que constituyen, desde el punto de vista de la organización una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios, resultando indiferente que haya uno o varios adquirentes, a condición de que cada uno de ellos adquiera, de forma individual, una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, no siendo necesario que la actividad que venía desarrollando el transmitente sea la misma, que por lo relevante, es que haya continuidad del patrimonio transmitido en el desarrollo de una actividad empresarial».

la afectación del conjunto de los elementos adquiridos a una actividad empresarial o profesional, lo que supone apartarse de la finalidad del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1.º.

EJEMPLO 16:

1. Una sociedad mercantil transmite un hotel, con todos los elementos corporales e incorporales afectos al mismo, a otra sociedad que posee una cadena de hoteles y que continuará en el edificio la misma actividad que venía desarrollándose.

Es el supuesto general previsto en la norma. El adquirente adquiere una empresa y continuará en el ejercicio de la misma. Aplicaremos el supuesto de no sujeción del artículo 7.1.º, si bien la transmisión del inmueble originará la tributación del mismo por el concepto TPO.

2. Una sociedad transmite un hotel, con todos los elementos corporales e incorporales afectos al mismo. El adquirente vende los bienes muebles afectos al hotel, despide a los trabajadores del mismo, y derriba el edificio para promover una urbanización residencial.

La norma no ampara este supuesto dentro de la no sujeción, por lo que la transmisión quedará sujeta a IVA. La finalidad del adquirente no es la de continuar la misma u otra actividad con el conjunto de los elementos afectos al hotel, sino la de desafectar algunos de ellos, lo que impide la aplicación del artículo 7.1.º de la LIVA.

3. Una sociedad transmite un edificio destinado al arrendamiento de viviendas, con los elementos personales y humanos afectos a esta actividad a otra sociedad que, manteniendo todos los elementos afectos, reconvierte la actividad en apartamentos turísticos, prestando servicios propios de la actividad hotelera a los usuarios de los apartamentos.

En este caso aplicamos el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1.º, puesto que si bien el adquirente va a desarrollar otra actividad, el conjunto de los elementos adquiridos los destina a esta nueva actividad.

No obstante, es de advertir que desde un punto de vista financiero y aun tributario tanto en este caso como en otros que se están exponiendo, esta tributación perjudica notablemente al adquirente, puesto que quedará gravado por el concepto TPO respecto de los inmuebles adquiridos, no suponiéndole ninguna ventaja fiscal el hecho de declarar la operación no sujeta a IVA. Nuevamente, como se viene exponiendo a lo largo de este apartado.

B) Desafectación posterior de los bienes y derechos adquiridos.

Dispone el legislador en el artículo 7.1.º que en caso de que los bienes y derechos transmitidos, o parte de ellos, se desafecten posteriormente de las actividades empresariales o profesionales que

determinan la no sujeción, esta desafectación quedará sujeta al impuesto en la forma establecida en cada caso por la LIVA.

El supuesto es diferente del que se acaba de examinar en el punto anterior. En este caso el empresario adquirente tiene la intención de afectar el conjunto de los elementos adquiridos a una actividad empresarial o profesional y, por ello, resulta lógica esta previsión normativa en cuanto que la posterior transmisión de los mismos supondrá una operación sujeta al impuesto, ya que se trata de elementos afectos a la actividad económica. Cuestión distinta será la tributación de esa posterior operación, ya que deberá distinguirse en función de las circunstancias concurrentes en cada caso, tal como se prevé en la LIVA, esto es, si se trata de operaciones exentas o no, regularización de bienes de inversión por transmisión de los mismos durante este plazo, etc.

El supuesto trata de desafectación de la actividad empresarial o profesional, por lo que también quedará incluida en esta regla y tributará conforme a las previsiones de la LIVA aquellas operaciones de autoconsumo que supongan la transmisión del patrimonio empresarial al patrimonio personal del empresario o al de terceras personas.

EJEMPLO 17:

1. Una sociedad adquiere de otra un colegio, con todos los elementos corporales e incorporales afectos al mismo, continuando en el ejercicio de la misma actividad.

La sociedad adquirente, con posterioridad a este acto, transmite uno de los vehículos afectos al colegio que estuvieron integrados en la operación anterior a un empresario dedicado a la compraventa de vehículos usados.

La operación de transmisión del colegio quedó no sujeta por aplicación del artículo 7.1.º, tributando por el concepto TPO el inmueble. La posterior entrega por la sociedad adquirente del vehículo quedará sujeta al IVA, al tratarse de un elemento afecto a la actividad económica, pero exenta por aplicación del artículo 20.uno.24.º de la LIVA.

2. En el supuesto anterior, si el vehículo es cedido de forma gratuita por la sociedad adquirente a uno de los directivos del colegio, estaremos ante un supuesto de autoconsumo, de desafectación del bien al patrimonio empresarial o profesional, si bien quedará también exento por aplicación del mismo precepto.

C) Subrogación del adquirente en la posición del transmitente.

Señala finalmente el artículo 7.1.º que los adquirentes de los bienes y derechos comprendidos en las transmisiones que se beneficien de la no sujeción se subrogarán, respecto de dichos bienes y derechos, en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 20.uno.22.º y en los artículos 92 a 114 de la LIVA.

La regla venía ya recogida en la norma anterior, si bien se han introducido dos novedades. La primera es la inclusión del término «derechos» dentro del conjunto de elementos que componen la transmisión. Con anterioridad, el precepto se refería exclusivamente a bienes, por lo que la técnica legislativa es ahora más correcta, en tanto que el adquirente pasa a ocupar el lugar del transmitente en el conjunto de bienes y derechos que es objeto de la operación.

De otro, amplía los artículos del Título VIII a los que afecta esta subrogación. Con anterioridad el precepto se refería a los artículos 104 a 114, mientras que ahora se refiere a los artículos 92 a 114 de la LIVA, esto es, al Capítulo I del Título VIII dedicado a las deducciones.

EJEMPLO 18:

1. Una sociedad promotora inmobiliaria transmite un edificio destinado a viviendas, cuyas obras se acaban de terminar, junto con todos los elementos corporales e incorporales afectos al mismo, a otra sociedad mercantil que continuará con la actividad de promoción vendiendo las viviendas a particulares.

Aplicaremos a este supuesto el artículo 7.1.º, en cuanto se indica que transmite un conjunto de elementos que constituye una empresa o actividad económica. La consideración de operación no sujeta en IVA supondrá que no ha existido entrega a los efectos de este impuesto y, por tanto, la transmisión anterior no estará considerada como primera entrega. La posterior venta de las viviendas por la sociedad mercantil adquirente a los particulares será, conforme al artículo 20.uno.22.º, primera entrega sujeta y no exenta de IVA al tipo del 7%, ya que el adquirente se subroga en la posición del transmitente a todos los efectos.

2. Una sociedad mercantil constituida hace cinco años está dedicada a la formación de adultos en un inmueble adquirido a un promotor inmobiliario, quedando sujeta a la regla de prorrata, es absorbida por otra sociedad mercantil que continúa en el ejercicio de la misma actividad.

La transmisión de la actividad económica quedará no sujeta por aplicación del artículo 7.1.º de la LIVA, pero la sociedad absorbente deberá regularizar el inmueble en el que se prestan los servicios de enseñanza por los años que quedan de regularización, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 109 de la LIVA.

5. EXENCIONES EN IMPORTACIONES DE BIENES EN RÉGIMEN DE VIAJEROS Y DE ESCASO VALOR

La Directiva 2007/74/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2007, relativa a la franquicia del IVA y de los impuestos especiales de las mercancías importadas por viajeros procedentes de terceros

países, obligaba a los Estados miembros a adaptar la normativa interior en materia de exenciones en importaciones de bienes en régimen de viajeros con efectos de 1 de diciembre de 2008, por lo que el legislador nacional aprovecha esta modificación legislativa en el IVA para introducir las rectificaciones necesarias en los artículos 34 y 35 de la LIVA. Como señala el legislador comunitario, «los límites cuantitativos y los umbrales monetarios establecidos para las exenciones deben responder a las necesidades actuales de los Estados miembros».

Nuestro legislador interno, con base en esta Directiva, introduce las siguientes modificaciones:

A) Respecto de las importaciones de bienes de escaso valor, el importe que queda exento pasa de 22 euros a 150 euros.

B) En las importaciones de bienes en régimen de viajeros:

- El valor global exento de las importaciones de los bienes contenidos en los equipajes personales de viajeros pasa de 173 euros a 300 euros, si bien en el caso de viajeros menores de edad, pasa de 90 euros a 150 euros.
- La Directiva 2007/74/CE prevé una diferenciación respecto de las importaciones de bienes por viajeros por vía marítima o aérea, que anteriormente no se recogía. De esta forma, el valor global exento asciende en estos dos casos a 430 euros.
- Se recoge una excepción novedosa respecto de medicamentos necesarios para el uso normal del viajero. Así, para determinar el valor referido en los dos puntos anteriores, no se computará el valor de estos medicamentos.
- Se precisa respecto de los combustibles exentos contenidos en depósitos que, además de la exención ya recogida hasta ahora (los contenidos en depósitos portátiles hasta un máximo de 10 litros), también estarán exentos, ya que no constituyen equipaje personal, los combustibles contenidos en los depósitos normales de medios de transporte motorizados.
- La franquicia relativa a labores de tabaco, cuyos umbrales de exención no se modifican, se aplicará a cualquier combinación de labores de tabaco, siempre que el total de los porcentajes utilizados de cada franquicia autorizada no supere el 100%.
- Respecto a la franquicia de alcoholes, se introduce la anterior previsión, además de aumentarse los umbrales de otros vinos distintos de los espumosos y generosos a 4 litros (antes eran 2 litros), y se introduce una nueva franquicia, la de la cerveza, permitiéndose hasta 16 litros.
- Desaparece toda restricción respecto de las importaciones de perfumes, café o té.
- Finalmente, se aclara respecto del régimen de tránsito que no se considerarán en él a los pasajeros que sobrevuelen el territorio de aplicación del impuesto sin aterrizar en este.

6. CRÉDITOS INCOBRABLES

En el artículo 80.cuatro de la LIVA se regula la modificación de la base imponible del IVA como consecuencia de créditos correspondientes a cuotas repercutidas por operaciones gravadas que sean total o parcialmente incobrables, exigiendo la concurrencia de las siguientes circunstancias para que el crédito reúna esta condición:

- Transcurso de un plazo desde el devengo del impuesto repercutido sin haber obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo: este es el requisito que se ha modificado con la Ley 4/2008, vigente a partir del 26 de diciembre de 2008, reduciendo el plazo de dos años a un año.
- La circunstancia anterior debe reflejarse en los libros registros exigidos para este impuesto.
- Condición del destinatario: puede rectificarse la base imponible cualquiera que sea la naturaleza del destinatario, si bien en el caso de que no sea empresario o profesional solo podrá modificarse cuando la base imponible sea superior a 300 euros, IVA excluido.
- Reclamación judicial del sujeto pasivo al deudor por el cobro debido, reconociéndose virtualidad a estos efectos al acto de conciliación previa al juicio [25].
- No ser el crédito alguno de los señalados en el artículo 80.cinco.1.º de la LIVA.

EJEMPLO 19:

1. Un sujeto pasivo realiza una operación cuyo destinatario es otro empresario o profesional teniendo lugar el devengo el 15 de marzo de 2009. Transcurrido un año y ante el impago de la operación por el destinatario interpone reclamación judicial instando el cobro de la cantidad debida el 16 de marzo de 2010.

El sujeto pasivo podrá rectificar la base imponible al haber transcurrido un año desde la fecha del devengo e instar la reclamación judicial del débito. Para ello deberá cumplir el resto de los requisitos formales exigidos por el artículo 80.cuatro y cinco de la LIVA y 24 del RIVA.

2. Misma situación, pero en vez de instar judicialmente el cobro lo hace mediante requerimiento notarial.

En este caso, no podrá rectificar la base imponible ya que el requerimiento notarial no se equipara a la reclamación judicial.

…/…

[25] Consulta de la DGT V0480-2007 de 2 de marzo (NFC025222).

…/…

3. Un sujeto pasivo realiza dos entregas de bienes sujetas y no exentas de IVA a un particular y a un empresario o profesional por importe de 250 euros cada una, IVA excluido.

El sujeto pasivo podrá modificar la base imponible correspondiente a la deuda del destinatario empresario o profesional cumpliendo el resto de los requisitos exigidos por el artículo 80.cuatro, pero no la correspondiente al particular al ser inferior a 300 euros.

La modificación introducida por la Ley 4/2008 exigía unas disposiciones transitorias dada la existencia de situaciones a la entrada en vigor de la norma que se encontraban a medio camino entre el plazo anterior de dos años y el nuevo de un año y por ello se establece:

- Si a la entrada en vigor de la ley el sujeto pasivo es titular de créditos total o parcialmente incobrables y ha transcurrido más de un año pero menos de dos años y tres meses desde el devengo del impuesto, puede proceder a la reducción de la base imponible en el plazo de los tres meses siguientes a la entrada en vigor de la ley, por tanto, hasta el 26 de marzo de 2009.
- No pueden acogerse a esta regla los sujetos pasivos que durante el plazo de los tres meses anteriores (26 de diciembre de 2008 a 26 de marzo de 2009) puedan reducir la base imponible conforme a lo dispuesto en el artículo 80.tres de la LIVA, esto es, porque el destinatario se encuentre en concurso y así se haya declarado por auto judicial. Supone esta excepción que el legislador afirma la incompatibilidad entre ambos supuestos previstos en el artículo 80 apartados tres y cuatro, el concurso del destinatario y la condición de crédito incobrable. Este carácter prioritario del concurso sobre el crédito incobrable ha sido puesto de manifiesto en diversas ocasiones por la DGT [26].

EJEMPLO 20:

1. Un sujeto pasivo realiza diversas operaciones sujetas y no exentas a favor de una entidad que ha sido declarada en situación de concurso y respecto de los cuales no ha logrado su cobro. Por otra parte, tales créditos han sido objeto de reclamación judicial al deudor.

…/…

[26] Entre otras en consulta V0132-2006 de 23 de enero (NFC021858), señala que de la regulación legal del concurso se deriva el perjuicio evidente que, sobre el rango de los créditos tributarios, tendría la personación tardía de la Administración en el proceso y que estaría motivada por desconocer en el momento procesal adecuado la iniciación del mismo. Esto motiva la exigencia de que la modificación de la base imponible resulte improcedente con arreglo a lo dispuesto por el artículo 80.tres de la Ley 37/1992 después de transcurrido el plazo máximo fijado en el número 5.º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003. Añade que, sin embargo, tal previsión dejaría de tener virtualidad si el sujeto pasivo, habiendo podido proceder a la modificación de la base imponible a través del artículo 80.tres, no lo hubiera hecho y fuera posible efectuar dicha modificación de forma alternativa o subsidiaria por medio de lo dispuesto por el artículo 80.cuatro de la Ley del Impuesto. En definitiva, concluye que el sujeto pasivo no puede modificar la base imponible a través de lo dispuesto por el artículo 80.cuatro cuando, respecto de los créditos controvertidos a que se corresponda, se haya dictado auto de declaración de concurso, aun cuando se cumplan los requisitos establecidos por el artículo 80.cuatro.

…/…

Respecto de este supuesto, la DGT [V0132-2006 de 23 de enero (NFC021858)] ha señalado que el sujeto pasivo no puede modificar la base imponible en base al artículo 80. cuatro porque respecto de los créditos controvertidos se haya dictado auto de declaración de concurso.

2. Un sujeto pasivo realizó una entrega de bienes a un empresario el 27 de septiembre de 2006. A fecha 26 de diciembre de 2008 ha reclamado judicialmente la deuda al destinatario.

Aun cuando desde la fecha del devengo hasta el 26 de diciembre de 2008 ha transcurrido más de dos años, la disposición transitoria tercera de la Ley 4/2008 permite que cuando este plazo sea inferior a dos años y tres meses, que es lo que ocurre en nuestro caso, el sujeto pasivo puede proceder a la rectificación de la base imponible en el plazo de los tres meses siguientes a la entrada en vigor de la Ley 4/2008, esto es, podía rectificar hasta el 26 de marzo de 2009, lo que supone una ampliación del plazo legal previsto en la redacción anterior del precepto de hasta tres meses, como ocurre en el supuesto que se examina.

7. DEDUCCIÓN DEL IVA EN LAS IMPORTACIONES

La Ley 51/2007, de 26 de diciembre, había ajustado nuestra norma interna a la Directiva 2006/112/CE, derogando el artículo 98.2 de la LIVA, cuya redacción anterior y respecto al IVA soportado en las importaciones declaraba que nacía el derecho a deducirlo en el momento en el que el sujeto pasivo efectuaba el pago de las cuotas deducibles. Sin embargo, esta reforma no llevó a cabo la modificación de los preceptos relativos a los documentos justificativos del derecho a deducir y se mantuvo la redacción del artículo 97.uno.3.º en el sentido de que este era el documento que acreditaba el pago del impuesto a la importación.

Este desajuste normativo hizo que la DGT se pronunciase en diversas consultas en el sentido de interpretar esta divergencia entre los dos preceptos anteriores a favor del primero, esto es, considerando que el documento justificativo del derecho a la deducción en el caso de las importaciones era el Documento Único Administrativo (DUA) (en donde figura la liquidación del impuesto) que haya sido admitido a despacho por la Administración aduanera. Así, era necesario no solo la extensión del DUA debidamente cumplimentado, sino también su presentación ante la Aduana para su liquidación y expedición de la carta de pago [27].

Esta discordancia se soluciona ahora con la Ley 4/2008 al modificar el artículo 97.uno.3.º, de forma que ahora el documento justificativo será el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración, confirmando así la posición de la DGT que se acaba de exponer.

[27] Así, en consultas V0551-2008 de 13 de marzo (NFC028844), y V0725-2008 de 8 de abril (NFC029217).

8. SISTEMA DE DEVOLUCIÓN MENSUAL

La Ley 4/2008 generaliza el sistema de devolución mensual permitiendo a cualquier sujeto pasivo acogerse al mismo, si bien se mantiene el sistema general regulado hasta la entrada en vigor de esta norma. Supone, por tanto, la generalización del sistema de devolución a exportadores sin las limitaciones que para estos se recogían con anterioridad. La Directiva 2006/112/CE establece en el artículo 183 la regla general en caso de que la cuantía de las deducciones supere la del IVA devengado durante un período impositivo, de forma que los Estados miembros pueden trasladar el excedente al período impositivo siguiente, o bien proceder a la devolución de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas.

El esquema de liquidación del impuesto ahora será el que figura en el cuadro ANEXO a estos comentarios.

Para ello la Ley 4/2008 modifica los artículos 115 y 116, y el Real Decreto 2126/2008, de 26 de diciembre, adapta el artículo 30 e introduce el artículo 30.bis en el RIVA.

El nuevo sistema implica que los sujetos pasivos tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente al término de cada período de liquidación, que coincidirá con el mes natural, con independencia de su volumen de operaciones.

1. Requisitos.

1.1. Sujetos que pueden acogerse a este sistema de devolución: lo serán todos los sujetos pasivos del IVA con excepción de los siguientes:

- Sujetos acogidos al régimen especial simplificado, con la excepción que se recoge en el artículo 30.bis del RIVA.
- Sujetos acogidos al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca (no presentan autoliquidaciones).
- Sujetos acogidos al régimen especial de recargo de equivalencia (no presentan autoliquidaciones).
- Sujetos ocasionales por transmisión de M.T.N. (tienen un sistema especial de devolución que queda vigente).

1.2. Inscripción en el registro de devolución mensual: para poder ejercitar el derecho a la devolución al término de cada período de liquidación, los sujetos pasivos deberán estar inscritos en el registro de devolución mensual. En otro caso, solo podrán solicitar la devolución del saldo que tengan a su favor al término del último período de liquidación de cada año natural, de acuerdo con el régimen general que se sigue manteniendo.

Este registro viene caracterizado por las siguientes notas:

1.2.1. Gestión del registro: corresponde a la AEAT, sin perjuicio de lo dispuesto en las normas reguladoras de los regímenes de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y del Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra.

1.2.2. Sujetos que pueden inscribirse en este registro, previa solicitud del sujeto pasivo (art. 30.3 RIVA): serán inscritos en el registro, previa solicitud, los sujetos pasivos en los que concurran los siguientes requisitos:

a) Que soliciten la inscripción mediante la presentación de una declaración censal, en el lugar y forma que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

b) Que se encuentren al corriente de sus obligaciones tributarias, en los términos del artículo 74 del RGAGIT (RD 1065/2007). Para ello se requiere la concurrencia de las siguientes circunstancias:

- Estar dado de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, cuando se trate de personas o entidades obligados a estar en dicho censo, y estar dado de alta en el IAE, cuando se trate de sujetos pasivos no exentos de dicho impuesto.
- Haber presentado las autoliquidaciones que correspondan por el IRPF, IS o IRNR.
- Haber presentado las autoliquidaciones y la declaración resumen anual correspondiente a las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta.
- Haber presentado las autoliquidaciones, la declaración resumen anual y, en su caso, las declaraciones recapitulativas de operaciones intracomunitarias del IVA.
- Haber presentado las declaraciones y autoliquidaciones correspondientes a los tributos locales.
- Haber presentado las declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información reguladas en los artículos 93 y 94 de la LGT.
- No mantener con la Administración tributaria expedidora del certificado de encontrarse al corriente de las obligaciones tributarias (en nuestro caso la del Estado) deudas o sanciones tributarias en período ejecutivo, salvo que se trate de deudas o sanciones tributarias que se encuentren aplazadas, fraccionadas o cuya ejecución estuviese suspendida.
- No tener pendiente de ingreso responsabilidades civiles derivadas de delito contra la Hacienda pública declaradas por sentencia firme.

- Que no se encuentren en alguno de los supuestos que podrían dar lugar a la baja cautelar en el registro de devolución mensual o a la revocación del NIF, previstos en los artículos 144.4 y 146.1 b), c) y d) del RGAGIT.
- Que no realicen actividades que tributen en el régimen simplificado.
- En el caso de entidades acogidas al régimen especial del grupo de entidades regulado en el capítulo IX del título IX de la LIVA, la inscripción en el registro solo procederá cuando todas las entidades del grupo que apliquen dicho régimen especial así lo hayan acordado y reúnan los requisitos establecidos en este artículo 30.3 del RIVA, teniendo en cuenta que:

  – El incumplimiento de los requisitos por parte de cualquiera de estas entidades conllevará la no admisión o, en su caso, la exclusión del registro de devolución mensual de la totalidad de las entidades del grupo que apliquen el régimen especial.

  – La solicitud de inscripción en el registro y, en su caso, la solicitud de baja, deberán ser presentadas a la Administración tributaria por la entidad dominante y habrán de referirse a la totalidad de las entidades del grupo que apliquen el régimen especial.

  – Las actuaciones dirigidas a tramitar las solicitudes de inscripción o baja en el registro, así como a la comprobación del mantenimiento de los requisitos de acceso al mismo en relación con entidades ya inscritas, se entenderán con la entidad dominante en su condición de representante del grupo de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 163 nonies.dos de la LIVA.

1.2.3. Solicitudes de inscripción en el registro de devolución mensual. Tendremos en cuenta las siguientes notas:

A) Plazo de presentación:

- Regla general: en el mes de noviembre del año anterior a aquel en que deban surtir efectos. La inscripción en el registro, en este caso, se realizará desde el día 1 de enero del año en el que deba surtir efectos.
- Regla especial aplicable a cualquier sujeto pasivo (aquellos que no hayan solicitado la inscripción en el registro en el plazo anterior), incluidos aquellos que tengan cuotas soportadas anteriores al inicio de la actividad (empresarios o profesionales que no han iniciado su actividad de entregas de bienes o prestaciones de servicios, pero han adquirido bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades):

  – Podrán igualmente solicitar su inscripción en el registro durante el plazo de presentación de las autoliquidaciones periódicas.

  – La inscripción en el registro surtirá efectos desde el día siguiente a aquel en el que finalice el período de liquidación de dichas autoliquidaciones.

EJEMPLO 21:

Si un sujeto pasivo que presenta sus autoliquidaciones trimestralmente presenta la solicitud con fecha 2 de abril de 20X1 (plazo de presentación de la autoliquidación trimestral correspondiente a los meses de enero, febrero y marzo), quedará sujeto al nuevo régimen de devolución mensual a partir de la autoliquidación que presentará en el mes de abril (en el plazo del 1 al 20 de mayo siguiente), ya que la solicitud surte efectos a partir del día siguiente (21 de abril) en que finaliza el plazo de presentación de las autoliquidaciones trimestrales a las que hasta ese momento venía acogido.

En este caso, la inscripción en el registro tiene eficacia desde el día siguiente al de finalización del período de liquidación al que se refiera la declaración-liquidación en cuyo plazo de presentación se solicita el alta en el registro.

- Entidades acogidas al régimen especial del grupo de entidades:

  – Todas las entidades deberán acordar solicitar la inscripción en el registro.

  – La entidad dominante deberá presentar la declaración conjuntamente con la opción por dicho régimen especial, en la misma forma, lugar y plazo que esta, surtiendo efectos desde el inicio del año natural siguiente.

  – En el supuesto de que los acuerdos para la inscripción en el registro se adoptaran con posterioridad, la solicitud deberá presentarse durante el plazo de presentación de las autoliquidaciones periódicas, surtiendo efectos desde el día siguiente a aquel en el que finalice el período de liquidación de dichas autoliquidaciones.

  – Debe tenerse en cuenta que la disposición transitoria segunda de la Ley 4/2008 ha incluido la posibilidad de que las entidades acogidas al grupo de entidades puedan renunciar a este régimen especial del IVA hasta el 31 de enero de 2009, sin necesidad de esperar al plazo de tres años exigidos por el artículo 163 sexies. Una de las finalidades por las que los grupos se acogen a este régimen, esencialmente en su nivel básico, no en el avanzado, es precisamente para compensar los saldos positivos y negativos entre las sociedades del grupo. La aparición de este nuevo sistema de devolución mensual supone en la práctica que desaparezca el beneficio financiero que suponía la existencia de este nivel básico y a fin de que las empresas del grupo, de forma individualizada puedan acogerse a este sistema de devolución mensual se permite a los grupos de entidades renunciar al régimen especial del IVA aun antes de transcurrir el plazo mínimo de permanencia de tres años exigidos en el precepto citado.

B) Presentación de las solicitudes fuera de los plazos establecidos: conllevará su desestimación y archivo sin más trámite que el de comunicación al sujeto pasivo.

EJEMPLO 22:

Si un sujeto pasivo acogido al sistema general que presenta autoliquidaciones trimestrales, presenta la solicitud para acogerse al sistema de devolución mensual el 28 de marzo de 20X0, el artículo 30 del RIVA prevé el archivo de la misma y la comunicación de este al sujeto pasivo, lo que sin duda puede parecer un efecto excesivamente grave que, a la vista de la jurisprudencia sobre presentación pretemporánea de solicitudes análogas, podría ser objeto de una interpretación más benigna por los órganos revisores o jurisdiccionales.

C) Desestimación tácita: los sujetos pasivos podrán entender desestimada la solicitud de inscripción en el registro si transcurridos tres meses desde su presentación no han recibido notificación expresa de la resolución del expediente. La existencia de este plazo implica que la Administración, dentro del mismo, debe pronunciarse en relación con la solicitud presentada, produciéndose la desestimación por silencio administrativo en otro caso. Ello lleva a concluir que la inscripción de los sujetos pasivos en el registro de devolución mensual no tiene efectos respecto de la devolución de los importes solicitados en tanto la Administración no se pronuncia de forma expresa, ya que en otro caso, como se acaba de señalar, se produce la desestimación tácita. Nos encontraremos, por tanto, ante una situación que no ha sido solucionada por la norma, ya que el sujeto pasivo, tras haber solicitado la inscripción, a partir de la misma presentará sus autoliquidaciones mensuales, pero no obtendrá la devolución correspondiente en tanto la Administración no se pronuncie, pero en el supuesto de desestimación no se concreta la actuación a seguir por el sujeto pasivo, siendo una de las soluciones el presentar liquidaciones complementarias o, en el supuesto de desestimación previa al transcurso del trimestre, presentar la autoliquidación trimestral que englobaría a las mensuales presentadas desde la solicitud de inscripción.

D) Incumplimiento de los requisitos o inexactitud: el incumplimiento de alguno de los requisitos del artículo 30.3 del RIVA, o la constatación de la inexactitud o falsedad de la información censal facilitada a la Administración tributaria, será causa suficiente para la denegación de la inscripción en el registro o, en caso de tratarse de sujetos pasivos ya inscritos, para la exclusión por la Administración tributaria de dicho registro; teniendo en cuenta las siguientes circunstancias:

- La exclusión del registro surtirá efectos desde el primer día del período de liquidación en el que se haya notificado el respectivo acuerdo.
- La exclusión del registro determinará la inadmisión de la solicitud de inscripción durante los tres años siguientes a la fecha de notificación de la resolución que acuerde la misma.

EJEMPLO 23:

Si un sujeto pasivo recibe la notificación de la exclusión del registro de devolución mensual el 24 de abril de 20X1, tendrá efectos para el período que había comenzado el 1 de abril, no pudiendo presentar una nueva solicitud de inscripción en el registro hasta el 24 de abril de 20X4.

No obstante, el precepto no aclara los efectos de la exclusión para aquellos sujetos pasivos que, consecuencia de la misma vengan obligados a presentar autoliquidación trimestral, cuando la notificación de la exclusión tiene lugar vencido uno o dos períodos mensuales de ese trimestre. Así en el caso de recibir la notificación el 23 de marzo el sujeto pasivo ya habrá presentado las autoliquidaciones mensuales con devolución por los meses de enero y febrero, lo que lleva a deducir que la declaración trimestral a presentar del 1 al 20 de abril deberá comprender exclusivamente las operaciones correspondientes al mes de marzo. Tampoco quedan claras las consecuencias respecto de las cantidades a devolver por los meses de enero o febrero, pudiendo entenderse que quedan al margen de la exclusión y, por tanto, la Administración debería proceder a su devolución.

1.2.4. Permanencia en el registro. Se contienen dos reglas específicas sobre esta cuestión:

A) Regla general: al menos durante el año para el que se solicitó la inscripción.

B) Sujetos pasivos que hayan solicitado la inscripción durante el plazo de presentación de las autoliquidaciones periódicas o de empresarios o profesionales que no hayan iniciado todavía su actividad: al menos durante el año en el que solicitan la inscripción y el inmediato siguiente.

EJEMPLO 24:

Si un sujeto pasivo que presenta declaraciones-liquidaciones trimestrales solicita la inscripción en el registro del 1 al 20 de abril de 20X1, deberá permanecer en este sistema de devolución hasta el final del ejercicio 20X2.

1.2.5. Baja en el registro. Se prevén las siguientes reglas:

- Las solicitudes de baja se presentarán en el mes de noviembre del año anterior a aquel en que deban surtir efectos. En el caso del grupo de entidades, se presentará la solicitud por la entidad dominante en el plazo y con los efectos previstos en el artículo 61 bis.5 del RIVA.

- No obstante, los sujetos pasivos estarán obligados a presentar la solicitud de baja cuando dejen de cumplir el requisito a que se refiere el artículo 30.3 d). Dicha solicitud deberá presentarse en el plazo de presentación de la autoliquidación correspondiente al mes en el que se produzca el incumplimiento, surtiendo efectos desde el inicio de dicho mes.
- No podrá volver a solicitarse la inscripción en el registro en el mismo año natural para el que el sujeto pasivo hubiera solicitado la baja del mismo.

EJEMPLO 25:

Si un sujeto pasivo acogido al sistema de devolución mensual presenta solicitud de baja en el mes de noviembre de 20X0 con efectos para el año 20X1, no podrá a lo largo de este último ejercicio presentar una nueva solicitud de alta en el registro de devolución mensual. La redacción del precepto impide que el sujeto pasivo pueda presentar también la solicitud de alta en el mes de noviembre con efectos para el ejercicio 20X2, ya que está presentada dicha solicitud en el año natural para el que se solicitó la baja. No obstante, sí podrá solicitarla en el plazo del 1 al 20 de febrero de 20X2 (si es empresario obligado a presentar autoliquidaciones mensuales) o del 1 al 20 de abril 20X2 (si presenta las autoliquidaciones trimestralmente).

1.2.6. Solicitudes de devolución que no iniciarán este procedimiento (art. 30.9 RIVA): las solicitudes de devolución consignadas en autoliquidaciones que correspondan a períodos de liquidación distintos del último del año natural presentadas por sujetos pasivos no inscritos en el registro de devolución mensual, no iniciarán el procedimiento de devolución mensual previsto en este artículo 30 del RIVA.

1.2.7. Compatibilidad de la inscripción con alta en el servicio de notificaciones (art. 30.11 RIVA): la inscripción en el registro resultará plenamente compatible con el alta en el servicio de notificaciones en dirección electrónica para las comunicaciones que realice la AEAT. En el caso de entidades acogidas al régimen del grupo de entidades, la inscripción en el mencionado servicio, en su caso, deberá ser cumplida por la entidad dominante.

1.2.8. Plazo de solicitud de inscripción en el registro para el ejercicio 2009 (disp. trans. 1.ª RD 2126/2008): exclusivamente para las inscripciones que hayan de surtir efectos desde el 1 de enero de 2009, los plazos generales de solicitud se extienden hasta el 30 de enero de 2009.

1.2.9. Inscripción automática ejercicio 2009 (disp. trans. 2.ª RD 2126/2008): los sujetos pasivos que se encontrasen inscritos en el registro de exportadores y otros operadores económicos (registro que desaparece y queda sustituido por el registro de devolución mensual) el 1 de enero de 2009 y que

reúnan los requisitos establecidos en el artículo 30.3 del RIVA, con exclusión de la letra a), quedarán automáticamente inscritos en el nuevo registro de devolución mensual a todos los efectos, salvo que soliciten la baja de este hasta el día 30 de enero de 2009.

1.3. Período de liquidación: coincide con el mes natural.

1.4. Forma de presentación: se presentarán las autoliquidaciones exclusivamente por vía telemática.

1.5. Obligación de presentar la declaración informativa del artículo 36 del RGAGIT: los sujetos pasivos que se acojan a este sistema de devolución mensual, deberán presentar la declaración informativa con el contenido de los libros registro del IVA a que se refiere el artículo 36 del RGAGIT (RD 1065/2007), que viene caracteriza por las siguientes notas:

- Se presentará por cada período de liquidación del IVA.
- Contendrá los datos anotados hasta el último día del período de liquidación a que se refiera y deberá presentarse en el plazo establecido para la presentación de la autoliquidación del IVA correspondiente a dicho período.
- Modelo: 340, aprobado por Orden EHA/3787/2008, de 29 de diciembre. Este modelo viene delimitado por las siguientes características:
  - Contenido del modelo:
    - Operaciones anotadas en el Libro registro de facturas expedidas durante el correspondiente período de declaración, de acuerdo con el artículo 63 del RIVA.
    - Operaciones anotadas en el Libro registro de facturas recibidas durante el correspondiente período de declaración, de acuerdo con el artículo 64 del RIVA.
    - Operaciones anotadas en el Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias durante el correspondiente período de declaración, de acuerdo con el artículo 66 del RIVA.
    - En la declaración informativa correspondiente al último período de liquidación del año natural, se incluirá, además de las operaciones anteriores, las anotadas en el Libro registro de bienes de inversión durante todo el ejercicio, de acuerdo con el artículo 65 del RIVA. De igual modo, los sujetos pasivos que cesen en el desarrollo de su actividad, deberán incluir, en su caso, en la declaración informativa correspondiente al último período de liquidación en el que hayan desarrollado actividad estas operaciones con bienes de inversión.
  - Plazo de presentación: el establecido para la correspondiente autoliquidación del IVA.
  - Formas de presentación:

- Las declaraciones que contengan menos de 5.000.000 de registros, cualquiera que sea la persona o entidad obligada a su presentación, deberán presentarse por vía telemática a través de Internet.

- Las declaraciones que contengan a partir de 5.000.000 de registros deberán presentarse en soporte directamente legible por ordenador. Este soporte se presentará en la Delegación o Administración de la AEAT en cuyo ámbito territorial esté situado el domicilio fiscal del declarante, o bien en la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC) o en la Unidad de Gestión de Grandes Contribuyentes (UGGE) de la AEAT, según proceda en función de la adscripción del obligado tributario a una u otra Delegación o Unidad.

2. Procedimiento de devolución.

Viene caracterizado por las siguientes notas:

- Se aplicarán las reglas previstas en el artículo 115.3 de la LIVA relativas al sistema de devolución general. Esto es, procederá la devolución en los seis meses siguientes, y, en caso contrario, se abonarán intereses de demora.

- Forma de efectuar la devolución: exclusivamente por transferencia bancaria a la cuenta que indique al efecto el sujeto pasivo en cada una de sus solicitudes de devolución mensual.

- Modelos. Se distinguen en función de los sujetos acogidos al régimen especial del grupo de entidades y los restantes sujetos pasivos:

  – Modelo 303, aprobado por Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre.

  – Sujetos pasivos acogidos al régimen especial del grupo de entidades: 322 y 353, aprobados por Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, y 039 (comunicación de datos), aprobado por Orden EHA/3788/2008, de 29 de diciembre.

Entre las novedades más importantes que presenta este modelo 303 se encuentran:

– El modelo es el que deben presentar los sujetos pasivos, se encuentren acogidos o no al sistema de devolución mensual (con exclusión de los sujetos en régimen simplificado), lo que hace que junto a la identificación del sujeto pasivo, este deba comunicar si se encuentra acogido o no a este sistema de devolución mensual.

– Se deberá especificar en el IVA soportado deducible la base imponible y la cuota. Asimismo, se distingue entre cuotas soportadas por gastos (bienes y servicios) corrientes y por bienes de inversión, tanto respecto de cuotas soportadas por operaciones interiores, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes (casillas 22 a 32).

– Figura la casilla 43 correspondiente al volumen de exportaciones y operaciones asimiladas.

– Se hará constar en casilla independiente las operaciones no sujetas y con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a la deducción de las cuotas soportadas (casilla 44). Se refiere, por tanto, a aquellas operaciones recogidas en el artículo 7 (operaciones no sujetas) que permiten el derecho a la deducción, así como las del artículo 84.uno.2.º (inversión del sujeto pasivo), ambos de la LIVA.

3. Garantías (art. 118): la AEAT podrá exigir de los sujetos pasivos la prestación de garantías suficientes en el supuesto de estas devoluciones.

9. DEVOLUCIONES A SUJETOS PASIVOS QUE EJERZAN LA ACTIVIDAD DE TRANSPORTE DE VIAJEROS O DE MERCANCÍAS POR CARRETERA (ART. 30 BIS DEL RIVA)

El Real Decreto 2126/2008 incluye un nuevo artículo en el RIVA recogiendo un sistema especial de devolución para determinados sujetos pasivos, complemento al nuevo sistema de devolución y en ejecución de dos acuerdos llevados a cabo por el sector del transporte, según la exposición de motivos. Se pretende con este sistema devolver inmediatamente las cuotas deducibles por la adquisición de medios de transporte a los empresarios o profesionales que ejerzan la actividad de transporte de viajeros o de mercancías por carretera. Este sistema viene caracterizado por las siguientes notas:

- Se aplica, no obstante lo establecido en el artículo 30 del RIVA, que regula el sistema de devolución mensual.
- Supone una excepción a la regla de exclusión del sistema de devolución mensual de los sujetos pasivos acogidos al régimen especial simplificado.
- Sujetos pasivos a los que se aplica esta especialidad: aquellos que tributen por el régimen simplificado, que ejerzan la actividad de transporte de viajeros o de mercancías por carretera y que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 30.3, letras b) y c) del RIVA (que se encuentren al corriente en las obligaciones tributarias y no incurran en los supuestos que dan lugar a la baja cautelar del Registro de devolución mensual o de la revocación del NIF).
- Cuotas por las que pueden solicitar la devolución mensual: cuotas soportadas deducibles como consecuencia de la adquisición de medios de transporte afectos a las actividades anteriores, comprendidos en la categoría N1 (vehículos con masa máxima no superior a 3,5 toneladas) y tener al menos 2.500 kilos de masa máxima autorizada o en las categorías N2 (vehículos con masa máxima entre 3,5 toneladas y 12 toneladas) y N3 (vehículos con masa máxima superior a 12 toneladas), todas ellas del Anexo II de la Directiva 70/156/CEE, del Consejo, de 6 de febrero de 1970 (sustituida a partir del 29 de abril de 2009 por la Directiva 2007/46/CE que recoge la misma clasificación).

EJEMPLO 26:

1. Un empresario dedicado al transporte de mercancías por carretera firma un contrato de *leasing* o de arrendamiento financiero con opción de compra de un camión de 24 toneladas, incluido en la categoría N2 del Anexo II de la Directiva 70/156/CEE.

Si bien el artículo 30.bis del RIVA alude a las cuotas deducibles como consecuencia de la adquisición de medios de transporte, debemos incluir también los medios de transporte que se dispongan en virtud de contratos de arrendamiento financiero con opción de compra, tanto si dicha opción es vinculante, como si no lo es, a la vista de lo dispuesto en el artículo 123.uno.D de la LIVA. Este alude a que el resultado integrado por el importe resultante del cálculo de la cuota en régimen simplificado, calculado de acuerdo con la letra A del apartado uno, y las cuotas devengadas por la letra B, se minorará en el «importe de las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de activos fijos, considerándose como tales los elementos del inmovilizado y, en particular, aquellos de los que se disponga en virtud de contratos de arrendamiento financiero con opción de compra, tanto si dicha opción es vinculante, como si no lo es.

2. Si un empresario del sector que examinamos adquiere un remolque o un semirremolque no podrá acogerse a este sistema de devolución inmediata, ya que estos no quedan incluidos dentro de la categoría N del anexo II de la Directiva citada.

- Solicitud de devolución: los sujetos pasivos podrán solicitar la devolución de dichas cuotas deducibles durante los primeros 20 días naturales del mes siguiente a aquel en el cual hayan realizado la adquisición de los medios de transporte, con arreglo al procedimiento, lugar y forma que establezca al efecto el Ministro de Economía y Hacienda.

- No resultará de aplicación este supuesto de devolución a los sujetos pasivos que opten por consignar las referidas cuotas deducibles en las autoliquidaciones que correspondan al régimen simplificado, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 38.2 del RIVA, esto es, en el último período del ejercicio.

- Modelo 308, aprobado por Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, que se presentará por vía telemática, obligatoriamente a partir del 1 de abril de 2009.

10. LIBROS REGISTROS DE FACTURAS

El Real Decreto 1466/2007, de 2 de noviembre, modificó los artículos 63.3 y 4 y 64.4 y 5 del RIVA, señalando que la entrada en vigor de estas novedades sería el 1 de enero de 2009 (disp. final única). Ambos preceptos se refieren a los libros registros de facturas expedidas y de facturas recibidas, y esta norma introduce nuevas anotaciones que deben hacerse constar en estos libros, a fin de adecuarlos al contenido de las facturas exigido por el Reglamento de facturación de 2003.

A. Libro registro de facturas expedidas.

En este libro los asientos deberán contener como novedad las siguientes circunstancias:

- La fecha de realización de las operaciones en el caso de que esta sea distinta de la fecha de expedición de la factura.
- Destinatario: con anterioridad el precepto exigía que el asiento debería contener la identificación del destinatario. Ahora se exige el nombre y apellidos, razón social o denominación completa y NIF del destinatario, siendo este último elemento la novedad más trascendente.
- Se sigue exigiendo la constancia de la base imponible, añadiendo ahora que será la determinada de acuerdo con las reglas contenidas en los artículos 78 y 79 de la LIVA.

En cuanto a los asientos resúmenes se redacta el apartado 4 del artículo 63 de forma que actualmente la anotación individualizada de las facturas o documentos sustitutivos se puede sustituir por estos asientos resúmenes en los que se harán constar la fecha o período en que se hayan expedido, base imponible global, el tipo impositivo, la cuota global de facturas o documentos sustitutivos numerados correlativamente y expedidos en la misma fecha, y los números inicial y final de los documentos anotados. Ahora bien, se exige que siempre se cumplan simultáneamente los siguientes requisitos:

a) Que en los documentos expedidos no sea preceptiva la identificación del destinatario, conforme a lo dispuesto por el Reglamento de facturación de 2003.

b) Que las operaciones documentadas se deban entender realizadas, conforme a lo dispuesto en el artículo 9 del Reglamento de facturación dentro de un mismo mes natural.

c) Que a las operaciones documentadas en ellos les sea aplicable el mismo tipo impositivo.

Igualmente, será válida la anotación de una misma factura en varios asientos correlativos cuando incluya operaciones que tributen a distintos tipos impositivos.

B. Libro registro de facturas recibidas.

Respecto del contenido de los asientos se introducen las mismas novedades, esto es, deberá constar la fecha de realización de las operaciones en caso de que esta sea distinta de la fecha de expedición de la factura y se identificará del mismo modo con NIF al proveedor del bien o prestador del servicio, haciéndose idéntica referencia respecto de la base imponible.

También se refiere las novedades a los asientos resúmenes, de forma que a partir del 1 de enero de 2009 podrá hacerse un asiento resumen global de las facturas recibidas en una misma

fecha, en el que se harán constar los números inicial y final de las facturas recibidas asignados por el destinatario, siempre que procedan de un único proveedor, la suma global de la base imponible y la cuota impositiva global, siempre que el importe total conjunto de las operaciones, IVA no incluido, no exceda de 6.000 euros, y que el importe de las operaciones documentadas en cada una de ellas no supere 500 euros, IVA no incluido. Igualmente, será válida la anotación de una misma factura en varios asientos correlativos cuando incluya operaciones que tributen a distintos tipos impositivos.

ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN (Art. 99 LIVA)

IVA DEVENGADO (REPERCUTIDO) durante el período de liquidación en el T.A.I.

IVA SOPORTADO DEDUCIBLE en dicho período en el T.A.I.

RESULTADO

RESULTADO (Sistema General, art. 115.1 LIVA)

- → **POSITIVO** – **COMPENSACIONES** (procedentes de períodos anteriores siempre que no hubieran transcurrido 4 años contados a partir de la presentación de la autoliquidación en la que se originó el exceso)
  - → **POSITIVO** → A **INGRESAR**
  - → **NEGATIVO** → A **COMPENSAR**
- → **NEGATIVO**
  - → **1T, 2T, 3T (o bien 1M a 11M)** → **A COMPENSAR** en las autoliquidaciones correspondientes siguientes del ejercicio
  - → **4T o 12M** → **OPCIONAL**
    - **A COMPENSAR** (en las autoliquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido 4 años contados a partir de la presentación de la autoliquidación en que se origine el exceso de la cuantía de las deducciones sobre el importe de las cuotas devengadas)
    - **A DEVOLVER** en los seis meses siguientes (art. 115 LIVA):
      - * Al término del plazo de presentación
      - * Desde la fecha de su presentación si se ha producido fuera de plazo

RESULTADO (Sistema Devolución mensual, arts. 115.2 y 116 LIVA)

- → **POSITIVO:** A ingresar en la Hacienda Pública
- → **NEGATIVO** → **A DEVOLVER** en los seis meses siguientes (art. 115 LIVA):
  - * Al término del plazo de presentación
  - * Desde la fecha de su presentación si se ha producido fuera de plazo

Requisitos para acogerse a este régimen de devoluciones: artículo 30 del RIVA, siendo mensual el período de liquidación de los sujetos pasivos que opten por este régimen, con independencia de su volumen de operaciones

Núm.
39/2009

LAS DONACIONES DE BIENES GANANCIALES EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

(Comentario a la STS de 18 de febrero de 2009, rec. núm. 4/2007) *

ANDRÉS GARCÍA MARTÍNEZ

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Autónoma de Madrid

Extracto:

EL Tribunal Supremo, en una reciente Sentencia de 18 de febrero de 2009, ha declarado la ilegalidad del artículo 38 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. El precepto en cuestión disponía que «en la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos comunes de la sociedad conyugal se entenderá que existe una sola donación». Con ello, el Tribunal Supremo ha zanjado una vieja polémica, con importantes consecuencias para los contribuyentes debido al carácter progresivo del ISD, centrada en si en los casos de donación de bienes gananciales se producía una única donación o, por el contrario, había que considerar que se producían dos donaciones, por cuanto cada cónyuge donaba la mitad del bien. En este trabajo analizamos los términos en los que se planteó dicha polémica, los argumentos del Tribunal Supremo para declarar la ilegalidad del referido artículo 38 del RISD, así como las consecuencias que este importante pronunciamiento jurisprudencial despliega en la liquidación del ISD.

Palabras clave: donación de gananciales, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y existencia de dos donaciones.

* Véase el texto íntegro de esta sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas y Jurisprudencia)*, CEF, núm. 313, abril 2009, págs. 159-162. La sentencia también se recoge en la Base Documental *Normacef Fiscal y Contable* con la referencia NFJ031846.

Sumario

1. Introducción.

2. La donación de bienes gananciales y la trascendencia en el impuesto de considerar que existe una sola donación o dos donaciones.

3. La tesis de la existencia de una única donación.

4. La tesis de la existencia de dos donaciones.

1. INTRODUCCIÓN

En la Sentencia de 18 de febrero de 2009 que es objeto de este comentario el Tribunal Supremo ha estimado la cuestión de ilegalidad planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León contra el artículo 38 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, RISD). El precepto ahora anulado, bajo la rúbrica de «donación de bienes comunes de la sociedad conyugal», disponía que «en la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos comunes de la sociedad conyugal se entenderá que existe una sola donación [1]».

La decisión del Tribunal Supremo, –parafraseando el título de la conocida novela de García Márquez– constituye la crónica de una muerte anunciada, habida cuenta de que ya el propio Tribunal Supremo había emitido dos sentencias fundamentales sobre la cuestión, de 22 de junio y de 22 de noviembre de 2002, en las que argumentaba sólidamente a favor de la tesis de la existencia de dos donaciones en estos casos, desautorizando la doctrina elaborada por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) y admitida por algunos Tribunales Superiores de Justicia y por la Audiencia Nacional, que consideraba que en el caso de donación de bienes gananciales se producía una única donación [2]. No obstante, los negocios jurídicos que dieron lugar a las transmisiones de bienes gananciales sobre las que versan las referidas Sentencias del Tribunal Supremo se produjeron con anterioridad a la aprobación del RISD de 1991 y, por tanto, con anterioridad a la existencia en la regulación del impuesto de una norma expresa como la introducida por el artículo 38 del citado Reglamento, por lo que el Tribunal Supremo no podía pronunciarse en las mencionadas sentencias sobre la legalidad o ilegalidad del precepto, si bien, como veremos, los argumentos esgrimidos entonces a favor de la existencia de una doble donación son perfectamente válidos con posterioridad a la aprobación del artículo 38 del RISD, pues se fundamentan, en lo esencial, en los principios de justicia tributaria consagrados en el artículo 31 de la Constitución y en la congruencia misma del sistema tributario [3].

[1] No era esta la única cuestión de ilegalidad relativa al artículo 38 del RISD planteada al Tribunal Supremo, pues en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 27.1) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, también anuncia el planteamiento de la cuestión de ilegalidad contra el mencionado precepto la STSJ de Andalucía (Sevilla) de 5 de junio de 2008 [rec. 887/2007 (NFJ030619)] y la STSJ de la Comunidad Valenciana de 10 de junio de 2008 [rec. 1501/2006 (NFJ031176)].

[2] Se trata de la STS de 22 de junio de 2002 [rec. 3181/1997 (NFJ012774)] y de la STS de 22 de noviembre de 2002 [rec. 2513/1997 (NFJ013569)].

[3] Así lo corrobora la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 2009, que comentamos, cuando proclama que «ya la jurisprudencia de esta Sala en las sentencias de 22 de junio y 22 de noviembre de 2002 habían declarado la improcedencia de liquidaciones fundadas en el artículo 38 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones objeto de impugnación. En estos momentos hemos de dar por reproducidas las declaraciones que entonces se formularon, y que consideramos de plena aplicación».

La Sentencia del Tribunal Supremo que comentamos viene, pues, a zanjar una vieja polémica, de cuyos términos daremos cuenta en este trabajo, y lo hace, en mi opinión, de la manera acertada jurídicamente. Además, en este caso, el criterio del Tribunal coincide con la tesis más favorable al contribuyente, lo que, sin duda, contribuye a aquilatar la justicia del entero sistema tributario y a favorecer la consiguiente aceptación de los impuestos por los ciudadanos. Lo cual, dicho sea de paso, es especialmente relevante en un impuesto como el de Sucesiones y Donaciones, sobre el que algunas Comunidades Autónomas han adoptado en época reciente, haciendo uso de las competencias normativas asumidas de manos del Estado en virtud de la cesión del impuesto, decisiones tendentes a la drástica reducción del impuesto en algunos supuestos, cuando no a la práctica supresión del gravamen en sus territorios, que, aparte el trasfondo político que ello supone, plantean no pocas dudas y dificultades desde una perspectiva estrictamente jurídica [4].

2. LA DONACIÓN DE BIENES GANANCIALES Y LA TRASCENDENCIA EN EL IMPUESTO DE CONSIDERAR QUE EXISTE UNA SOLA DONACIÓN O DOS DONACIONES

El hecho que genera la controversia que da lugar al pronunciamiento del Tribunal Supremo declarando la ilegalidad del artículo 38 del RISD, según se desprende del relato contenido en la STSJ de Castilla y León de 15 de mayo de 2007, (rec. 553/2005), que es la que da lugar al planteamiento de la cuestión de ilegalidad resuelta por la Sentencia del Tribunal Supremo que comentamos, estriba en la donación mediante escritura pública de un bien ganancial realizada por dos cónyuges a favor de su hijo. El hijo (donatario) presenta ante la Administración dos autoliquidaciones en concepto de Impuesto sobre Donaciones correspondientes al 50 por 100 del valor del bien cada una, al entender que cada uno de los cónyuges le había hecho una donación de su cuota correspondiente a ese porcentaje. La Administración, por el contrario, entiende que en el caso de donación de bienes gananciales, por aplicación del artículo 38 del RISD, existe una única donación y, en consecuencia, dicta la correspondiente liquidación provisional incluyendo en la base imponible del impuesto el valor total del bien, lo que arroja una deuda tributaria mayor que la satisfecha ya por el contribuyente al presentar las dos autoliquidaciones referidas, debido al carácter progresivo de la tarifa del impuesto [5].

[4] Como señala Pedraza Bochons, J. V., «Donación de bienes comunes de la sociedad conyugal: el anunciado fin de la controversia», *Tribuna Fiscal*, núm. 222, 2009, pág. 11, «la relevancia de estas sentencias esperadas [se refiere a las que resuelvan las cuestiones de ilegalidad planteadas contra el artículo 38 del RISD, aún no pronunciadas en el momento en el que escribe su trabajo] no queda desmerecida por el hecho antes apuntado de que las Comunidades Autónomas hayan ensanchado notoriamente los beneficios fiscales, pues si bien es cierto que la cuestión puede decaer desde la perspectiva de la cuantía de la deuda tributaria, no lo es menos que lo que se halla verdaderamente en juego es la adecuación de la potestad reglamentaria a la configuración constitucional del deber de contribuir». No obstante, hay que tener en cuenta que en muchas Comunidades Autónomas no se ha producido la comentada reducción del impuesto, por lo que, incluso desde la perspectiva de la cuantía tributaria, la cuestión de la existencia de doble donación o de una sola donación en el caso de los bienes gananciales reviste una enorme trascendencia.

[5] Como se señala en la STSJ de Castilla y León de 15 de mayo de 2007 [rec. 553/2005 (NFJ026118)], «en fecha 17 de marzo de 2005 se practica por la Administración la liquidación provisional del impuesto que deduciendo las cantidades ya abonadas por el interesado en las citadas autoliquidaciones arrojan un resultado a pagar de 5.345,62 euros y que es confirmada por la resolución económico-administrativa que aquí se impugna.»

En efecto, el artículo 21 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) prevé la aplicación de una tarifa de estructura progresiva a la base liquidable del impuesto. En concreto, para el caso de que las Comunidades Autónomas no hayan establecido una tarifa propia, en ejercicio de las competencias normativas asumidas en virtud de la cesión del impuesto, se aplicará la regulada con carácter complementario por el Estado en el citado artículo 21, cuyos tipos marginales oscilan entre el 7,65% para el tramo más bajo de la tarifa y el 34% para el tramo más alto [6]. La mayor parte de las Comunidades Autónomas de régimen común, pese a contar con esta posibilidad de regular una tarifa propia para el ISD, no han ejercido esta competencia y, por tanto, en el territorio de las mismas resultará de aplicación la tarifa establecida por el Estado en el artículo 21 de la LISD y, de las pocas Comunidades que sí han ejercido tal competencia en el ámbito del impuesto, algunas han mantenido la misma tarifa prevista por el Estado y otras han regulado al alza o a la baja dicha tarifa, pero manteniendo la estructura progresiva de la misma [7].

Por lo tanto, en los casos en los que los cónyuges donen un elemento patrimonial que tenga el carácter de común o ganancial la consecuencia de entender que se ha producido una sola donación o dos donaciones es clara, dado el carácter progresivo del impuesto que grava la donación, pues el donatario tendrá que hacer frente a una cuota tributaria más elevada en el caso de entender que se ha producido una sola donación que en el caso de entender que son dos las donaciones efectuadas. En efecto, en el primer supuesto se tiene que aplicar la tarifa progresiva a una base liquidable en la que se habrá integrado el valor total del bien, mientras que si se entiende que han existido dos donaciones, esto es, que cada cónyuge ha donado la mitad del bien que le corresponde, aun efectuadas dichas donaciones en unidad de acto, el donatario habrá realizado dos hechos imponibles y, en consecuencia, al mismo le corresponderá satisfacer dos cuotas tributarias, una por cada donación, resultado de aplicar la tarifa progresiva a la respectiva base liquidable en la que se habrá integrado la mitad del valor del bien, que sumadas ambas cuotas serán inferiores a la resultante de practicar una sola liquidación tomando en cuenta el valor total del bien. Y ello porque, como es patente, en un impuesto con tarifa progresiva el tipo de gravamen aumenta conforme aumenta el valor de la base liquidable [8].

---

6 El artículo 40.1 b) de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, en la que se establece el modelo de financiación autonómica y el régimen de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas actualmente vigente, reconoce a las Comunidades Autónomas la posibilidad de que asuman la competencia normativa para fijar la tarifa del ISD. Como señala De la Peña Amorós, M. M., *Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Murcia, Murcia, 2005, pág. 159, «se observa que se habla de tarifa del impuesto, y no simplemente de tipo de gravamen, esta utilización de los términos nos lleva a afirmar que en ningún caso podrá el legislador autonómico optar por un tipo único proporcional, sino que deberá establecer una escala de gravamen, al modo que se hace por la legislación estatal.»

7 Cfr., De la Peña Amorós, M. M., *Las competencias normativas*…, cit., pág. 159.

8 Por ello, la Administración considera que cuando el contribuyente presenta dos autoliquidaciones por el ISD al entender que se han producido dos donaciones, este está causando un grave perjuicio económico a la Hacienda pública. Así, como queda reflejado en la STS de 22 de noviembre de 2002 [rec. 2513/1997 (NFJ013569)], el Abogado del Estado considera que «habiendo una sola donación de acciones gananciales a favor de cada uno de los hijos, no era lícito entender que cada cónyuge donaba la mitad de sus acciones y practicar, por lo tanto, dos liquidaciones. Ello únicamente habría sido posible si las acciones donadas hubieran sido privativas de los donantes pero, siendo de carácter ganancial, existía una única donación y por lo tanto, procedía una sola liquidación a cargo de cada donatario». Al no haberlo entendido así los contribuyentes, a juicio del Abogado del Estado, «se produjo un grave perjuicio para la Hacienda pública ya que el Impuesto sobre Donaciones es un tributo de tarifa progresiva y por ello no es indiferente que por cada paquete de acciones donadas se efectúe una única liquidación del Impuesto o dos liquidaciones, cada una por la mitad del valor de los títulos».

Por ello, para un sector de la doctrina el precepto introducido en el artículo 38 del RISD responde a un mero afán recaudatorio de la Administración, careciendo de cualquier otra justificación [9]. En este sentido, se descarta que, a diferencia de otros preceptos relativos a la acumulación de donaciones contenidos en la regulación del impuesto, el artículo 38 del RISD responda a la finalidad de evitar el fraude en el pago del impuesto. Desde esta perspectiva, el artículo 38 podría evitar las maniobras fraudulentas consistentes en enmascarar la donación de un bien privativo de uno de los cónyuges como si se tratara de un bien ganancial, a fin de lograr, de no existir tal precepto, una rebaja sustancial en el pago del impuesto, al considerarse, entonces, la posibilidad de que hubiesen existido dos donaciones. Sin embargo, como ha señalado la doctrina, semejantes maniobras con finalidad elusiva requieren la aquiescencia del donatario, del futuro donante y de su cónyuge y, además, obligan a establecer una especial relación entre las masas patrimoniales privativa y ganancial de los cónyuges, por lo que la probabilidad de que las donaciones de bienes gananciales respondan a esta finalidad defraudatoria se reduce a un índice insuficiente como para justificar el precepto establecido en el artículo 38 del RISD [10].

Además de las consecuencias que acabamos de analizar sobre la cuota tributaria del impuesto según se considere que existe una o dos donaciones en el caso de bienes gananciales, motivadas por el carácter progresivo de la tarifa del impuesto, también el importe de la cuota tributaria se puede ver alterado en un caso y en otro a consecuencia de la aplicación de determinadas reducciones a practicar sobre la base imponible, que han sido establecidas por algunas Comunidades Autónomas. Nos referimos, por ejemplo, a la reducción relativa a la donación de dinero en efectivo por parte de los padres a favor de los hijos o de los nietos con la finalidad de que estos lo destinen a la adquisición de su vivienda habitual. Algunas Comunidades Autónomas han establecido esta reducción, sometiendo la cantidad de dinero donada que puede beneficiarse de la misma a un límite. Pues bien, en principio, si en el caso de donación de dinero ganancial de los padres a los hijos con la finalidad antedicha se entiende que se produce una única donación, el donatario únicamente podrá aplicarse una vez la reducción, debiendo tributar por el valor que exceda del límite establecido en la regulación de la misma, mientras que si se entiende que han existido dos donaciones, una del padre y otra de la madre, por la mitad del dinero donado, entonces el límite operaría respecto a cada una de esas donaciones, esto es, el contribuyente tendría derecho a la aplicación de la reducción respecto a cada una de las donaciones recibidas [11]. No obstante, la mayoría de las Comunidades Autónomas que han estableci-

9 Así, para Más Badía, M. D.; Juan Lozano, A. M., «La donación de bienes gananciales a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Carta Tributaria Monografías*, núm. 246, 1996, pág. 16, el artículo 38 del RISD constituye «una simple expresión de la arbitraria voluntad administrativa de incrementar la recaudación aun a riesgo de forzar el propio régimen del impuesto, la coherencia que debe observarse en el conjunto del sistema tributario, y los propios principios de justicia del artículo 31.1 CE». Igualmente, alude a una finalidad puramente recaudatoria como justificación del precepto Marcos Cardona, M., «La liquidación de las donaciones de bienes gananciales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Impuestos*, tomo II/2002, pág. 278. Sin negar, lógicamente, el interés recaudatorio que subyace en el artículo 38 del RISD, no parece, sin embargo, que el mismo haya respondido a la pura arbitrariedad de la Administración, pues dicho precepto, como veremos, es expresión del entendimiento que mayoritariamente se tiene en el Derecho civil de la sociedad de gananciales y su funcionamiento.

10 En este sentido, Más Badía, M. D. y Juan Lozano, A. M., «La donación de bienes gananciales…», cit., pág. 12.

11 Es lo que ocurre en el caso planteado en la STSJ de Canarias de 9 de diciembre de 2008 (rec. 147/2007), en el que dos cónyuges donan a su hija mediante escritura pública de 13 de febrero de 2006 la cantidad ganancial de 56.564 euros para que esta los destine a la adquisición de su vivienda habitual. La hija considera que se han producido dos donaciones, una del padre y otra de la madre, y presenta dos autoliquidaciones, practicándose en cada una de ellas la reducción del 85%

do esta reducción se han mostrado en este punto algo cicateras, pues han establecido el límite máximo al que resulta aplicable la reducción, sin que pueda ser rebasado en conjunto, haya una o más donaciones, de uno o varios donantes [12].

También tiene trascendencia la consideración de que exista una sola donación o dos donaciones cuando el objeto donado es un bien ganancial en el caso de la reducción sobre la base imponible del impuesto que algunas Comunidades Autónomas han establecido respecto a las donaciones realizadas al patrimonio especialmente protegido de contribuyentes con discapacidad, cuando establecen un límite máximo al importe o valor de lo donado que puede beneficiarse de la reducción. Tal es el caso de la reducción establecida por la Comunidad Autónoma de Castilla y León para las donaciones efectuadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad, que se aplicará sobre el valor de los bienes y derechos donados con el límite de 60.000 euros [13]. De entenderse –con el anulado art. 38 del RISD– que existe una única donación cuando dichos bienes y derechos son gananciales (puede, incluso, tratarse de una donación de dinero en efectivo), el donatario se podrá practicar una sola vez la reducción con ese límite de 60.000 euros, mientras que si se entiende, –con la Sentencia del Tribunal Supremo que comentamos–, que existen dos donaciones, se habrán realizado dos hechos imponibles diferenciados y en cada una de ellas se podrá practicar la reducción con el límite señalado.

Queda clara, pues, la trascendencia de la Sentencia del Tribunal Supremo que anula el artículo 38 del RISD al considerar que en el caso de donación de bienes gananciales se producen dos donaciones y no una como entendía dicho precepto. Los efectos son importantes desde el punto de vista cuantitativo, unos, de carácter general, debidos a la progresividad del impuesto, otros, más específicos, en relación con la aplicación de determinadas reducciones autonómicas en la base imponible del

sobre el límite máximo de 24.040 euros establecida en la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 2/2004, de 28 de mayo, de Medidas Fiscales y Tributarias (BOE de 18 de junio de 2004). La Administración tributaria, en cambio, dicta una liquidación provisional al considerar que únicamente ha existido una donación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 38 del RISD, y, en consecuencia, procede solamente a practicar una vez la reducción en cuestión sobre el referido límite. El Tribunal, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo sobre la cuestión que, no obstante, es anterior a la introducción del artículo 38 del RISD en la normativa del impuesto, establece que «si, siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo antes mencionada, la donación efectuada por ambos progenitores en la escritura pública otorgada el día 13 de febrero de 2006, debe ser entendida a efectos tributarios como dos donaciones, concurriendo en la donación y en la donataria, hoy recurrente, los requisitos exigidos por la Ley Canaria 2/2004, de 28 de mayo, de Medidas Fiscales y Tributarias, procederá aplicar a cada una de dichas donaciones lo dispuesto en su artículo 4 relativo a la reducción de la base imponible correspondiente a la donación de la cantidad en metálico con destino a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual».

12 Así, por ejemplo, la Comunidad Autónoma de Aragón ha establecido una reducción del 95% en la base imponible del impuesto por la donación de dinero para la adquisición de la primera vivienda habitual del descendiente, estableciendo como límite máximo de la base de la reducción 50.000 euros, (100.000 euros si el descendiente tiene un grado de discapacidad igual o superior al 65%), sin que dicha base pueda exceder «haya una o varias donaciones, de uno o varios donantes», según lo dispuesto en el artículo 132.2 del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de Tributos Cedidos.

13 Esta reducción autonómica está establecida en el artículo 29 del Decreto Legislativo 1/2006, de 25 de mayo, 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 (BOCyL de 31 de mayo de 2006), que señala que «en la donación realizada al patrimonio protegido de las personas con discapacidad, constituido al amparo de la Ley 41/2003, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la normativa tributaria con esta finalidad, respecto de la parte de aquellos bienes y derechos sujetos a este impuesto, se aplicará una reducción del 100 por 100 del valor de los mismos, con el límite de 60.000 euros.»

impuesto. Si bien, en uno y otro caso, como hemos visto, la tesis de la existencia de dos donaciones favorece de forma evidente al contribuyente.

Sin embargo, no todos los efectos de la tesis de la existencia de dos donaciones van a ser, en principio, positivos o favorables al contribuyente. Debemos referirnos, en este sentido, a la posible incidencia que la Sentencia del Tribunal Supremo que comentamos, esto es, de la nulidad del artículo 38 del RISD, tiene sobre la aplicación de una reducción estatal en la base imponible del impuesto, en la que se tienen en cuenta determinadas circunstancias personales del donante. Nos referimos a la reducción prevista en el artículo 20.6 de la LISD para la donación a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de participaciones de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. El precepto prevé una reducción del 95 por 100 del valor de adquisición a practicar sobre la base imponible para la determinación de la base liquidable del impuesto, sometiéndola a una serie de condiciones, entre las cuales, a los efectos que ahora nos interesan, destaca la referida a que «el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez» y la referida a que «si el donante viniere ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión», entendiéndose comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la Sociedad.

El problema en la aplicación de esta reducción se plantea en la hipótesis de donación de elementos patrimoniales de carácter ganancial integrados en el patrimonio empresarial, esto es, afectos a la actividad económica ejercida por uno de los cónyuges, que sí cumple con los requisitos de edad y cese de la actividad como para que la donación se beneficie de la reducción del artículo 20.6 de la LISD, cuando el otro cónyuge no cumple tales requisitos [14]. La Dirección General de Tributos, en la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del ISD, en materia de vivienda habitual y empresa familiar [15], interpretó, con base en el artículo 38 del RISD, que «en el caso de donación de bienes comunes de la sociedad conyugal, basta con que uno de los cónyuges tenga la edad de sesenta y cinco años para poder aplicar la reducción», e, igualmente, que «en la donación por ambos cónyuges de una empresa individual de carácter ganancial, basta con que uno de los cónyuges realice de forma personal y directa la actividad empresarial para poder aplicar la reducción» [16]. Anulado por la Sentencia del Tribunal Supremo el artículo 38 del RISD que la Dirección General de Tributos toma como fundamento del referido criterio, surge la duda de si en los casos de transmisión del patrimonio empresarial de carácter ganancial solo podrá beneficiarse de la reducción mencionada la mitad de dicho patrimonio, esto es, aquella parte del mismo

14 Hay que tener en cuenta que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 29.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), «la consideración de elementos patrimoniales afectos lo será con independencia de que la titularidad de estos, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges».

15 Publicada en el BOE de 10 de abril de 1999.

16 Concluye, pues, la Resolución 2/1999, de la DGT, que «por lo tanto, en la donación de bienes comunes del matrimonio, cualquiera de los donantes puede tener sesenta y cinco años para practicar la reducción, aunque los dos, en su caso (puede ocurrir que solo uno de ellos, y que no sea el mayor de sesenta y cinco años, ejerciera funciones de dirección), deben dejar el ejercicio de las funciones de dirección, así como de percibir remuneraciones por el ejercicio de las mismas.»

que corresponda al cónyuge que cumpla los requisitos de edad y de ejercicio de actividad y cese en el mismo [17].

Sin embargo, en nuestra opinión, la existencia de dos donaciones no desvirtúa la aplicación del beneficio fiscal establecido para la transmisión *inter vivos* de la empresa familiar o el negocio profesional sobre la totalidad del valor del mismo. En efecto, la finalidad perseguida con este beneficio fiscal es que el donatario, que ha de formar parte del núcleo familiar del donante o donantes, puesto que ha de tratarse del cónyuge, descendientes o adoptados del donante, continúe con el ejercicio de la actividad económica. No puede desconocerse, al respecto, que el artículo 20.6 de la LISD establece una serie de condiciones al donatario, como que continúe con el ejercicio de la actividad durante un período mínimo de 10 años desde la fecha de la escritura de donación y que mantenga el valor del patrimonio recibido, lo que, unido al importe de la reducción, que es del 95% del valor de lo donado, pudiendo ser mejorada, en su caso, por las Comunidades Autónomas, revela claramente la finalidad de la misma, que no es otra que facilitar la sucesión en el ámbito familiar de las empresas y negocios familiares para que el ejercicio de la actividad económica pueda continuar sin la traba fiscal que supondría tener que tributar íntegramente en el ISD [18]. Esto, unido a lo dispuesto en el artículo 29.1 de la LIRPF que permite la afectación a la actividad económica ejercida por uno de los cónyuges de los bienes gananciales, permiten mantener que en los casos de transmisión de la empresa familiar basta con que se den los requisitos de edad o invalidez y ejercicio de la actividad en uno de los cónyuges y de cese en el ejercicio de la misma en ambos cónyuges para considerar que, aun existiendo dos donaciones por el carácter ganancial del patrimonio empresarial, la totalidad del valor de los bienes transmitidos puede beneficiarse de la reducción comentada.

3. LA TESIS DE LA EXISTENCIA DE UNA ÚNICA DONACIÓN

La tesis que postula la existencia de una única donación en la transmisión lucrativa *inter vivos* de bienes gananciales de los cónyuges fue construida inicialmente por el TEAC [19]. En sendas Resoluciones de 27 de febrero de 1964 y de 16 de octubre de 1964 [20], sostuvo el TEAC, en relación con la donación de los bienes gananciales, que no cabía apreciar la existencia de un derecho expectante de los cónyuges a su mitad respectiva de los bienes integrados en la sociedad de gananciales, sino

17 Apunta Pedraza Bochons, J. V., «Donación de bienes comunes…», cit., pág. 17, que el beneficio fiscal debe subsistir, como poco, para la donación en que concurran los requisitos y también pueden buscarse argumentos para su posible extensión a la totalidad del elemento donado.

18 Este beneficio fiscal está previsto también para el caso de transmisión *mortis causa* de la empresa familiar. Sobre los problemas que ha planteado en estos casos la transmisión de empresas o negocios familiares de carácter ganancial nos permitimos remitir al lector interesado a García Martínez, A., «Comprobación de valores y aplicación de reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en caso de liquidación de la sociedad de gananciales por fallecimiento de uno de los cónyuges», *Revista de Contabilidad y Tributación.* CEF, núm. 308, 2008, págs. 25 y ss.

19 Ya desde la RTEAC de 27 de febrero de 1964 y la RTEAC de 16 de octubre de 1964, a las que siguieron otras muchas, como la RTEAC de 7 de octubre de 1992 (rec. 2724/1982), RTEAC de 2 de diciembre de 1992 [rec. 8707/1992 (NFJ002206)] y la RTEAC de 21 de abril de 1994 [rec. 9201/1993 (NFJ003352)].

20 Citadas por Benítez de Lugo y Guillén, F., *El Impuesto sobre las Sucesiones y sobre las Donaciones*, Comares, Granada, 1992, pág. 119.

que, antes bien, la naturaleza de dicha sociedad comporta una especie de mancomunidad entre los cónyuges, sin atribución de cuotas, ni facultad de pedir la división en tanto dure la vida en común. En definitiva, la propia concepción civil de la sociedad de gananciales como una *comunidad de tipo germánico o en mano común*, a diferencia de la *comunidad romana o por cuotas*, es la que justifica para esta tesis que desde el punto de vista tributario no pueda apreciarse la existencia de dos donaciones sino de una sola donación [21].

Esta tesis es inicialmente admitida también por algunos tribunales de justicia, entre los que destaca la Audiencia Nacional que, hasta épocas relativamente cercanas, se ha mostrado favorable a la misma [22]. La Sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de julio de 1998 (rec. 0409/1994), resume muy bien la argumentación que sustenta la tesis de la donación única, esto es, la configuración civil de la sociedad de gananciales como una comunidad de tipo germánico [23]. Como señala la Audiencia Nacional, para la resolución de la cuestión planteada, «ha de partirse de la base de que la sociedad de gananciales, a tenor de lo que resulta de los artículos 1.344 y siguientes del Código Civil, implica una comunidad que responde a la que se denomina de mano común o manos reunidas, de la técnica germana, sin atribución de cuotas, muy distinta de la comunidad romana en la que sí existe atribución de cuotas a cada comunero, manteniéndose dicha comunidad, constituida por marido y mujer, mientras subsista, de modo que hasta su disolución, ni a la mujer viviendo el marido, ni al marido viviendo la mujer, le corresponde la "mitad" de los gananciales, entre otras razones al margen de la indicada, porque falta el concepto de parte de la comunidad romana o de forma de copropiedad de las contempladas en los artículos 392 y siguientes del Código Civil, porque para saber si existen gananciales o no es precisa la previa liquidación, único medio de conocer el remanente y de poder hacerse, en pago de este, la consiguiente adjudicación, y porque solo el hecho de la disolución de la sociedad (arts. 1.344 y 1.404 del Código Civil) da lugar a que a cada cónyuge, o herederos, en su caso, se les atribuya una mitad en el conjunto patrimonial, en cuanto que la atribución a uno u otro cónyuge de bienes concretos o de cuotas en proindiviso sobre ellos solo ocurrirá como consecuencia de la última operación divisoria, la adjudicación de bienes, de donde resulta que los cónyuges no son dueños por mitad de los bienes comunes, sino que ambos esposos conjuntamente tienen la titularidad del patrimonio conyugal, que funciona como una masa de bienes afecta a los fines peculiares del matrimonio, sin cons-

21 Como explica Lacruz Berdejo, J. L., *Elementos de Derecho Civil*, tomo IV, «Derecho de Familia», Barcelona, 1990, págs. 392 y ss., en nuestro Ordenamiento jurídico la sociedad de gananciales se configura en los artículos 1.344 y siguientes del Código Civil como una comunidad de mano común o comunidad de tipo germánico, donde no hay cuotas reales, ni, por ende, ejercicio individual de derechos dominicales.

22 En este sentido, entre otras, SAN de 21 de febrero de 1995 [rec. 763/1991 (NFJ005432)], SAN de 3 de octubre de 1995 [rec. 760/1991 (NFJ003958)], SAN de 7 de abril de 1998 [rec. 0504/1994 (NFJ007669)], SAN de 16 de julio de 1998, (rec. 0409/1994) y SAN de 19 de febrero de 1999 [rec. 0014/1997 (NFJ007668)]. Respecto a los Tribunales Superiores de Justicia, destacan, entre otras, la STSJ de Castilla y León de 21 de diciembre de 1995 (rec. 969/1992) y la STSJ de Madrid de 3 de noviembre de 1993 (rec. 239/1990).

23 En esta Sentencia de la Audiencia Nacional, de la que ha sido ponente la magistrada Salvo Tambo, la cuestión jurídica planteada «no es otra que la relativa a si cuando los dos cónyuges, padres del hoy actor, disponen conjuntamente por vía de donación a favor de su hijo de bienes pertenecientes a la sociedad de gananciales de aquellos, realizan una sola donación, como pretende la Administración, o si, por el contrario, según la tesis del actor, se trata de dos donaciones diferenciadas, cada una de ellas por importe de la mitad de lo donado, siendo donante de una mitad el padre y de la otra mitad la madre, todo ello bajo la perspectiva acreditada y no discutida de que los donantes están casados, sin capitulaciones matrimoniales, bajo el régimen de la sociedad de gananciales, de que el acto de donación se efectuó mediante una escritura pública en la que ambos realizaban conjuntamente, en favor del hijo de ambos, dicha donación y que esta, en fin, tenía como objeto bienes pertenecientes a la mencionada sociedad conyugal».

tituir una verdadera persona jurídica distinta de la personalidad del marido y de la mujer, cuya gestión y disposición corresponde conjuntamente a los cónyuges (art. 1.375 del Código Civil), y cuya disposición a título oneroso y gratuito respecto de bienes gananciales requiere el consentimiento de ambos cónyuges (arts. 1.377 y 1.378 del Código Civil)».

En definitiva, la tesis de la existencia de un único negocio jurídico de donación descansa sobre la configuración que en el ámbito del Derecho civil se ha dado a la sociedad de gananciales como sociedad en mano común o de tipo germánico, que es trasladada, sin más consideraciones, al ámbito del Derecho tributario. Esta construcción del TEAC y de los Tribunales fue aceptada por un sector de la doctrina [24], si bien, pronto encontró también voces críticas que postulaban la existencia de dos donaciones en estos casos [25].

No obstante, como suele ocurrir con demasiada frecuencia en el ámbito del Derecho Tributario, la tesis del único negocio jurídico de donación elaborada por la doctrina administrativa del TEAC y consagrada por la Audiencia Nacional y otros Tribunales Superiores de Justicia, fue elevada a rango normativo, quedando plasmada en el artículo 38 del RISD aprobado en 1991. Ha venido ahora el Tribunal Supremo, en la Sentencia de 18 de febrero de 2009, que comentamos, a declarar la nulidad del artículo 38 del RISD y a confirmar la tesis de la existencia de dos donaciones.

4. LA TESIS DE LA EXISTENCIA DE DOS DONACIONES

La tesis que acabamos de analizar y que postulaba la existencia de una única donación cuando de bienes gananciales se trata encuentra una primera quiebra en su, hasta entonces, rápido avance a través de la jurisprudencia en sendas Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 5 y 20 de octubre de 1995 [rec. 1108/1993 (NFJ004019)]. En ellas el Tribunal, cambiando el criterio que hasta entonces venía manteniendo sobre la cuestión, va a sostener que deben girarse dos liquidaciones, al producirse dos donaciones y no una, basándose en que, a efectos fiscales, no existe un patrimonio común de ambos cónyuges. El cambio de criterio sobre la cuestión y la amplia argumentación esgrimida por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid para fundamentarlo es acogido con aplauso por la doctrina científica, que se adhiere sin ambages a la tesis de la doble donación y a los argumentos que la sustentan [26]. Finalmente, la tesis de la doble donación y los argumentos que la

[24] Así, por ejemplo, entiende Rozas Valdés, J. A., *Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 70, que el artículo 38 del RISD ha adoptado la solución «más lógica y acorde con el orden civil». Parece aceptar esta tesis jurisprudencial, consagrada finalmente en el artículo 38 del RISD, Merino Jara, I., *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (Problemas actuales)*, Aranzadi, Elcano, 2001, págs. 30 y ss.

[25] Por ejemplo, Calvo Ortega, R., «Impuesto sobre las Donaciones» en AA.VV., *La fiscalidad de las Sucesiones y Donaciones*, 2.ª edición, Lex Nova, Valladolid, 1991, pág. 389.

[26] Cfr., al respecto, el amplio comentario de la STSJ de Madrid de 20 de octubre de 1995 que realizan Más Badía, M. D.; Juan Lozano, A. M., «La donación de bienes gananciales…», cit., págs. 1-16. También comparte los argumentos del Tribunal Superior de Justicia de Madrid Pérez de Ayala Becerril, M., «El polémico tratamiento de las donaciones de bienes comunes del matrimonio en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, tomo II/1995, págs. 1.319 y ss., si bien, en relación con una Sentencia de ese Tribunal de 2 de febrero de 1995 relativa al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, pero cuyos argumentos el autor considera aplicables en el ámbito del ISD.

fundamentan se ven confirmados por el Tribunal Supremo en las ya referidas Sentencias de 22 de junio de 2002 y de 22 de noviembre de 2002, cuya argumentación, como ya hemos señalado, es asumida por la Sentencia del Tribunal Supremo que comentamos [27]. Aquellas Sentencias del Tribunal Supremo fueron, igualmente, acogidas favorablemente por la doctrina científica, que postulaba abiertamente la ilegalidad del artículo 38 del RISD, que no había podido declarar el Tribunal por ser los hechos enjuiciados anteriores a la vigencia de este precepto [28].

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 15 de mayo de 2007 [rec. 553/2005 (NFJ026118)], que da lugar a la cuestión de ilegalidad resuelta por la sentencia que comentamos achacaba al artículo 38 del RISD, en primer lugar, un vicio de carácter formal, cual es la lesión del principio de legalidad en su manifestación de reserva de ley, pues lo dispuesto en dicho precepto constituye una regulación nueva, al tratarse de una cuestión no regulada específicamente en la LISD, por lo que no puede considerarse como un desarrollo de algún precepto legal [29]. Además, al afectar esa regulación reglamentaria al hecho imponible y, consecuentemente, a los elementos de cuantificación de la deuda tributaria, pues lo que el precepto está ordenando es que en caso de donación de bienes comunes de los cónyuges se considere que únicamente ha existido una donación, se vulnera la reserva de ley en materia tributaria que consagra el artículo 31.3 de la Constitución [30].

Para dar respuesta a esta cuestión, la sentencia que comentamos mezcla dos de los argumentos esgrimidos contra el artículo 38 del RISD, su regulación sin la necesaria cobertura legal y la falta de coordinación interna del precepto con el resto de la regulación del impuesto, pero sin llegar a plantearse, desde la perspectiva del principio de legalidad, si el precepto está llevando a cabo o no la

27 A partir de esas Sentencias del Tribunal Supremo de 22 de junio y de 22 de noviembre de 2002, han sido numerosas las resoluciones de los Tribunales Superiores de Justicia que han asumido la tesis de la existencia de una doble donación, dando la razón a los contribuyentes frente a la actuación de la Administración tributaria, que continuaba aferrada al artículo 38 del RISD y a la tesis de la única donación. Así, por ejemplo, STSJ de la Comunidad Valenciana de 10 de junio de 2008 [rec. 1501/2006 (NFJ031176)]; STSJ de la Comunidad Valenciana de 10 de marzo de 2006 (rec. 1449/2004); STSJ de Madrid de 17 de marzo de 2006 (rec. 1930/2002).

28 Cfr., el comentario a la STS de 22 de junio de 2002 que realiza Plaza Vázquez, A. L., «Donación de gananciales: ¿una o dos donaciones?», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, tomo II/2002, págs. 2.068 y ss., y el realizado por Fernández Junquera, M., «Cuestiones tributarias en torno a la donación de bienes gananciales», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, tomo I/2003, págs. 1.953 y ss. En el mismo sentido, Calvo Ortega, R., «Donación por los cónyuges conjuntamente de bienes de la sociedad de gananciales: dos donaciones y no una», *Quincena Fiscal*, núm. 13/2003, págs. 9 y ss.

29 Como señala la STSJ de Castilla y León de 15 de mayo de 2007 [rec. 553/2005 (NFJ026118)], «la Ley 29/1987 de 18 de diciembre, que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no contiene ninguna previsión relativa a la consideración de una sola donación cuando lo que se dona es un bien perteneciente a la sociedad de gananciales ni en el artículo 3, cuando define cuál es el hecho imponible, ni en los artículos 9 y siguientes, cuando define lo que constituye la base imponible y contempla una serie de normas generales y especiales». De ahí concluye el Tribunal que «la previsión normativa reglamentaria contenida en el artículo 38 surge, en consecuencia, *ex novo* y no como desarrollo de ningún precepto con rango de ley, extralimitándose de lo que es su función en cuanto que dicha regulación afecta a un elemento del tributo que merece ser calificado como esencial en cuanto que determina que la donación de un bien ganancial por parte de los cónyuges debe de considerarse como una sola donación y no como dos donaciones y afecta de una manera directa a la cuota del impuesto, como ha quedado acreditado por los antecedentes reseñados y a la progresividad del impuesto».

30 La doctrina científica ya se había pronunciado en este sentido, así, para Más Badía, M. D. y Juan Lozano, A. M., «La donación de bienes gananciales…», cit., págs. 11 y 12, el artículo 38 del RISD constituye una norma de carácter sustantivo que incide directamente en la configuración de la base imponible del impuesto, por lo que su naturaleza y la función que desarrolla en el régimen del impuesto hubiera exigido su incorporación en el texto legal, habiendo incurrido el RISD en un exceso que vulnera el principio de legalidad.

regulación de un elemento esencial del tributo, cubierto por el principio de reserva de ley. En efecto, el Tribunal Supremo analiza el régimen general previsto en la normativa del ISD para las donaciones y lo compara con el previsto específicamente en el RISD para las donaciones de bienes gananciales, llegando a la conclusión de que el régimen previsto para los bienes gananciales se aparta del previsto para el resto de donaciones, por lo que, para el Tribunal «la excepción que a este régimen general impone el artículo 38 del Reglamento, cuando regula las donaciones de la sociedad de gananciales, exigía una previsión legal específica, que excepcionara el régimen tributario de la sociedad de gananciales del general establecido en la ley». Con lo cual, para el Tribunal «la necesidad de expulsar del ordenamiento jurídico el precepto impugnado se impone, pues no solamente resulta contrario al principio de legalidad, sino que resulta contradictorio dentro de la sistemática del propio reglamento.»

Desde el punto de vista material o de fondo, varios son los argumentos que se esgrimen para tachar de ilegal al artículo 38 del RISD. El primero y, desde nuestro punto de vista, el más importante, se refiere a la vulneración del principio constitucional de igualdad tributaria y de progresividad. El régimen que el artículo 38 del RISD otorga a las donaciones de bienes y derechos gananciales de los cónyuges, al considerar la existencia en estos casos de una sola donación, debido al carácter progresivo del impuesto supone una tributación más elevada para el donatario que la que representa la donación de bienes o derechos pertenecientes a una comunidad de bienes de tipo romano o por cuotas, sin que, al respecto, exista una justificación para ese trato diferenciado, que resulta, por ello, discriminatorio. En efecto, el donatario de un bien ganancial de dos cónyuges resulta, en virtud del artículo 38 del RISD, de peor condición, desde el punto de vista tributario, que el donatario de un bien que pertenezca a una comunidad de tipo romano o por cuotas [31]. Lo cual, incluso, ha sido calificado como contrario al artículo 39 de la Constitución, que exige una especial protección para la familia [32].

Los principios constitucionales de justicia tributaria, especialmente el principio de igualdad, se convierten así en el arma fundamental para atacar y destruir la base sobre la que se asienta la tesis de la existencia de una única donación, esto es, que en el ámbito tributario deba interpretarse la institución de la sociedad de gananciales y su funcionamiento como se hace en el ámbito del Derecho civil, esto es, que desde el punto de vista tributario tenga que asumirse, sin más, que nos encontramos ante una comunidad del tipo germánico o en mano común y derivar de ello las correspondientes consecuencias

31 Como señala la STS de 22 de noviembre de 2002 [rec. 2513/1997 (NFJ013569)], «no sería, en efecto, comprensible que solo el carácter ganancial de los bienes recibidos pudiera incidir adicionalmente en la riqueza gravada, en el sentido de aumentar, por esa sola razón, las consecuencias negativas de la progresividad del impuesto de que aquí se trata. Y es que, si bien es cierto que las particulares relaciones patrimoniales que se establecen entre los cónyuges partícipes de la sociedad conyugal son susceptibles de determinar efectos jurídicos peculiares en lo concerniente a la imposición de su renta y su patrimonio, no lo es menos que tales relaciones resultan un elemento del todo extraño a la imposición sobre el incremento patrimonial experimentado por el adquirente, que vería así discriminada la cuantificación de su prestación tributaria en función del régimen económico-matrimonial pactado por los cónyuges transmitentes, cuyo régimen por elemental lógica, no debería afectarle, en cuanto elemento totalmente extraño para él.»

32 Para la STSJ de Cataluña de 13 de febrero de 2003 (rec. 1258/1998), «en último extremo, si de lo que se trata es de ofrecer un tratamiento diferenciado, más gravoso, a los bienes comunes del matrimonio, sean gananciales o de otro tipo, es claro que con ello se estaría desconociendo lo preceptuado por el artículo 39 de la Constitución, que ordena a los poderes públicos asegurar la protección social, económica y jurídica de la familia, rechazando ese criterio de diferenciación como pauta interpretativa válida en la Ley del Impuesto». En la doctrina apunta la posible vulneración del artículo 39 de la Constitución, Pérez de Ayala Becerril, M., «El polémico tratamiento…», cit., pág. 1.322.

en el orden jurídico-tributario [33]. Antes bien, el Tribunal Supremo reclama la autonomía del Derecho tributario en este punto, que permite una calificación e *interpretación tributaria* de la institución civil [34]. Para ello, el Tribunal Supremo parte de la doctrina constitucional que admite la posibilidad de diferenciar los efectos de un mismo acto en los ordenamientos civil y tributario, consagrada en la STC 45/1989 y ratificada, entre otras, por la STC 146/1994, a propósito de los criterios de imputación de rentas en forma diferente a su perspectiva patrimonial que, para el IRPF, había establecido la Ley 20/1989, en el sentido de que dichos criterios a lo que deben atender es a los condicionamientos derivados de los mandatos constitucionales de justicia tributaria, sin perjuicio de que puedan tomar en consideración las normas del régimen económico-matrimonial en cuanto son atributivas de titularidades dominicales, pero al margen del grado de armonía que se consiga entre la Ley Civil y la Tributaria.

Aplicada esa doctrina constitucional al caso de la donación de bienes gananciales, «la vinculación positiva a esos mandatos constitucionales, fundamentalmente a los de justicia tributaria, igualdad y progresividad –art. 31.1 de la Constitución– había de producir, como ineludible consecuencia, un lógico distanciamiento de la configuración de la sociedad de gananciales, al socaire de su naturaleza de comunidad germánica, o mayormente asimilada a ella que a la por cuotas o romana, como una fórmula jurídica susceptible de conducir a la injustificable solución de hacer de peor condición, por la progresividad del Impuesto, a los adquirentes de bienes gananciales respecto de quienes los adquiriesen de una comunidad no ganancial, sea esta integrada por cónyuges o extraños, que se beneficiarían de una doble liquidación, una por cada transmitente, que, sin embargo, en identidad de situación y solo por la condición objetiva de bienes pertenecientes a una estructura poco menos que inamovible, resultaría negada a los primeros [35]».

En definitiva, debido al carácter progresivo del ISD y a que se trata de un impuesto subjetivo, el respeto al principio de igualdad tributaria exige que el Derecho tributario otorgue una calificación propia a la donación de los bienes gananciales, aunque la misma se aparte de la configuración y el funcionamiento prescritos por el Derecho civil para tal sociedad económico-matrimonial, pues, por

33 No obstante, no han faltado intentos en la doctrina de justificar desde la propia concepción de la sociedad de gananciales en el Derecho civil la existencia de dos donaciones, como, por ejemplo, el llevado a cabo por Más Badía, M. D. y Juan Lozano, A. M., «La donación de bienes…», cit., pág. 3 y ss., que ponen el acento, especialmente, en la falta de personalidad jurídica de la sociedad de gananciales, para desmontar la tesis de la existencia de una única donación también desde el punto de vista civil o las reflexiones que lleva a cabo Marcos Cardona, M., «La liquidación de las donaciones…», cit., pág. 269 y ss., desde la óptica de las modernas teorías civilistas sobre la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales, que la distancian del concepto tradicional de comunidad germánica. Asimismo, resulta de interés el análisis de la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales que desde la perspectiva civilista realizan Murillo Solís, G. y Ruibal Pereira, L., «La tributación de los bienes gananciales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 239, 2003, pág. 85 y ss.

34 Como ha señalado Ramallo Massanet, J., «Derecho fiscal frente a Derecho civil: discusión en torno a la naturaleza del Derecho fiscal entre L. Trotabas y F. Geny», *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, núm. 46, 1973, pág. 21, «hay conceptos e instituciones que si bien se han ido formando históricamente en el Derecho civil no han llegado a tener una validez homogénea para todo el ordenamiento jurídico, siendo posible que el Derecho tributario los regule, al menos en parte, en modo distinto a su regulación civil originaria (…), y en aquel punto en que la Ley General Tributaria no contenga norma alguna podrá acudir al Código Civil y ver si la regulación que el citado Código hace de ese punto podría ser aplicable al Derecho Tributario. Y esta condición –ver si podría ser aplicable– consiste en ver si se acomoda o contradice la intención y finalidad de la regulación tributaria, por el interés que el Derecho tributario protege y no por el fundamento en que el expresado Derecho se asienta.»

35 STS de 22 de noviembre de 2002 [rec. 2513/1997 (NFJ013569)].

un lado, la sociedad carece de personalidad jurídica propia, por lo que los actos de disposición de los bienes y derechos han de ser realizados por los cónyuges y, por otra parte, porque considerar que existe en estos casos una única donación, como hemos analizado, vulnera injustificadamente el principio de igualdad tributaria [36]. Desde un punto de vista tributario, constante el matrimonio, se opera con la idea de que cada uno de los cónyuges es titular de la mitad de cada uno de los bienes y derechos de la sociedad ganancial, dado que hasta que se produzca la extinción y liquidación de la misma no se puede saber desde un punto de vista civil en qué bienes se concreta la cuota ideal de participación de cada uno de los cónyuges en la sociedad de gananciales, que, lógicamente, no tiene por qué concretarse en el 50 por 100 de cada uno de los bienes, pudiendo adjudicarse un bien por entero a uno de los cónyuges [37]. Sin embargo, a efectos tributarios, cuando, vigente la sociedad de gananciales, se produce la disposición de uno de los bienes de la misma, como en el caso que nos ocupa, mediante una donación, el bien deja de pertenecer a dicha sociedad y es necesario imputar el acto de disposición a uno y otro cónyuge por las razones apuntadas.

Lo cual, además, está en consonancia con lo dispuesto en otros impuestos del sistema tributario, como el Impuesto sobre el Patrimonio y el IRPF. El artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, a efectos de la atribución e imputación de patrimonios, establece que la titularidad de los bienes y derechos que, conforme a las disposiciones o pactos reguladores del correspondiente régimen económico-matrimonial, sean comunes a ambos cónyuges, se atribuirá por mitad a cada uno de ellos, salvo que se justifique otra cuota de participación. El artículo 11 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, a efectos de la atribución personal de los rendimientos del capital y de las ganancias y pérdidas patrimoniales atiende a la titularidad de los bienes y derechos de los que provengan los rendimientos o las ganancias y pérdidas patrimoniales en función de lo establecido en el artículo 7 de la LIP, por lo que, nuevamente, a efectos del IRPF, en el caso de bienes comunes de los cónyuges se presume la atribución por mitad de los rendimientos, ganancias y pérdidas que puedan generar. La coherencia del sistema tributario impondría adoptar el mismo criterio en el caso de la donación de bienes comunes al matrimonio, de manera que cada cónyuge donaría la mitad del bien o derecho del que es cotitular [38].

El último argumento esgrimido para rechazar la tesis de la existencia de una única donación se basa en la coherencia interna misma del ISD y en los problemas de insoluble solución que la aceptación de tal tesis podría generar en la liquidación del impuesto. El Tribunal Supremo compara lo dispuesto en los artículos 60.4 y 61.4, relativos a la acumulación de donaciones, con lo señalado en el artículo 38, todos ellos del RISD, y pone de manifiesto la incoherencia que supone atender, para

36 Como señala la STS de 18 de febrero de 2009, que comentamos, «que el elemento subjetivo es el relevante en la regulación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones se infiere de lo siguiente: El negocio traslativo de donación requiere la existencia de dos personas, una que transmite (dona) y otra que recibe (o adquiere lo donado). Y tradicionalmente la tarifa aplicable depende del grado de parentesco entre el donante y el donatario. El parentesco es una relación entre personas físicas o individuos. No cabe parentesco con las personas jurídicas. La sociedad de gananciales no es una persona jurídica.»

37 Sobre ello nos remitimos a García Martínez, A., «Comprobación de valores…», cit., págs. 5 y ss.

38 Como destacan Más Badía, M. D. y Juan Lozano, A. M., «La donación de bienes gananciales…», cit., pág. 15, «resulta evidente la falta de congruencia del sistema al observar que ni siquiera se mantiene la peculiar calificación que a efectos fiscales recibe la donación de bienes gananciales en los dos tributos que se devengan con ocasión de tal liberalidad y que tienen como sujetos pasivos a transmitentes y adquirentes». La STSJ de Madrid de 20 de octubre de 1995 hace especial hincapié en la incoherencia del sistema tributario que supondría mantener la tesis de la única donación.

la acumulación de donaciones, a la parte proporcional del valor de la donación de un bien ganancial producida anteriormente que sea imputable a un cónyuge nuevamente donante, mientras que, a efectos de liquidación de la donación de bienes gananciales el artículo 38 del RISD ordena considerar que ha existido una única donación [39].

Lo cual supone, para la sentencia que comentamos, que «la norma tributaria ha regulado con características propias los efectos tributarios en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones de los actos dispositivos gratuitos sobre bienes integrados en la sociedad de gananciales. Al menos en materia de acumulación de donaciones, los parámetros que regulan esta institución civil, no responden al mismo criterio que el mostrado en el artículo 38 del Reglamento». Y, como señala el Tribunal, «es inaceptable que las donaciones de bienes gananciales tengan un tratamiento si son únicas y otro diferente, cuando deben ser acumuladas a otras que no son de bienes gananciales [40]».

El Tribunal Supremo, finalmente, acaba declarando la necesidad de expulsar del Ordenamiento jurídico el artículo 38 del RISD, además de por su insuficiente cobertura legal, por resultar contradictorio dentro de la sistemática del propio Reglamento del Impuesto [41].

Asimismo, la Sentencia del Tribunal Supremo advierte las dificultades a que conduce la tesis de la única donación en la liquidación del impuesto debido a que en dicha liquidación se tienen en cuenta las relaciones de parentesco, lo que convertiría en un problema de difícil solución la liquidación de una donación de un bien ganancial de ambos cónyuges al hijo de uno de ellos procedente de anterior matrimonio, «pues la elección entre el Grupo I o, alternativamente, el IV para fijar la cuota tributaria carece de justificación, salvo que se divida su importe entre ambos cónyuges». Lo cual, para el Tribunal, refuerza la tesis de la incongruencia del artículo 38 del RISD en el marco del ISD y la necesidad de su expulsión del Ordenamiento jurídico.

39 Como señala el artículo 60.4 del RISD y, en igual sentido, el artículo 61.4, «si la donación o donaciones anteriores se hubieren realizado por ambos cónyuges de bienes comunes de la sociedad conyugal y la nueva la realizase uno solo de ellos de sus bienes privativos, la acumulación afectará solo a la parte proporcional del valor de la donación anterior imputable al cónyuge nuevamente donante.»

40 De ahí que, para la STS de 18 de febrero de 2009, que comentamos, ello «obliga a decidir cuál es la norma jurídica del Reglamento que se ajusta a lo dispuesto en la Ley 29/1987 de 18 de diciembre, si las contenidas en los artículos 60.4 y 61.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, o, la del precepto del artículo 38 del citado Reglamento, que es objeto de impugnación en este recurso.»

41 La doctrina había denunciado la incoherencia del artículo 38 del RISD en el ámbito interno del propio impuesto, especialmente con la regulación de la acumulación de donaciones, así, entre otros, Más Badía, M. D.; Juan Lozano, A. M., «La donación de bienes gananciales…», cit., pág. 16.

Núm.
40/2009

CONCIERTO ECONÓMICO Y AYUDAS DE ESTADO

[Comentarios a la STJCE de 11 de septiembre de 2008, asuntos C-428/06, C-429/06, C-430/06, C-431/06, C-432/06, C-433/06 y C-434/06 (acumulados)] *

CARLOS DAVID DELGADO SANCHO
Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

EN el presente trabajo se aborda el estudio de la autonomía financiera del País Vasco, analizando la evolución histórica de esta institución, desde el primer Concierto económico de 1878 hasta la más reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

El autor hace una breve introducción histórica, imprescindible para conocer la problemática actual de los territorios históricos del País Vasco, analizando los derechos históricos y la articulación del Concierto económico en nuestro sistema tributario, especialmente en lo relativo a los criterios de coordinación, armonización fiscal y colaboración contenidos en la actual Ley 12/2002, de 23 de mayo.

Se aclara que el Concierto económico y el cupo, aprobados por Ley votada en Cortes, están blindados por el propio Estatuto de Autonomía; sin embargo, las normas forales aprobadas por las Juntas Generales de los respectivos territorios son normas reglamentarias, enjuiciables por la jurisdicción contencioso-administrativa.

Tras un breve estudio del régimen jurídico de las ayudas de Estado, se analizan las causas que llevaron al Tribunal Supremo a anular 13 artículos de la norma foral que regula el Impuesto sobre Sociedades en Vizcaya; no obstante, el Tribunal de Luxemburgo considera que un ente infraestatal que reúna los requisitos de autonomía institucional, procedimental y económica no incurre necesariamente en la prohibición de las ayudas de Estado, siempre que no haya compensaciones a una menor tributación. Por este motivo, se analiza el cupo.

Con la finalidad de evitar la litigiosidad se propone descentralizar el Impuesto sobre Sociedades para que las Comunidades Autónomas de régimen común puedan competir con las de régimen foral, tomando como referencia países como Canadá o Suiza.

Palabras clave: concierto económico, cupo, derechos históricos, ayudas de Estado y competitividad fiscal.

* Véase el texto íntegro de esta sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas y Jurisprudencia)*, CEF, núm. 307, octubre 2008, págs. 190 a 206. La sentencia tambien se recoge en la Base Documental *Normacef Fiscal y Contable* con la referencia NFJ029238.

Sumario

I. Evolución histórica y sentido actual del Concierto económico.

II. Los derechos históricos.

III. La implementación del Concierto económico en el sistema tributario español.

IV. Régimen jurídico de las ayudas de Estado.

V. La Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 (NFJ018721).

VI. La Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de septiembre de 2006 (NFJ023663).

VII. La Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de septiembre de 2008 (NFJ029238).

VIII. Una posible solución al conflicto: la descentralización del Impuesto sobre Sociedades.

Bibliografía.

I. EVOLUCIÓN HISTÓRICA Y SENTIDO ACTUAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO

A) Evolución histórica. El apartado segundo de la disposición derogatoria de la Constitución española de 1978 nos va a servir de ayuda para establecer el marco histórico en el que se desarrolla el Concierto económico entre las provincias vascongadas y el Estado español. La citada disposición derogatoria establece que: «En tanto en cuanto pudiera conservar alguna vigencia, se considera definitivamente derogada la Ley de 25 de octubre de 1839, en lo que pudiera afectar a las provincias de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya».

Esta Ley de 1839 contiene dos artículos: el primero, confirma los fueros de las provincias vascongadas y de Navarra; el segundo, habilita al Gobierno para proponer a las Cortes la modificación de los mismos en aras del interés general y el de las citadas provincias.

La primera cuestión que cabe plantearse es por qué la disposición derogatoria solo afecta a las provincias vascongadas cuando la Ley de 1839 se refiere tanto a estas como a Navarra. La explicación viene de la mano de la Ley Paccionada de 16 de agosto de 1841 por la cual Navarra –tal y como recuerda el preámbulo de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y amejoramiento del régimen foral de Navarra– conservó su régimen foral y lo ha venido desarrollando progresivamente, conviniendo con la Administración del Estado la adecuación de facultades y competencias cuando fue preciso, acordando fórmulas de colaboración que se consideraron convenientes y atendiendo siempre las necesidades de la sociedad. En cualquier caso, la disposición final primera de la citada Ley Orgánica 13/1982, dispone que: «Continuarán en vigor la Ley de 25 de octubre de 1839, la Ley Paccionada, de 16 de agosto de 1841, y disposiciones complementarias, en cuanto no se opongan a lo establecido en la presente Ley Orgánica».

La Ley de 25 de octubre de 1839 trae causa del final de la primera guerra carlista (1833-1839) que se materializó en el Convenio de Vergara firmado el 31 de agosto de 1839; a partir de este momento, los regímenes de Concierto y Convenio seguirán caminos radicalmente diferentes, si bien en el presente trabajo solo nos vamos a referir al Concierto económico.

El apartado segundo de la citada disposición derogatoria de la Constitución continúa diciendo: «En los mismos términos se considera definitivamente derogada la Ley de 21 de julio de 1876», lo cual nos lleva nuevamente al final de la tercera guerra carlista (1872-1876).

Hay que admitir que desde un punto de vista estrictamente jurídico se trata de una referencia ociosa y en tal sentido («no se puede derogar la historia») se produjo la intervención del profesor Fraga Iribarne [1]; pero políticamente se quiso dar una significación simbólica al precepto, por entender que las referidas normas decimonónicas significaron la victoria de uno de los bandos en las luchas fraticidas que ensangrentaron nuestro siglo XIX.

[1] Fernando Garrido Falla, *Comentarios a la Constitución*. Editorial Civitas SA, Madrid, 1985, pág. 2.466.

La Ley de 1876 suprime los privilegios de las provincias vascongadas, al extender a los habitantes de los citados territorios la obligación de acudir al servicio de las armas y de contribuir en proporción a sus haberes a los gastos del Estado, dando origen al primer Concierto económico que se publicará por Real Decreto de 28 de febrero de 1878.

Retrocedamos algo más en el tiempo, situándonos en la época de los Austrias, cuando la Corona de Castilla asumía un papel importante en el sostenimiento de los gastos públicos, si bien todavía en la década de 1550 castellanos y flamencos se disputaban la prioridad de los sacrificios realizados en servicio de la monarquía. La forma de obtener los impuestos o servicios presentaba ciertas particularidades en Castilla con respecto al resto de territorios, ya que las Cortes castellanas apenas se reunían [2], solicitando directamente el Rey a los respectivos cabildos la prórroga de los servicios, mientras que en Aragón [3], Cataluña, Valencia o Navarra, las respectivas Cortes primero exigían la reparación de los agravios y después votaban los servicios. Tal y como afirma Bartolomé Yun Casalilla [4], «por suerte para el rey de Castilla, este disponía no solo de los servicios votados en Cortes, sino también de otras rentas, principalmente de las alcabalas y otros impuestos sobre el comercio, como los almojarifazgos y las rentas de las salinas, así como de ingresos aportados por el clero,...».

En la guerra de Sucesión, los Estados de la Corona de Aragón se declararon a favor del archiduque Carlos, suprimiendo Felipe V [5] su organización jurídico pública, extinguiéndose las Cortes de Cataluña, Aragón y Valencia e incorporándose sus procuradores a las de Castilla que solo se congregaron cinco veces en todo el siglo XVIII.

B) Los Conciertos económicos de los siglos XIX y XX. No hay unanimidad a la hora de cuantificar el número de Conciertos, ni tan siquiera si se debe hablar de ellos en singular o plural [6], pero resulta incuestionable que los abajo indicados constituyen verdaderos hitos en el devenir de esta institución.

- El Real Decreto de 28 de febrero de 1878 contiene el primer Concierto económico entre las provincias vascongadas y la Hacienda central. Unos años antes, en 1845, se produciría la primera reforma tributaria en España, conocida como la reforma de Mon-Santillán, que estableció las bases del sistema fiscal vigente rompiendo con los esquemas del Antiguo Régimen. El precedente inmediato del Concierto de 1878 es el acuerdo relativo a la contribución de inmuebles, cultivo y ganadería aprobado por Real Decreto de 13 de noviembre de 1877, cuyo primer artículo fija el cupo correspondiente a cada una de las provincias vascongadas, autorizando el artículo 4 a las respectivas Diputaciones para proponer en los treinta días siguientes «la forma que estimen más en armonía a las circunstancias del país para realizar la contribución de que se trata». Sobre la base del ensayo realizado en 1877

2 Un Decreto de la Reina gobernadora Mariana de Austria, durante la minoría de edad de Carlos II (27 de septiembre de 1665) traspasó a los municipios la facultad de otorgar tributos, desapareciendo con esto las reuniones de las Cortes castellanas.

3 En las Cortes de Aragón ni el Rey tenía facultad para crear contribuciones ni el reino tampoco para sancionarlas. Toda imposición fiscal exigía, por tanto, el acuerdo conjunto de ambas partes.

4 Francisco Comín, Mauro Hernández y Enrique Llopis, *Historia Económica de España: siglos X-XX*. Editorial Crítica, Barcelona, 2002, pág. 75.

5 Decretos de Nueva Planta (1716).

6 Eduardo J. Alonso Olea. *El Concierto económico (1878-1937). Orígenes y formación de un derecho histórico*. Instituto Vasco de Administración Pública. Oñati, 1995, pág. 15.

con la contribución de inmuebles, cultivo y ganadería se negoció este primer Concierto económico aprobado por Real Decreto de 28 de febrero de 1878 de cuya exposición de motivos y articulado podemos entresacar las siguientes notas: trata por igual a todos los españoles, estableciendo que las provincias vascongadas contribuyan al sostenimiento de las cargas públicas por todos los conceptos y en idéntica proporción que las demás de la Monarquía; el Estado recaudaría directamente determinados impuestos (tabaco, minas, tarifas de viajeros y mercancías, etc.); establecía un cupo por cada territorio y tributo concertado; tiene una vigencia temporal de ocho ejercicios económicos, etc.

- El segundo Concierto económico se aprobó por Ley de Presupuestos Generales del Estado de 29 de junio de 1887 cuyo artículo 14 dio un carácter definitivo al sistema –«Las provincias de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya contribuirán en lo sucesivo...– introduciendo, en consecuencia, la posibilidad de modificar la cuantía de los cupos fijados, oyendo a las Diputaciones, «por alteraciones sensibles de la riqueza de las provincias o en las bases de imposición consignadas en los Presupuestos del Estado en la proporción que corresponda a aquellas alteraciones». Así se hizo, en efecto, por Reales Decretos de 16 de febrero de 1893 y 1 de febrero de 1894, mediante los cuales no solo se establecieron nuevos cupos, sino que se adaptaron los Conciertos a las modificaciones introducidas en el sistema tributario.

- Por Real Decreto de 25 de octubre de 1900 se adaptó el Concierto de 1894 a la reforma tributaria de Fernández Villaverde dejándose fuera del sistema la nueva contribución de utilidades que, no obstante, se encabezó por el cuarto concierto, aprobado por Real Decreto de 13 de diciembre de 1906 para un período de veinte años, plazo solicitado entonces por los comisionados vascos, que obtuvieron con él, al calor de la efímera unión conseguida por la Liga foral, un notable éxito negociador, pues los cupos se establecieron por un período de diez años, con un aumento fijo para los diez siguientes. Alonso Olea[7] cita como causas de las ventajosas condiciones de la renovación del Concierto de 1906, la proximidad entre varios comisionados vascongados con el Gobierno y el Monarca (Urquijo era amigo de Alfonso XIII), la bonanza económica de la Hacienda central, etc.

- El quinto Concierto aprobado por Real Decreto de 9 de junio de 1925 tenía una vigencia temporal de veinticinco años, estableciéndose un cupo para las tres provincias en el período 1927-1931 de 40 millones de pesetas anuales, cantidad que se incrementaba progresivamente hasta los 50 millones en 1951; el Real Decreto de 9 de junio de 1925 fue desarrollado por un Reglamento, aprobado por Real Decreto de 24 de diciembre de 1926, que contribuyó a perfeccionar los aspectos técnicos sobre la base de la experiencia obtenida a lo largo de medio siglo. El artículo 48 del citado Reglamento establecía que: «En cuanto al sistema tributario, las Diputaciones vascongadas tendrán amplías facultades para establecer el que estimen procedente, con la limitación de que no adopten disposición alguna que se halle en contradicción con los pactos internacionales que celebre España con las naciones extranjeras, ni se refiera a las contribuciones, rentas o impuestos cuya administración se reserva al Estado».

- El Decreto-Ley de 23 de julio de 1937 suprimió el sistema de Concierto en Guipúzcoa y Vizcaya.

7 Eduardo J. Alonso Olea. Obra citada. Pág. 238.

C) Sentido actual. Los Conciertos económicos de la democracia traen causa del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, estando regulados en las Leyes 12/1981 y 12/2002 [8]. El artículo 41.2 a) de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, dispone: «Las instituciones competentes de los territorios históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma».

Los preceptos relativos a la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, en un principio, se regularon en los artículos 3, 4 y 5 del Concierto de 1981; el artículo 4, relativo a la armonización fiscal, obligaba a los territorios históricos a respetar, entre otras, las siguientes disposiciones:

- Segunda, no se adoptarán medidas fiscales de fomento de las inversiones que discriminen por razón del lugar de procedencia de los bienes o equipos en que se materialice la inversión.
- Octava, no se establecerán privilegios de carácter fiscal, directos o indirectos, ni se concederán subvenciones que supongan devolución de tributos.
- Once, las normas que dicten las instituciones competentes de los territorios históricos no podrán implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra.
- Doce, la presión fiscal efectiva global del País Vasco no podrá ser inferior a la que exista en territorio común.

Este artículo 4 de la Ley 12/1981 fue modificado por la Ley 38/1997, cuyo apartado c) en su nueva redacción dispone, en concordancia con el artículo 139.1 de la Constitución, que los territorios históricos «respetarán y garantizarán la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos». El vigente Concierto aprobado por Ley 12/2002 recoge dicha modificación en el artículo 3, apartado c), manteniéndose la disposición relativa a la presión fiscal equivalente en el apartado a).

II. LOS DERECHOS HISTÓRICOS

La expresión derechos históricos [9] aparece por primera vez en el manifiesto del Partido Nacionalista Vasco de 1921, por influencia del desarrollo del concepto de historische Staatsrecht que venía teniendo lugar desde fines del siglo XIX en el seno del imperio austrohúngaro.

[8] En el Concierto de 1981 las sociedades que superaban un determinado umbral y operaban en ambos territorios inicialmente tributaban según su cifra de negocio, pasando a tributar según su volumen de operaciones con la Ley 27/1990, que al respecto regulaba el lugar de realización de las respectivas operaciones.

[9] Tomás-Ramón Fernández, *Los derechos históricos de los territorios forales*. Editorial Civitas. Madrid, 1985, pág. 32.

La disposición adicional primera es contundente a este respecto: «La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales», si bien puntualiza: «La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía».

No hay precedentes en el constitucionalismo moderno del tratamiento que la Constitución de 1978 realiza de estos derechos forales históricos. El proceso seguido hasta la definitiva redacción de esta disposición adicional fue calificado de «accidentado y laborioso». La pretensión de los nacionalistas vascos fue plasmar una redacción de la disposición adicional en los siguientes términos: «La Constitución reconoce y garantiza los derechos históricos de los territorios forales...». Este tipo de formulas, a juicio de PÉREZ ARRÁIZ [10], parecía querer introducir una fuente de derecho distinta de la Constitución, que prevaleciese en caso de conflicto con esta. Es decir, las enmiendas presentadas por los nacionalistas vascos, parecían querer justificar «la autonomía vasca en virtud de un título preconstitucional». Por ello, el citado autor, siguiendo a ALZAGA VILLAAMIL, afirma que la pretendida sustitución de los términos «ampara» y «respeta» que recogía la disposición adicional, por los de «reconoce» y «garantiza» que utilizaba la enmienda vasca, lejos de ser una simple formalidad literaria, llevaba implícita la idea de que lo que se iba a reconocer y garantizar era algo previo a la Constitución, y cuya legitimidad y fuerza no dependían de esta. De los términos «ampara» y «respeta», recogidos finalmente por la Constitución, no se puede deducir que se restituya a los territorios forales un título de legitimación originario y de la soberanía popular, en la que se basa el poder constituyente, sino que, al contrario, estos derechos que se amparan, encuentran su fundamento jurídico en la propia Constitución.

La STC 247/2007, de 12 de diciembre (NCJ043095), en su fundamento de derecho cuarto, es meridianamente clara en este sentido, cuando establece: «El Estado autonómico se asienta en el principio fundamental de que nuestra Constitución hace residir la soberanía nacional en el pueblo español, de manera que aquella, como señalamos en su momento, no es el resultado de un pacto entre instancias territoriales históricas que conservan unos derechos anteriores a la Constitución y superiores a ella, sino una norma del poder constituyente que se impone con fuerza vinculante general en su ámbito, sin que queden fuera de ella situaciones históricas anteriores (STC 76/1988, de 26 de abril)»; pese a ello, los derechos históricos son el germen de la mayor parte de los problemas que existen en esta materia, ya que se consideran derechos sagrados, absolutos e irrenunciables, y buena prueba de ello la constituye la disposición adicional de la Ley Orgánica 3/1979, cuando dispone: «La aceptación del régimen de autonomía que se establece en el presente Estatuto no implica renuncia del pueblo vasco a los derechos que como tal le hubieran podido corresponder en virtud de su historia, que podrán ser actualizados de acuerdo con lo que establezca el ordenamiento jurídico».

Al respecto, hay que recalcar que el Concierto económico [11] está blindado por el propio Estatuto de Autonomía del País Vasco que tal y como establece el artículo 147.1 de nuestra Constitución, el Estado reconoce y ampara como parte integrante de su ordenamiento jurídico; pero las normas forales dimanantes de las respectivas Juntas Generales son normas reglamentarias, controlables por la jurisdicción contencioso-administrativa, ya que el artículo 6.2 de la Ley 27/1983 [12] de relación entre las insti-

[10] Javier PÉREZ ARRÁIZ, «La capacidad normativa de los territorios históricos tras la STS de 9 de diciembre de 2004». *Tributos locales*. Núm. 48. Febrero de 2005.

[11] El Real Decreto de 6 de marzo de 1919 calificaba al Concierto económico de acuerdo inserto en una ley, y no de arrendamiento de servicios, pudiéndose alterar solamente por otra disposición del mismo rango normativo y caracteres.

[12] Más conocida como Ley de territorios históricos.

tuciones comunes y los órganos forales del País Vasco dispone: «En todo caso, la facultad de dictar normas con rango de ley corresponde en exclusiva al Parlamento». Así, pues, nos adherimos al sentir de la doctrina mayoritaria que considera que el poder tributario de las Haciendas forales es un poder tributario derivado; no obstante, DE LA HUCHA CELADOR [13] considera que, desde una perspectiva material, las normas reguladoras de los tributos convenidos con Navarra y las normas que disciplinan el régimen jurídico de los tributos concertados de los territorios históricos del País Vasco son similares bajo el prisma sustantivo y de esa igualdad material no debería desprenderse una desigualdad formal, que tiene evidente trascendencia en el plano procesal, como desmuestra el diferente camino para impugnar leyes de la Comunidad Foral de Navarra y normas forales de los territorios históricos.

En este sentido, las Juntas Generales de Vizcaya, a instancia de la Diputación foral del mismo territorio, elevaron al Parlamento vasco una iniciativa para que el mismo remitiera una proposición de ley orgánica a las Cortes Generales para la modificación de las Leyes orgánicas del Poder Judicial y del Tribunal Constitucional con el objeto de residenciar la competencia para conocer de las impugnaciones contra las normas forales de los territorios de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa en el Tribunal Constitucional, en plano de igualdad con las leyes del Estado o de las Comunidades Autónomas [14], si bien las posibilidades de que dicha propuesta prospere son escasas.

Lo mismo cabe decir del cupo, regulado en los apartados d) y e) del citado artículo 41.2 de la Ley Orgánica 3/1979, y cuyo método de señalamiento se aprueba quinquenalmente por ley votada en Cortes, como, por ejemplo, el regulado en la Ley 29/2007, de 25 de octubre, para el período 2007-2011.

Los derechos históricos, como luego veremos, se han convertido en un auténtico privilegio económico contrario al artículo 138.2 de nuestra Constitución. Dicho privilegio consiste en la posibilidad de negociar tanto los ingresos como los gastos públicos: por el lado de los ingresos, vía Concierto económico se negocian prácticamente todos los tributos; por el lado de los gastos, se negocia el gasto del Estado que debe financiar el País Vasco.

Esta capacidad de negociar se aprecia claramente en la composición paritaria de las Comisiones y de la Junta Arbitral, en la aprobación del Concierto y del cupo por sendas normas de artículo único, etc., y, en la práctica, se traduce en la posibilidad que tienen las Haciendas forales de competir con el Estado.

III. LA IMPLEMENTACIÓN DEL CONCIERTO ECONÓMICO EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

La financiación de las Comunidades Autónomas es asimétrica, ya que mientras las de régimen común se financian fundamentalmente vía impuestos cedidos y transferencias de los Presupuestos Generales del Estado, en las de régimen foral el proceso es inverso: primero, los respectivos territo-

[13] Fernando DE LA HUCHA CELADOR, «La naturaleza legislativa de las normas forales de los territorios históricos del País Vasco». *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 129, 2006.

[14] La Comunidad foral de Navarra a través de su Parlamento dicta leyes autonómicas para regular los respectivos tributos convenidos.

rios recaudan los tributos concertados por ellos establecidos y posteriormente, ingresan una cantidad en concepto de cupo, equivalente al coste de los servicios sufragados por el Estado en dicha comunidad. El artículo 49 de la Ley 12/2002, define el concepto de cupo al establecer que la aportación del País Vasco al Estado consistirá en un cupo global, integrado por los correspondientes a cada uno de sus territorios históricos, como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma del País Vasco.

A fecha actual, la Comunidad Autónoma del País Vasco no ha establecido ningún impuesto autonómico; las Juntas Generales de los territorios de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa establecen los tributos concertados en su respectivo territorio, bien sean de normativa autónoma o de normativa común, pero no pueden establecer tributos propios. Lógicamente, los tributos que establecen las respectivas Diputaciones forales coinciden con los establecidos por el Estado, si bien los concertados de normativa autónoma son más beneficiosos que los exigidos en territorio común: tipos de gravamen inferiores, mayores deducciones, menores requisitos para gozar de los mismos beneficios fiscales, etc. Esto es especialmente cierto para la imposición directa en general, y para el Impuesto sobre Sociedades en particular, pues la imposición indirecta está armonizada vía Directivas de la Unión Europea.

Ya hemos dicho que el sistema de Concierto posibilita que las Diputaciones forales puedan competir con el Estado, y realmente compiten diseñando una legislación más favorable para las empresas, aunque también se puede competir teniendo la misma legislación, pero aplicándola con criterios más laxos.

Todos los Conciertos económicos, y el vigente, aprobado por Ley 12/2002 no es una excepción, distribuyen las competencias tributarias entre el Estado y el País Vasco, concertando los tributos estatales [15]. Por tributos concertados hay que entender aquellos cuya exacción se adjudica a una de las Administraciones tributarias o bien se reparten entre ambas, según los criterios establecidos en el propio Concierto. Estos tributos concertados pueden ser de tres categorías:

- Tributos concertados de normativa autónoma (IRPF, IP, ISuc, etc.), es decir, los establecidos por la respectiva norma foral sujetándose a los límites impuestos en los artículos 2, 3, 4, y 5 de la Ley 12/2002, así como a la normativa de la Unión Europea, en especial al régimen de ayudas de Estado.
- Tributos concertados de normativa común (IVA, IIEE, etc.), cuya norma foral coincide íntegramente con la respectiva ley del Estado, que a su vez se sujeta a las Directivas de la Unión Europea.
- Tributos concertados de normativa autónoma o común, como el Impuesto sobre Sociedades.

La implementación de los tres sistemas tributarios de las respectivas provincias vascongadas con el sistema tributario estatal ha planteado ciertos problemas en el Impuesto sobre Sociedades, al considerar los Tribunales que determinadas normas forales constituían ayudas de Estado. El Impues-

15 El artículo 5 de la Ley 12/2002 reserva a la competencia exclusiva del Estado los derechos de importación y los gravámenes a la importación en los IIEE e IVA.

to sobre Sociedades era definido gráficamente, en el artículo 16 de la Ley 12/1981, como un tributo concertado de normativa autónoma para aquellas sociedades que operaban exclusivamente en territorio vasco y un tributo concertado de normativa común en los demás casos. El vigente Concierto, en el artículo 14.uno, lo define como un tributo concertado de normativa autónoma para los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco, si bien también quedarán sometidas a esta normativa autónoma, las sociedades domiciliadas en territorio común cuyo volumen de operaciones [16] en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros y hubiese realizado la totalidad de sus operaciones en el País Vasco. No obstante, las sociedades domiciliadas en el País Vasco cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros, y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por 100 o más de su volumen de operaciones, quedarán sometidas a la normativa común.

El problema de las ayudas de Estado hay que centrarlo, pues, en la imposición directa y muy especialmente, en el Impuesto sobre Sociedades ya que en los demás tributos directos, el resto de Comunidades Autónomas de régimen común, han asumido las respectivas competencias. Por ejemplo, en los territorios forales tradicionalmente no tributaban por Impuesto sobre Sucesiones las transmisiones de padres a hijos; recientemente diversas Comunidades Autónomas (Madrid, Cantabria, etc.) han modificado su legislación en ese sentido, equiparando su Impuesto sobre Sucesiones al establecido en los territorios históricos; pues bien, ninguna otra Comunidad de régimen común se puede sentir agraviada porque Madrid haya suprimido este impuesto ya que todas las Comunidades Autónomas pueden competir en un plano de igualdad.

IV. RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS AYUDAS DE ESTADO

De antiguo, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha sentado una copiosa y abundante jurisprudencia sobre las ayudas de Estado que ha sido codificada en los artículos 87 y siguientes del actual Tratado constitutivo de la Comunidad Europea. El tenor del 87.1 es:

«Salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones».

Según reza el transcrito precepto, para que una ayuda calificable como tal esté prohibida por contraria al mercado común, debe reunir las siguientes condiciones:

- Proporcionar una ventaja a sus beneficiarios al reducir sus costes.
- Consumir recursos públicos.

[16] Las reglas del artículo 16 de la Ley 12/2002 serán esenciales para determinar el lugar de realización de las respectivas operaciones, localizándolas en un determinado territorio, lo que en determinados supuestos, puede ser bastante conflictivo.

- Afectar al comercio o a la competencia, mejorando las condiciones comerciales de los beneficiarios.
- Ser selectivas al tratarse de medidas que no se justifican por la naturaleza o economía del sistema.

Como afirma Cosín Ochaita [17] estos requisitos, en lo relativo a la carga de la prueba de su existencia, deben ser probados por la Comisión para los tres primeros, correspondiendo la carga de la prueba del cuarto requisito al Estado miembro demandado.

El Tribunal de Luxemburgo ha afirmado que el concepto de ayuda de Estado es un concepto autónomo del Derecho Comunitario, suficientemente amplio, en el que tienen cabida los incentivos fiscales de cualquier clase que sean, al igual que cualquier forma de subvención o aligeramiento de cargas en el presupuesto de las empresas, que resulta indiferente la naturaleza del sujeto que conceda el beneficio, bastando que se sufrague con cargo a las arcas públicas, si bien se establecen determinadas excepciones de ayudas compatibles *ope legis* o susceptibles de declaración de compatibilidad por motivos tasados (ayudas de carácter social, desastres naturales, etc.) y unas reglas procedimentales [18] para posibilitar la acción de control de las instituciones comunitarias con principal protagonismo de la Comisión Europea.

La interpretación de los términos «empresas o producciones» por parte del Tribunal también es amplia, quedando incorporadas en el término «empresas» tanto las públicas como las privadas y el conjunto de la producción de las mismas, siendo indiferente que exista o no finalidad lucrativa.

Respecto al ámbito de aplicación material del precepto abarca este todo tipo de ayudas, salvo que se rijan por disposiciones específicas del Tratado, como ocurre en materia de agricultura, transportes o en seguridad nacional. Con frecuencia, para valorar la casuística que se presenta y decidir si el supuesto cae en el ámbito de la consideración conceptual de «ayudas», el Tribunal ha utilizado el «test» o criterio del mercado o del inversor privado: habrá ventaja o beneficio, y por tanto ayuda, si la empresa no hubiera podido obtener en el mercado la correspondiente prestación o no la hubiera obtenido de un inversor privado en las mismas condiciones en que se la había proporcionado la autoridad pública concedente [19].

El artículo 88.3 del Tratado establece: «La Comisión será informada de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones»; dicho precepto tiene efecto directo, de manera que si una ayuda nueva o la modificación de una existente, que pueda calificarse de abusiva, no se notifica a la Comisión, puede cualquier interesado invocar la incompatibilidad de la ayuda por irregularmente acordada –no por incompatible– ante sus

17 Rafael Cosín Ochaita, «Comentarios a la Sentencia del TJCE sobre la deducción por actividades de exportación». *Carta Tributaria*. 2.ª quincena de abril de 2005.

18 Por su importancia, destacar el Reglamento 659/1999 del Consejo, de procedimiento en materia de ayudas, que define entre otros, los conceptos de ayuda nueva, ayuda existente y ayuda ilegal, y es especialmente importante por regular el sistema de recuperación de ayudas y el plazo de prescripción que se fija en diez años desde la concesión de la ayuda.

19 Este criterio ha sido especialmente útil para detectar casos de ayudas de empresas en crisis, para cuantificar la ayuda a los efectos de fijar el importe de la restitución o, en su caso, aplicar alguna excepción por razón de la cuantía.

propios Tribunales internos. Como afirman Calderón Patier y González Lorente [20], en caso de que las ayudas ya se hubieran hecho efectivas, en contra de las normas de procedimiento que obligan a un régimen de autorización previo de la Comisión, la supresión impone a los beneficiarios de las ayudas la obligación de devolverlas al Estrado miembro en cuestión.

La eficacia del control comunitario de las ayudas de Estado depende, según Jacobs [21], de la cooperación de los Estados miembros y de la Comisión en tres etapas diferenciadas:

- En una primera fase los Estados miembros tienen la obligación inicial de notificar todas las propuestas de concesión de nuevas ayudas.
- En una segunda fase, la Comisión tiene la obligación de examinar las propuestas, así como de mantener una vigilancia permanente sobre las ayudas existentes.
- Por último, el recobro de las ayudas concedidas ilegalmente puede requerir acciones tanto de la Comisión como de los Estados miembros afectados.

Finalmente, cabe destacar el Reglamento 994/1998 del Consejo, de 7 de mayo de 1998, sobre la aplicación de los artículos 92 y 93 del Tratado a determinadas categorías de ayudas de Estado horizontales. Según este Reglamento, la Comisión puede –igualmente, mediante Reglamentos– declarar compatibles con el mercado común y no sujetas a la obligación de notificación las siguientes categorías de ayuda: a favor de pequeñas y medianas empresas, la investigación y el desarrollo, la protección del medio ambiente, el empleo y la formación, y las ayudas que se ajusten al mapa aprobado por la Comisión para cada Estado miembro a efectos de la concesión de ayudas regionales, si bien se ha de especificar para cada categoría de ayuda cuál es su finalidad, cuáles son las categorías de beneficiarios, los umbrales aplicables, expresados en términos de la ayuda con respecto a un conjunto de costes subvencionables o en términos de cuantías máximas, las condiciones relativas a la acumulación de ayudas y las condiciones de control.

V. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9 DE DICIEMBRE DE 2004 (NFJ018721)

Tal y como afirma Villar Ezcurra, los territorios históricos desde principios de los años ochenta han venido adoptando normas fiscales favorables a la inversión y a la creación de empleo que han sido puestas en tela de juicio en procedimientos internos y comunitarios [22]. Así, los incentivos a la inversión aprobados por las normas forales 8/1988 y 28/1988 fueron anulados por las Sentencias del Tribunal Supremo de 7 de febrero y 22 de octubre de 1998, pero también declarados incompatibles por la Comisión en su Decisión de 10 de mayo de 1993 por contrarios al derecho de establecimiento.

[20] Carmen Calderón Patier y Álvaro González Lorente, «Las ayudas de Estado en la legislación de la Unión Europea como restricción a la política fiscal de los Estados miembros». *Crónica Tributaria*. Núm. 115, 2005.

[21] Francis G. Jacobs, *Ayudas estatales y anti-dumping*. CISS Noticias/CEE. Núm. 42. Julio, 1988.

[22] Marta Villar Ezcurra, *Manual de fiscalidad internacional*. Instituto de Estudios Fiscales. Tercera edición. Madrid, diciembre 2007, pág. 2.093.

Otros beneficios fiscales de las normas forales vascas han sido declarados por la Comisión contrarios al mercado común, entre otros motivos, por tratarse de ayudas en las que el carácter de beneficio selectivo resultaba del poder discrecional de la administración foral por no ser el incentivo de concesión automática, afirmándose su carácter de ayudas ilegales por no haber sido notificadas a la Comisión y otro tanto cabe afirmar respecto de las vacaciones fiscales, es decir, la exención en el Impuesto sobre Sociedades en los territorios históricos durante los diez primeros ejercicios.

Con la finalidad de no judicializar las normas forales, a mediados de enero del año 2000, el Gobierno central y la Comunidad Autónoma del País Vasco llegaron a un pacto fiscal, por el cual ambas instituciones se obligaban a retirar todos los recursos planteados en los Tribunales y, además, las respectivas Diputaciones se comprometían a retirar o modificar las normas forales más polémicas. Al no vincular este pacto a otros sujetos que se sentían perjudicados, fundamentalmente las Comunidades Autónomas limítrofes, la judicialización del conflicto siguió adelante, con grave merma para la seguridad jurídica.

A finales de enero de 2005 se hace público el contenido de la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, en la que, resolviendo un recurso de casación interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja contra una Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que había considerado únicamente contrario a derecho el tipo más reducido del Impuesto sobre Sociedades, anula trece artículos más al considerar que constituyen ayudas de Estado y que se había incumplido la obligación de comunicar las ayudas a la Comisión. El Tribunal Constitucional no admitió a trámite el recurso de amparo interpuesto por el Gobierno vasco, al considerar que no le corresponde resolver si existe o no contradicción entre la normativa foral interna y el Derecho comunitario.

Esta Sentencia constituyó un duro golpe para los foralistas que no tardaron [23] en formular sus críticas contra el Tribunal Supremo, si bien lo cierto y verdad es que con anterioridad el Tribunal Comunitario había considerado, entre otros casos, ayudas de Estado determinadas normas forales dictadas por las Juntas Generales de Álava que tuvieron gran repercusión en la opinión pública, nos referimos a las empresas Ramondín y Demesa-Daewo.

Si analizamos los fundamentos de derecho de la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, podemos extraer las siguientes conclusiones:

- El Tribunal Supremo no plantea la cuestión prejudicial, es decir, estaríamos ante una «norma clara».
- En el fundamento de derecho duodécimo se recoge la doctrina del Tribunal Constitucional relativa a la unidad de mercado, la cual descansa en dos principios: la libre circulación de bienes y personas por todo el territorio español y la igualdad de las condiciones básicas de ejercicio de la actividad económica, sin los cuales no es posible alcanzar en el mercado nacional el grado de integración que su carácter unitario impone. Y añade: la defensa de la libre competencia condiciona, desde luego, el ejercicio de las potestades tributarias de los territorios históricos.

23 Por todos, Iñaki Alonso Arce, «La luz al final del túnel: a propósito de las conclusiones de la abogada general del Tribunal de Luxemburgo Sra. Kokott de 8 de mayo de 2008». *Gaceta Tributaria del País Vasco*. Zergak. Número 1 del año 2008.

- Los artículos anulados menoscaban la competencia empresarial, distorsionan la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra; estos principios económicos constituyen los límites a la autonomía tributaría de los territorios históricos del País Vasco.
- La igualdad de los ciudadanos españoles no significa que sea imprescindible una total uniformidad fiscal en todo el territorio nacional, lo que sería incompatible con la autonomía financiera, y aún más con el específico sistema foral.
- La identificación entre la existencia de una ventaja sectorial y el criterio de la distorsión de la competencia o la afectación del comercio intracomunitario no es total.

Vemos, pues, cómo el Tribunal Supremo considera que una norma fiscal constituye ayuda de Estado cuando vulnera la libre competencia y los postulados del mercado único, y, en este sentido, el fundamento de derecho decimosexto de la Sentencia de 9 de diciembre de 2004, hace un repaso a los diferentes artículos de las normas forales objeto de impugnación, concluyendo que trece de dichos artículos son ilícitos. La selección de la medida trae causa del carácter regional de las normas forales dictadas por las respectivas Juntas Generales.

VI. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS DE 6 DE SEPTIEMBRE DE 2006 (NFJ023663)

La conocida como Sentencia del «caso Azores» hace pivotar el criterio de selectividad de una medida sobre el grado de autonomía de las autoridades infraestatales. El Tribunal de Justicia de Luxemburgo afirma en los apartados 56 y 57 de la citada Sentencia, que para apreciar la selectividad de la medida de que se trata (reducción de tipos impositivos) es necesario examinar si, en el marco de un régimen jurídico concreto, dicha medida puede favorecer a determinadas empresas en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable. La determinación del marco de referencia reviste especial importancia en el caso de las medidas fiscales, puesto que la propia existencia de una ventaja solo puede apreciarse en relación con una imposición considerada «normal». El tipo impositivo normal es el vigente en la zona geográfica que constituye su marco de referencia y a este respecto, el marco de referencia no debe necesariamente coincidir con el territorio del Estado miembro considerado, de tal modo que una medida que conceda una ventaja en solo una parte del territorio nacional no pasa por este simple hecho a ser selectiva en el sentido del artículo 87 del Tratado.

El apartado 67 de la Sentencia que comentamos establece los requisitos de autonomía de la entidad infraestatal. En primer lugar, que sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central. Además, debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido. Por último, las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central. A estos requisitos se refiere la doctrina al calificarlos como autonomía institucional, procedimental y económica.

VII. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS DE 11 DE SEPTIEMBRE DE 2008 (NFJ029238)

A) La cuestión prejudicial elevada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en 2006. La cuestión prejudicial es un mecanismo establecido en el Tratado de la Unión Europea por medio del cual los Tribunales nacionales, cuando tienen que enfrentarse con un pleito en el que es determinante la interpretación de un precepto del Tratado o de un concepto de Derecho comunitario, pueden someterlo a la consideración del Tribunal comunitario, que es el único intérprete autorizado del Derecho europeo, para aplicar posteriormente esos criterios establecidos en Luxemburgo y resolver la controversia nacional. Siguiendo a García-Atance [24] los rasgos principales del procedimiento prejudicial son los siguientes:

- El Tribunal de Justicia decide solo sobre la validez e interpretación del Derecho comunitario y no del Derecho nacional.
- Están facultados para presentar la cuestión todos los órganos públicos que diriman litigios y sean independientes, es decir, no estén sometidos a instrucciones.
- Existe esta obligación para cualquier Tribunal cuya decisión no sea susceptible de ulterior recurso judicial de Derecho interno.
- La decisión prejudicial vincula en primer lugar al Tribunal que ha planteado la cuestión y a todos los demás Tribunales que conozcan de la misma causa.

Así, por medio de Autos de 20 y 26 de septiembre de 2006, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco elevó diversas cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Luxemburgo, todas ellas con idéntico contenido, en las que se solicitaba al citado Tribunal criterios aclaratorios sobre cómo aplicar la doctrina Azores al supuesto del País Vasco.

B) Las conclusiones de la Abogado General Sra. Juliane Kokott de 8 de mayo de 2008. Con base en la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de septiembre de 2006, la Sra. Kokott identifica la ausencia de ayudas de Estado con la autonomía del País Vasco, en su triple versión de institucional, procedimental (autonomía material y formal de configuración) y económica. Las conclusiones de la Sra. Kokott, merecen los siguientes comentarios:

- En lo relativo a la autonomía formal de configuración, la Abogado General establece que la decisión ha de ser adoptada por la autoridad local siguiendo un procedimiento en el cual el gobierno central no tiene poder alguno para intervenir directamente en el procedimiento de fijación del tipo impositivo, y sin ninguna obligación por parte de la autoridad local de tener en cuenta el interés nacional al fijar el tipo impositivo; lo cual no quiere decir que las normas forales no deban respetar los principios de armonización, de la libre competencia y de la unidad de mercado.
- Cuando trata la autonomía material de configuración, se pregunta si las Comunidades Autónomas pueden competir entre sí a través de los impuestos o bien esta competencia es incom-

24 Yolanda Gómez Sánchez, *Los derechos en Europa*. UNED. Madrid, 2002, pág. 569.

patible con el principio de solidaridad. La respuesta es contundente: «Esta es la cuestión central de todo el litigio, a la que no tiene que responder el Tribunal de Justicia, sino los Tribunales nacionales». Ya hemos dicho que en el sistema tributario actual las Comunidades Autónomas de régimen común no pueden competir con el Impuesto sobre Sociedades; este privilegio queda reservado a las Haciendas forales, que tienen limitada su autonomía financiera por los principios recogidos en el Concierto ecónomico, así como por la normativa de la Unión Europea, en especial el régimen de ayudas de Estado.

C) Fundamentos jurídicos de la Sentencia de 11 de septiembre de 2008. Como era de esperar, el Tribunal no se apartó de las conclusiones formuladas por la Abogado General, declarando que las normas adoptadas dentro de los límites de las competencias otorgadas a dichas entidades infraestatales por la Constitución española de 1978 y las demás disposiciones del Derecho español no tienen carácter selectivo, en el sentido del concepto de ayuda de Estado. Aquí, si se me permite, estamos como al principio, pues los Tribunales nacionales deberán enjuiciar si las normas forales respetan esos límites consagrados en los principios comunitarios, y muy especialmente si otorgan ayudas de Estado, así como los recogidos en nuestra Constitución, los de armonización contenidos en el artículo 3 de la Ley 12/2002, los de defensa de la competencia, etc., lo que provocará otro aluvión de recursos judiciales, con merma de la tan necesaria seguridad jurídica que debe presidir todo sistema tributario. El apartado 136 de la Sentencia es bien explícito al respecto, cuando afirma que en los asuntos principales, las partes están de acuerdo en que las competencias de los territorios históricos tienen como límites, en particular, los diferentes principios invocados ante el Tribunal de Justicia y, más concretamente, el de armonización fiscal.

Tal y como afirma la Comisión, las medidas fiscales controvertidas no se aplican a todas las empresas establecidas o a todas las producciones efectuadas en los territorios históricos, y ello por varias razones:

- La primera, que las normas forales, pese a ser normas de eficacia territorial limitada, se aplican en determinados supuestos fuera del ámbito de su respectivo territorio. Por ejemplo, una empresa domiciliada en Vizcaya que facture más de 7 millones de euros y realice operaciones en territorio común inferiores o iguales al 75 por 100 de sus operaciones totales, aplicará la norma foral que regula el Impuesto sobre Sociedades en Vizcaya, y si bien ingresará las cuotas del citado impuesto en ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio, por las operaciones que realice en territorio común compite de forma ventajosa con las sociedades domiciliadas en dicho territorio común. Ya hemos visto que el artículo 41.2 a) del Estatuto de Autonomía emplea la expresión «dentro de su territorio».

- La segunda, que las empresas domiciliadas en el País Vasco pueden estar sometidas, en lo que al Impuesto sobre Sociedades se refiere, tanto a la legislación estatal como a la foral. En el caso anterior, si el porcentaje del volumen de operaciones realizado en territorio común hubiera sido del 80 por 100, la citada sociedad estaría sometida a la normativa estatal, compitiendo de forma desfavorable, por las operaciones realizadas en territorio foral, con las sociedades domiciliadas en Vizcaya.

La pregunta que podemos hacernos es si el carácter extraterritorial de las normas forales es selectivo y, por tanto, constituye una ayuda de Estado, o también, si la aplicación en una misma región

de dos normas tributarias diferentes no vulnera la libre competencia, pues en la práctica, el propio sistema de Concierto está diseñado para que las empresas tienden a deslocalizarse en el PaísVasco, para disfrutar de un régimen tributario más beneficioso que el estatal, amén de otros condicionantes relativos a las relaciones que mantienen dichas Administraciones forales con «sus» contribuyentes.

D) El cupo. El apartado 124 de la Sentencia de 11 de septiembre de 2008 ha abierto otro tema de debate, al analizar las transferencias financieras entre el Estado español y la Comunidad Autónoma del País Vasco, debiendo verificar los Tribunales nacionales si el cupo puede tener como efecto la compensación por el Estado español de las consecuencias financieras de una medida tributaria adoptada por las autoridades forales. ARRATIBEL ARRONDO [25] señala que el cupo supone un riesgo unilateral y que siempre resultará a ingresar para la Hacienda autónoma del País Vasco, dando a entender que las pérdidas de recaudación provocadas por los incentivos fiscales o por una ineficiente gestión son asumidas exclusivamente por la propia Comunidad Autónoma del País Vasco, sin que ello suponga la posibilidad de recibir transferencias o subvenciones del gobierno central a modo de compensación; y esta afirmación es especialmente importante porque el Tribunal de Luxemburgo, desde la Sentencia *Van Calster* de 21 de octubre de 2003, ha declarado que la ilegalidad de una ayuda comprende también su forma de financiación, cuando esta se realiza mediante exacciones específicas.

MORENO GONZÁLEZ [26], al analizar la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, concluye que si existe una relación orgánica entre la exacción y la ayuda financiada mediante la misma, la prohibición de ejecución se extiende tanto a la ayuda como a la exacción con la que se financia, y por ello, tanto la aplicación prematura de la exacción como la ayuda serán ilegales y una y otra deberán anularse *ex tunc*. Esta cuestión nos merece las siguientes consideraciones:

- Tal y como señala el apartado 125 de la citada Sentencia, el método de cálculo del cupo es particularmente complejo. Determinar los servicios realmente prestados, calcular su coste, el importe recaudado, la asignación de contribuyentes, la competencia, etc., son materias especialmente complejas que ponen de manifiesto la dificultad de calcular el cupo. Si a esto le añadimos el carácter paccionado del Concierto y, por ende, del cupo, podemos concluir que las habilidades negociadoras y los apoyos políticos adquieren una relevancia trascendental.
- El coeficiente de imputación, tradicionalmente establecido en el 6,24 por 100, está absolutamente alejado del peso de la población y del producto interior bruto de la Comunidad Autónoma del País Vasco. La primera operación para calcular el cupo provisional es aplicar el porcentaje de imputación al total de cargas no asumidas por el País Vasco, que en el año base de 2007 asciende a 5.350 millones de euros [27]. En el apartado 127 de la propia Sentencia se dice que si bien dicho coeficiente se determina partiendo de datos económicos, se fija en el marco de negociaciones políticas entre el Estado español y la Comunidad Autónoma del País Vasco. Parece lógico pensar que si dicho coeficiente está infravalorado esta-

25 José Antonio ARRATIBEL ARRONDO, «El sistema concertado y las Haciendas europea, estatal y autonómica vasca». *Crónica Tributaria*. Núm. 92, 1999.

26 Saturnina MORENO GONZÁLEZ, «Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de Estado de naturaleza tributaria». *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 132, 2006.

27 Anexo I de la Ley 29/2007.

mos en presencia de un privilegio o de una ayuda de Estado, al faltar la autonomía económica, es decir, si la Comunidad Autónoma del País Vasco paga menos cupo del que le corresponde en función de su peso relativo en la economía española, podrá bajar sus impuestos en la misma proporción. En cualquier caso, este índice está desactualizado, ya que se ha mantenido inalterable desde el año 1981.

- En cuanto a los ajustes, leemos en el apartado 126 de la Sentencia, estos solamente pueden verse afectados de manera indirecta por una norma foral que establezca un régimen tributario más favorable para los contribuyentes a los que sea de aplicación dicha norma. La complejidad de estos ajustes y su carácter transaccional quedan bien patentes a la vista de los artículos 53, 54 y 55 de la Ley 12/2002, que regulan respectivamente el ajuste a consumo en el IVA, el ajuste a consumo en los IIEE y otros ajustes, si bien quedan más especificados en los artículos 14 y 15 de la Ley 29/2007, de 25 de octubre, que, como ya hemos dicho, aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2007-2011.

- Los Tribunales nacionales no están capacitados para analizar las complejas relaciones financieras entre el Estado español y la Comunidad Autónoma del País Vasco, siendo improbable que el cupo constituya una ayuda de Estado, ya que estamos en presencia de opciones políticas que difícilmente podrían ser enjuiciadas desde el punto de vista jurídico. El apartado 134 de la Sentencia es bastante explícito al respecto cuando afirma que la reducción de impuestos acordada por una entidad infraestatal tiene como consecuencia mayores transferencias financieras en beneficio suyo, debido a los métodos de cálculo utilizados para determinar los importes que deben transferirse. Y todo ello sin olvidar que el cupo se aprueba por ley votada en Cortes, la cual solo puede ser enjuiciada, en el ámbito nacional, por el Tribunal Constitucional.

VIII. UNA POSIBLE SOLUCIÓN AL CONFLICTO: LA DESCENTRALIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El problema analizado en el presente trabajo reviste muchos tintes políticos, estando las opiniones de los diferentes autores radicalmente separadas, donde se mezclan los aspectos jurídicos con los sociales, culturales, económicos e históricos, enfrentándose el principio de solidaridad con el de autonomía financiera y cuya solución podría estar en la descentralización del Impuesto sobre Sociedades.

Por un lado, resulta incuestionable que los territorios históricos del País Vasco, en ejercicio de su autonomía financiera, pueden establecer un Impuesto sobre Sociedades más beneficioso que el regulado por el Estado; por otro, parece obvio que este privilegio perjudica a otras Comunidades Autónomas, especialmente a las limítrofes. Y todo ello, sin olvidar que la seguridad jurídica debe ser un principio perseguido por todas las partes, siendo contraproducente la permanente judicialización del conflicto.

Para paliar en la medida de lo posible esta descentralización asimétrica se propone que las Comunidades Autónomas de régimen común puedan competir con los territorios históricos asumiendo determinadas competencias relativas al Impuesto sobre Sociedades, ya que la inmensa mayoría de la doctrina ve inviable la extensión del régimen de Concierto económico al resto de Comunidades

Autónomas. Una vez constatado que el resultado contable se calcula de forma idéntica en todo el territorio nacional, las diferencias fundamentales podrían estar en los ajustes extracontables, en el tipo de gravamen, en los recargos y en las deducciones.

CORDERO GONZÁLEZ [28] en el análisis que efectúa del sistema tributario canadiense, detecta las siguientes deficiencias del sistema descentralizado en la imposición sobre la renta, lo que ha propugnado que determinados autores sean partidarios de la devolución de estos impuestos a la Federación. Los puntos débiles del sistema son:

- La merma de su carácter redistributivo, al disponer la Federación de menos recursos para sufragar los pagos de nivelación a favor de las regiones de menor capacidad fiscal y propiciar también, a través de otras transferencias, un nivel equiparable en la prestación de los servicios públicos esenciales en todo el territorio nacional.
- La competencia fiscal interprovincial y sus efectos sobre las decisiones de inversión y localización de recursos entre las provincias.
- La complejidad del sistema, si bien en el caso de Canadá, la existencia de una Administración unificada que gestiona de forma conjunta los impuestos provinciales y federales sobre la renta y sociedades, hace que dicha complejidad se traslade en menor medida al contribuyente.

Pese a los inconvenientes apuntados, consideramos que España debería optar por un Impuesto sobre Sociedades como el establecido en Suiza o Canadá, ya que con ello se evitarían múltiples problemas, al poder competir las Comunidades Autónomas de régimen común con las Haciendas forales, si bien sería conveniente la gestión unificada del mismo.

En Canadá los impuestos provinciales son, en cualquier caso, autónomos respecto del federal, de tal forma que si las provincias no establecen su propio impuesto no perciben parte alguna de la recaudación obtenida en su territorio. El sistema se basa en determinar la renta gravable atribuida a cada provincia, estableciéndose el gravamen provincial sobre dicha base que a su vez se deduce de la cuota federal. Dicho impuesto no utiliza, por tanto, como criterio de sujeción la residencia de la sociedad, sino la existencia de un establecimiento permanente en su territorio por parte de una sociedad residente, al que se atribuye la renta provincial.

En Suiza, el Impuesto sobre Sociedades viene caracterizado por constar de tres tipos, uno estatal, otro autonómico establecido por el respectivo Cantón y un tercero destinado a financiar el municipio donde se ubiquen las respectivas empresas.

Por último, no debemos descartar la posibilidad de corregir los actuales desequilibrios económicos interterritoriales mediante la descentralización del Impuesto sobre Sociedades, ya que los municipios despoblados o con tasas de crecimiento negativas optarán, con seguridad, por tipos impositivos bajos con la finalidad de atraer inversiones.

28 Eva María CORDERO GONZÁLEZ, «La distribución del poder tributario en la Federación Canadiense: perspectivas para España». *Revista Española de Derecho Tributario*. Núm. 139, 2008.

Bibliografía

Alonso Arce, Iñaki [2008]: «La luz al final del túnel: a propósito de las conclusiones de la Abogada General del Tribunal de Luxemburgo Sra. Kokott de 8 de mayo de 2008». *Gaceta tributaria del País Vasco.* Zergak. Núm. 1.

Alonso Olea, Eduardo J. [1995]: *El Concierto económico (1878-1937). Orígenes y formación de un derecho histórico*. Instituto Vasco de Administración Pública.

Arratibel Arrondo, José Antonio [1999]: «El sistema concertado y las Haciendas europea, estatal y autonómica». *Crónica Tributaria*. Núm. 92.

Comín, Francisco; Hernández, Mauro y Llopis, Enrique [2002]: *Historia Económica de España: siglos X-XX*. Editorial Crítica.

Cordero González, Eva María [2008]: «La distribución del poder tributario en la Federación Canadiense: perspectivas para España». *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 139.

Cosín Ochaita, Rafael [2005]: «Comentarios a la Sentencia del TJCE sobre la deducción por actividades de exportación». *Carta tributaria, Monografías*.

De la Hucha Celador, Fernando [2006]: «La naturaleza jurídica de las normas forales de los territorios históricos del País Vasco». *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 129.

Fernández, Tomás-Ramón [1985]: *Los derechos históricos de los territorios forales*. Editorial Civitas.

García-Atance, M.ª Victoria [2002]: «El Tribunal de Justicia», en la obra colectiva *Los derechos en Europa*, UNED.

Garrido Falla, Fernando [1985]: *Comentarios a la Constitución*. Editorial Civitas.

Jacobs, Francis G. [1988]: «Ayudas estatales y anti-dumping». *CISS Noticias/CEE*. Núm. 42.

Moreno González, Saturnina [2006]: «Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de Estado de naturaleza tributaria». *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 132.

Pérez Arráiz, Javier [2005]: «La capacidad normativa de los territorios históricos tras la STS de 9 de diciembre de 2004». *Tributos locales*. Núm. 48.

Villar Ezcurra, Marta [2007]: «El control de ayudas de Estado y la competencia fiscal desleal», en la obra colectiva *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales.

Núm.
41/2009

ANÁLISIS CONTABLE Y FISCAL DEL DETERIORO DE VALORES REPRESENTATIVOS DE LA PARTICIPACIÓN EN EL CAPITAL DE ENTIDADES

Fernando Borrás Amblar
Inspector de Hacienda del Estado
Antonio Martínez Alfonso
Técnico de Hacienda

Extracto:

Análisis, a través de casos prácticos, de la modificación al artículo 12.3 del TRLIS (con vigencia a partir de períodos impositivos que se inicien a partir de 1/1/2008) efectuada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre.

El artículo 12.3 del TRLIS se refiere al deterioro fiscal de los valores mobiliarios que no coticen en un mercado secundario. Con anterioridad a la reforma efectuada, era necesario que la pérdida por deterioro de los valores mobiliarios estuviera contabilizada.

Con la modificación efectuada se establece una forma particular, aplicable en todo caso, para determinar el deterioro fiscalmente deducible para valores del grupo, multigrupo, o de empresas asociadas, tanto si no cotizan como si cotizan.

La modificación ha consistido en introducir otra excepción al principio de inscripción contable, para la deducibilidad fiscal de la pérdida por deterioro de los valores del grupo, multigrupo o de empresas asociadas, tanto si no cotizan como si cotizan, siempre que se cumplan los requisitos en él establecidos. Y ello ha sido consecuencia del cambio producido en el nuevo Plan General de Contabilidad, en la norma 9.ª de registro y valoración para determinar la pérdida por deterioro de activos financieros del grupo, multigrupo y de empresas asociadas en relación con la norma 8.ª del Plan General de Contabilidad de 1990.

Pero la reforma va más allá, y establece que para los valores mobiliarios del grupo, multigrupo o asociadas, tanto si no cotizan como si cotizan, la diferencia entre los fondos propios al inicio y al final del ejercicio se tiene que corregir en los gastos del ejercicio que no tengan la condición de fiscalmente deducibles.

Por último, se analiza a través de un ejemplo práctico las nuevas disposiciones transitorias 26.ª, 28.ª y 29.ª del TRLIS establecidas por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, que han sido necesarias introducir con motivo de la primera aplicación del nuevo Plan General de Contabilidad.

Palabras clave: pérdida por deterioro valores mobiliarios, artículo 12.3 del TRLIS y disposiciones transitorias 26.ª, 28.ª y 29.ª del TRLIS.

Los valores representativos de la participación en el capital de entidades (valores de renta variable) pueden:

a) COTIZAR en mercados secundarios organizados:

El criterio contable viene establecido en la norma de registro y valoración 9.ª del PGC y en la norma de registro y valoración 8.ª del PGC de Pymes.

El criterio fiscal se ajusta al contable. No obstante, para valores representativos de la participación en el capital de entidades del grupo, multigrupo o de empresas asociadas se aplicarán las limitaciones y especificaciones de los valores que no cotizan en mercados secundarios.

b) NO COTIZAR en mercados secundarios:

El criterio contable viene establecido en las normas de registro y valoración antes especificadas.

Sin embargo, la regulación fiscal del deterioro viene contenida en el artículo 12.3 del TRLIS y en él se establece la siguiente limitación por el deterioro de los mismos:

FONDOS PROPIOS INICIO EJERCICIO – FONDOS PROPIOS FIN EJERCICIO

Y se precisa:

- Para determinar la diferencia hay que tener en cuenta las ampliaciones o las reducciones de capital efectuadas en el ejercicio, ya que hay que comparar valores homogéneos de fondos propios.
- No serán deducibles las pérdidas correspondientes a participaciones en entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales, excepto que las entidades consoliden cuentas o cuando las mismas residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realizan actividades empresariales.
- Se excepciona el principio de inscripción contable –4.º párrafo del art. 12.3– cuando se trate de valores mobiliarios de entidades del grupo, multigrupo o empresas asociadas, siempre que se cumpla lo siguiente:

Valor de la participación (minorado en cantidades deducidas en períodos anteriores) > Fondos propios al final del ejercicio + Plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición de la participación y que subsistan NOTA: Al mayor valor lo denominaremos EXCESO

Y para estos casos, es decir, para el deterioro de valores mobiliarios del grupo, multigrupo o de empresas asociadas, se matizan dos cuestiones:

1.ª La cuantía de la diferencia deducible no podrá superar el exceso detallado anteriormente.

2.ª Los fondos propios, por supuesto, se determinan de acuerdo con la normativa contable, pero la diferencia (de los Fondos propios al inicio – Fondos propios al final) se tiene que corregir, en su caso, por los gastos del ejercicio que no tengan la condición de fiscalmente deducibles.

Es decir, la norma fiscal (art. 12.3 del TRLIS) establece lo siguiente:

1. Un límite máximo, aplicable en todo caso, para la deducibilidad fiscal de la pérdida por deterioro de valores mobiliarios que no coticen en mercados secundarios, condicionada a su inscripción contable salvo para las participaciones en el capital de entidades del grupo, multigrupo o de empresas asociadas en las que no se precisa registro contable del deterioro. El límite fiscal viene determinado por la siguiente diferencia:

FONDOS PROPIOS INICIO EJERCICIO – FONDOS PROPIOS FIN EJERCICIO

2. Los datos se tienen que extraer del balance de la entidad de la cual se tienen los valores. Y el balance de la entidad puede ser el formulado o el aprobado por el órgano competente.

En este punto recordamos que los administradores de las sociedades están obligados a formular las cuentas anuales en el plazo máximo de tres meses contados a partir del cierre del ejercicio social (art. 171 del TRLSA) y la Junta General dispone de un plazo adicional de otros tres meses «para censurar la gestión social, y aprobar, en su caso, las cuentas del ejercicio anterior y resolver sobre la aplicación del resultado» (art. 95 del TRLSA).

Por ello, normalmente, se tomarán los valores del balance de la entidad a 31 de diciembre del año sobre el que se va a determinar la pérdida por deterioro. Y de esta manera se determinará la pérdida por deterioro contable. Con posterioridad, para ver el límite fiscal se tomarán los valores de los balances formulados o a los balances aprobados, que estimamos deberán ser muy parecidos a los balances aprobados.

No obstante, también se podría tomar el balance aprobado de la sociedad del ejercicio anterior. Con ello se ganaría en seguridad en la deducibilidad fiscal del deterioro de valor, pero se estaría per-

diendo un ejercicio. Y lo que hay que tener en cuenta es que, con la pérdida por el deterioro de los valores lo que se pretende contablemente es reflejar, en el balance de la sociedad que tiene valores de otra, las pérdidas que hubiera podido generar esa otra sociedad en un determinado ejercicio.

3. Se establece una forma particular de determinar el deterioro fiscalmente deducible para los valores del grupo, multigrupo o de empresas asociadas, aplicable también en el caso de que las acciones de estas coticen en un mercado secundario. Y en este punto hay que tener en cuenta dos cuestiones:

a) Que, en ningún caso, el deterioro deducible puede ser superior a:

FONDOS PROPIOS INICIO EJERCICIO – FONDOS PROPIOS FIN EJERCICIO

b) La forma particular de determinar el deterioro fiscalmente deducible es la siguiente:

- Se excepciona el principio de inscripción contable cuando se trate de valores mobiliarios de entidades del grupo, multigrupo o empresas asociadas, siempre que se cumpla la siguiente condición:

EXCESO = Valor de la participación (minorado en cantidades deducidas en períodos anteriores) > Fondos propios al final del ejercicio + Plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición de la participación y que subsistan

En estos casos precisa la norma:

- La cuantía de la diferencia deducible no podrá superar el exceso anterior.
- Los fondos propios se determinan, por supuesto, de acuerdo con la normativa contable, pero la diferencia (de los Fondos propios al inicio – Fondos propios al final) se tiene que corregir, en su caso, por los gastos del ejercicio que no tengan la condición de fiscalmente deducibles. La consulta vinculante V0623-09 de 30 de marzo de 2009, (NFC032145) indica que se tendrán que corregir los Fondos propios al final del ejercicio con todos los gastos que no sean deducibles, ya se trate de diferencias permanentes o temporarias.
- Las cantidades deducidas y no contabilizadas minoran a efectos fiscales el valor de la participación y tienen la consideración de corrección de valor, depreciación o deterioro de participaciones.
- Las cantidades deducidas se integran, como ajuste positivo, en la base imponible del ejercicio en el que el valor de los fondos propios al cierre del ejercicio exceda al del inicio, debiendo tener en cuenta las aportaciones y devoluciones realizadas en el mismo.
- En la memoria de las cuentas anuales se informará de los siguientes conceptos:

– Las cantidades deducidas en cada período impositivo.

– La diferencia en el ejercicio de los fondos propios de la entidad participada.

– Las cantidades integradas en la base imponible.

– Las cantidades pendientes de integrar.

Vamos a realizar algunos ejemplos para determinar el cálculo del deterioro fiscalmente deducible de los valores mobiliarios del grupo, multigrupo o empresas asociadas para ser deducible fiscalmente y de cómo se tienen en cuenta las ampliaciones y reducciones de capital.

EJEMPLO 1:

Sea la sociedad anónima «ASA» que presenta el siguiente balance a 31/12/20X0:

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
Activo no corriente	7.000.000	Fondos propios	6.000.000
Inmuebles 1.000.000		Capital 2.500.000	
Otros activos..... 6.000.000		Reservas..... 3.500.000	
Activo corriente	500.000	Ajustes por cambio de valor	700.000
		Subvenciones	100.000
		Pasivo no corriente	300.000
		Pasivo corriente	400.000
		TOTAL PATRIMONIO	
TOTAL ACTIVO	7.500.000	NETO Y PASIVO	7.500.000

Las plusvalías tácitas debidas al mayor valor del inmueble, se evalúan a dicha fecha en 5.000.000 €.

La sociedad anónima «BSA» adquiere el 1/03/20X1 el 50% de las acciones de la sociedad «ASA» por un precio de 5.000.000 €.

Determinar el deterioro fiscalmente deducible en la sociedad «BSA» sabiendo que el balance de situación de la sociedad «ASA» a 31/12/20X1 es el siguiente:

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
Activo no corriente	4.000.000	Fondos propios	2.500.000
Inmuebles 1.000.000		Capital..... 2.500.000	
Otros activos 3.000.000		Reservas..... 3.500.000	
		Resultados negativos ejercicio ..... (3.500.000)	

…/…

…/…

…/…

…/…

Activo corriente	500.000	Ajustes por cambio de valor	1.000.000
		Subvenciones	200.000
		Pasivo no corriente	500.000
		Pasivo corriente	300.000
TOTAL ACTIVO	4.500.000	TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO	4.500.000

Otros datos:

1. Las plusvalías del inmueble a 31/12/20X1 son las mismas que en el momento de la adquisición de las acciones, es decir, 5.000.000 €.
2. Los gastos del ejercicio debidamente contabilizados de la entidad «ASA» que no tienen la consideración de fiscalmente deducibles ascienden a 200.000 €.

Solución:

Pérdida por deterioro fiscal máxima deducible en la sociedad «BSA» (la ley lo denomina, cuantía de la diferencia deducible):

FONDOS PROPIOS INICIO EJERCICIO – FONDOS PROPIOS FIN EJERCICIO

50% (6 M – 2,5 M) = 1.750.000 €

M = Millones

Con carácter general, al adquirir el 50% de las acciones de una sociedad estas serán calificadas como acciones del grupo, multigrupo o de empresas asociadas. Por ello, con independencia de su deterioro contable tendríamos que realizar el siguiente cálculo:

Primero: determinar si se cumple la condición:

EXCESO = Valor de la participación (minorado en cantidades deducidas en períodos anteriores) > Fondos propios al final del ejercicio + Plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición de la participación y que subsistan

En nuestro ejemplo se cumple, ya que:

5 M (P. Adquisición) – 0 (Cant. Deducidas en ejerc. Ant.) > 50% (2,5M + 5M)

Segundo: la cuantía deducible fiscalmente no puede superar el importe del exceso anterior.

En nuestro caso el exceso es 1.250.000 = 5.000.000 – (1.250.000 + 2.500.000)

Tercero: en su caso, la diferencia de 1.750.000 € tendrá que ser corregida por los gastos del ejercicio de la entidad que se tienen las acciones que no tengan la consideración de

…/…

…/…

fiscalmente deducibles, que en nuestro caso ascienden a 200.000 €, por lo tanto, la diferencia corregida (que actúa como límite absoluto) es: 1.750.000 – 200.000 × 50% = = 1.650.000 o lo que es lo mismo 50% [(6 M – 2,5 M) – 200.000] = 1.650.000 €.

Por ello, en nuestro ejemplo, con independencia de la cantidad que se contabilizara por deterioro contable **la cantidad fiscalmente deducible ascendería a 1.250.000 €**, ya que la cuantía de la diferencia deducible 1,65 M, no puede superar el importe del exceso calculado que asciende a 1,25 M.

PRECISIÓN: conforme con la literalidad del artículo 12.3, entendemos que los cálculos y observaciones son las correctas. No obstante, también cabe la interpretación de que al calcular el exceso se corrijan también los fondos propios al final del ejercicio en los gastos del ejercicio de la entidad que se tienen las acciones que no tengan la consideración de fiscalmente deducibles (sumando los mismos), aunque entendemos que no procede dicha corrección en tal cálculo, porque la norma se refiere a «dicha diferencia» y al referirse al exceso se refiere al valor de los fondos propios al cierre, sin que los mismos en sí supongan diferencia alguna, para realizar en ese cálculo dicho ajuste.

Asimismo, entendemos que el concepto de gastos no deducibles es el referido a los incurridos en el ejercicio y no a los anteriores que en su caso estarán implícitos en los fondos propios del inicio del ejercicio y anteriores resultando de ser así, de difícil cuantificación en algunos casos.

CÁLCULO DEL DETERIORO CONTABLE QUE PUEDE REALIZAR LA SOCIEDAD «BSA».

En términos contables y salvo mejor evidencia de flujos de caja o financieros, el deterioro se calcula en base al valor del patrimonio neto en la fecha de cierre (no por diferencias de fondos propios, como lo es en términos fiscales) corregido por el importe de las plusvalías tácitas que existan en el momento de la valoración, es decir, se tiene que tener en cuenta el posible fondo de comercio y las expectativas de negocio existentes en la fecha de valoración, que será al cierre generalmente. Así, tenemos que dicho importe es 2.500.000 + 1.000.000 + 200.000 + 5.000.000 = 8.700.000 y comparar el porcentaje de participación (que es el 50%) sobre dicho importe, respecto del precio de adquisición.

50% × 8.700.000 = 4.350.000

Precio adquisición = 5.000.000

No obstante lo expuesto, este cálculo no nos lleva de por sí a dar contablemente una pérdida por deterioro, ya que la meras pérdidas en uno o varios ejercicios no determinan que la inversión no será recuperable, por lo que si la sociedad «BSA» considera que tales pérdidas se van a compensar con beneficios futuros o bien que el valor de su participación lo va a recuperar por otros medios u operaciones (fusiones corporativas, intereses comunes, estratégicos, etc.) en cuyo caso está reconociendo y defendiendo la existencia de un fondo de comercio implícito que tendría que agregar a los 5M de plusvalías implícitas identificables que subsisten, no procederá a dar ninguna pérdida contable por deterioro del valor de su participación.

…/…

…/…

Sin embargo, tal y como se ha calculado antes sí que procede dar una pérdida por deterioro fiscal mediante un ajuste extracontable por importe de 1.250.000 €, si entendemos que la entidad «BSA», no ha registrado deterioro contable alguno.

EJEMPLO 2:

Supongamos los mismos datos del ejemplo anterior, pero el precio de adquisición del 50% de las acciones de «ASA» por la entidad «BSA», es de 6.250.000 €. Además, la sociedad «ASA», considera que en la sociedad «BSA», hay un fondo de comercio en la fecha de cierre de 4.000.000 €, además de mantener las plusvalías tácitas identificables del inmueble de 5.000.000 €.

Solución:

Pérdida por deterioro fiscal máxima deducible:

FONDOS PROPIOS INICIO EJERCICIO – FONDOS PROPIOS FIN EJERCICIO

50% (6 M – 2,5 M) = 1.750.000 €

En este caso también estamos ante acciones del grupo, multigrupo o de empresas asociadas. Por ello, con independencia del deterioro contable que en su caso proceda tendríamos que realizar el siguiente cálculo:

Primero: determinar si se cumple la condición:

EXCESO = Valor de la participación (minorado en cantidades deducidas en períodos anteriores) > Fondos propios al final del ejercicio + Plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición de la participación y que subsistan

En nuestro ejemplo se cumple, ya que:

6,25 M (P. Adquisición) – 0 (Cant. Deducidas en ejerc. Ant.) > 50% (2,5M + 5M)

Segundo: la cuantía deducible fiscalmente no puede superar el importe del exceso anterior.

En nuestro caso el exceso es 2.500.000 = 6.250.000 – (1.250.000 + 2.500.000)

Tercero: en el caso que nos ocupa, la diferencia de 1.750.000 € tendrá que ser corregida por los gastos del ejercicio de la entidad que se tienen las acciones que no tengan la consideración de fiscalmente deducibles, que en nuestro caso ascienden a 200.000 €,

…/…

…/…

por lo tanto, la diferencia corregida (que actúa como límite absoluto) es: 1.750.000 – – 200.000 × 50% = 1.650.000 o lo que es lo mismo 50% [(6 M – 2,5 M) –200.000] = = 1.650.000 €.

Por ello, en nuestro ejemplo, con independencia de la cantidad que se contabilice en su caso por deterioro contable, la cantidad fiscalmente deducible la cual se practicará mediante ajuste extracontable, ascenderá a 1.650.000 €, ya que la cuantía de la diferencia deducible 1,65 M , no puede superar el importe del exceso calculado que asciende a 2,5M.

CÁLCULO DEL DETERIORO CONTABLE QUE PUEDE REALIZAR LA SOCIEDAD «BSA».

En términos contables y salvo mejor evidencia de flujos de caja o financieros, el deterioro se calcula en base al valor del patrimonio neto en la fecha de cierre (no por diferencias de fondos propios, como lo es en términos fiscales) corregido por el importe de las plusvalías tácitas que existan en el momento de la valoración, es decir, se tienen que tener en cuenta tanto las correspondientes a elementos identificables como el posible fondo de comercio y las expectativas de negocio existentes en la fecha de valoración, que será al cierre generalmente. Así, tenemos que dicho importe es 2.500.000 + 1.000.000 + + 200.000 + 5.000.000 + 4.000.000 = 12.700.000 y comparar el porcentaje de participación (que es el 50%) sobre dicho importe, respecto del precio de adquisición.

50% × 12.700.000 = 6.350.000

Precio adquisición = 5.000.000

Por lo tanto, según los cálculos expuestos, no procederá contabilizar ninguna pérdida contable por deterioro del valor de su participación. Sin embargo, tal y como se ha calculado antes sí que procede dar una pérdida por deterioro fiscal mediante un ajuste extracontable por importe de 1.650.000 €.

EJEMPLO 3:

Sea la sociedad anónima «ASA» que presenta el siguiente balance a 31/12/20X0:

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
Activo no corriente	7.000.000	Fondos propios	8.000.000
		Capital 4.000.000	
		Reservas 4.000.000	

…/…

…/…

…/…

…/…

Activo corriente	3.000.000	Ajustes por cambio de valor	1.000.000
		Subvenciones	100.000
		Pasivo no corriente	500.000
		Pasivo corriente	400.000
TOTAL ACTIVO	10.000.000	TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO	10.000.000

La sociedad anónima «BSA» adquiere el 2/01/20X1 el 50% de las acciones de la sociedad «ASA» por un precio de 5.000.000 €. No existen plusvalías tácitas en el momento de la adquisición de las acciones.

El 1/06/20X1 se reduce capital, por devolución de aportaciones a los socios por importe de 3.000.000 €, correspondiéndole al socio «BSA», 1.500.000 €.

Determinar la pérdida por deterioro fiscalmente deducible en la sociedad «BSA» sabiendo que el balance de situación de la sociedad «ASA» a 31/12/20X1 es el siguiente:

Activo		**Patrimonio neto y pasivo**	
Activo no corriente	7.000.000	Fondos propios Capital ..... 1.000.000 Reservas ..... 4.000.000 Resultados negativos ejercicio ..... (3.000.000)	2.000.000
Activo corriente	1.000.000	Ajustes por cambio de valor	1.000.000
		Subvenciones	100.000
		Pasivo no corriente	4.000.000
		Pasivo corriente	900.000
TOTAL ACTIVO	8.000.000	TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO	8.000.000

Solución:

Pérdida por deterioro fiscal máxima deducible:

FONDOS PROPIOS INICIO EJERCICIO – FONDOS PROPIOS FIN EJERCICIO

[8M – (2M + 3M)] × 50% = 1,5M o bien (4.000.000 – 1.000.000) – 1.500.000 = 1.500.000 €

Véase que para determinar la diferencia de los fondos propios, descontamos 1.500.000 €, ya que hay que tener en cuenta las reducciones de capital realizadas en el ejercicio.

Los fondos propios y la reducción de capital es el correspondiente al porcentaje de participación de la entidad «BSA», es decir, el 50%.

…/…

…/…

En este caso también se trata de acciones del grupo, multigrupo o de empresas asociadas. Por ello, con independencia de su deterioro contable tendríamos que realizar el siguiente cálculo:

Primero: determinar si se cumple la condición:

> EXCESO = Valor de la participación (minorado en cantidades deducidas en períodos anteriores) > Fondos propios al final del ejercicio + Plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición de la participación y que subsistan

En nuestro ejemplo se cumple, ya que:

5.000.000 – 1.500.000 (Devolución) > 1.000.000 (2M × 50%) + 0

Segundo: la cuantía deducible fiscalmente no puede superar el importe del exceso anterior.

En nuestro caso el exceso es 2.500.000 = 3.500.000 – (1.000.000 + 0)

Tercero: en su caso, la diferencia de 1.500.000 € (que actúa como límite absoluto) tendría que ser corregida por los gastos del ejercicio de la entidad que se tienen las acciones que no tengan la consideración de fiscalmente deducibles. En nuestro caso, desconocemos ese dato.

Por ello, en nuestro ejemplo, con independencia de la cantidad que se contabilizará por deterioro contable, la cantidad fiscalmente deducible ascenderá a 1.500.000 €.

EJEMPLO 4:

Sea la sociedad anónima «ASA» que presenta el siguiente balance a 31/12/20X0:

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
Activo no corriente	7.000.000	Fondos propios Capital ..... 4.000.000 Reservas 4.000.000	8.000.000
Activo corriente	3.000.000	Ajustes por cambio de valor	1.000.000
		Subvenciones	100.000
		Pasivo no corriente	500.000
		Pasivo corriente	400.000
TOTAL ACTIVO	10.000.000	TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO	10.000.000

…/…

…/…

La sociedad anónima «BSA» adquiere el 1/04/20X1 el 50% de las acciones de la sociedad «ASA» por un precio de 5.000.000 €. No existen plusvalías tácitas en el momento de la adquisición de las acciones.

El 1/02/20X1 la sociedad realizó una ampliación de capital por importe de 1.500.000 €.

Determinar el deterioro fiscalmente deducible en la sociedad «Y» sabiendo que el balance de situación de la sociedad «X» a 31/12/20X1 es el siguiente:

Activo		**Patrimonio neto y pasivo**	
Activo no corriente	8.000.000	Fondos propios Capital ..... 5.500.000 Reservas..... 4.000.000 Resultados negativos ejercicio ..... (3.000.000)	6.500.000
Activo corriente	1.000.000	Ajustes por cambio de valor	1.000.000
		Subvenciones	100.000
		Pasivo no corriente	1.000.000
		Pasivo corriente	400.000
TOTAL ACTIVO	9.000.000	TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO	9.000.000

Solución:

Pérdida por deterioro fiscal máxima deducible:

FONDOS PROPIOS INICIO EJERCICIO – FONDOS PROPIOS FIN EJERCICIO

[8M – (6,5M – 1,5M)] × 50% = 1,5M o bien 4.000.000 – 3.250.000 + 750.000 = = 1.500.000 €

Véase que para determinar la diferencia de los fondos propios, sumamos 750.000 €, ya que hay que tener en cuenta las ampliaciones de capital realizadas en el ejercicio. Los fondos propios y la ampliación de capital es el correspondiente al porcentaje de participación de la entidad «BSA», es decir, el 50%.

En este caso también se trata de acciones del grupo, multigrupo o de empresas asociadas. Por ello, con independencia de su deterioro contable tendríamos que realizar el siguiente cálculo:

Primero: determinar si se cumple la condición:

Valor de la participación (minorado en cantidades deducidas en períodos anteriores) > Fondos propios al final del ejercicio + Plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición de la participación y que subsistan

…/…

…/…

En nuestro ejemplo se cumple, ya que:

5.000.000 + 0 (compra después de la ampliación) > 3.250.000 + 0

Segundo: la cuantía deducible fiscalmente no puede superar el importe del exceso anterior.

En nuestro caso el exceso es 1.750.000 = 5.000.000 – (3.250.000 + 0)

Tercero: en su caso, la diferencia de 1.500.000 € tendría que ser corregida por los gastos del ejercicio de la entidad que se tienen las acciones que no tengan la consideración de fiscalmente deducibles. En nuestro caso desconocemos ese dato.

Por ello, en nuestro ejemplo, con independencia de la cantidad que se contabilizara por deterioro contable, la cantidad fiscalmente deducible ascendería a 1.500.000 €.

EJEMPLO 5:

La sociedad «ASA» adquiere el 100% de valores de la sociedad «BSA» por importe de 2.000.000 €. El balance de la sociedad «BSA» en el momento de la adquisición presenta unos fondos propios de 500.000 € y un patrimonio neto de 800.000 €. La diferencia con el precio de adquisición de la participación se debe a la existencia de unas plusvalías tácitas de un inmueble por importe de 1.200.000 €.

Al final del ejercicio, el balance de la sociedad «BSA» presenta los siguientes datos:

Fondos propios	300.000
Patrimonio neto	550.000

Las plusvalías tácitas del inmueble al final del ejercicio son las mismas que en el momento de adquisición de las acciones. Además, en la cuenta de P y G de la entidad «BSA» se han contabilizado gastos por importe de 150.000 € que no tienen la consideración de fiscalmente deducibles.

Determinar cuál sería el gasto fiscal por el deterioro de las acciones de «BSA».

Solución:

Se trata, por supuesto, de acciones del grupo, multigrupo o de empresas asociadas. El importe máximo que se podrá deducir (cuantía deducible) es de 50.000 € [(500.000 – – 300.000) – 150.000].

…/…

…/…

FONDOS PROPIOS INICIO EJERCICIO – FONDOS PROPIOS FIN EJERCICIO

Hay que tener en cuenta que la sociedad «BSA» ha contabilizado gastos que no tienen la consideración de fiscalmente deducibles, por importe de 150.000 €. Y la citada cuantía minora el importe de la diferencia (Fondos propios inicio – Fondos propios final). Por ello, la cuantía fiscalmente deducible ascenderá a 50.000 € (200.000 – 150.000).

Además, se tendrán que cumplir las condiciones establecidas en el precepto, y la primera condición es la siguiente:

EXCESO = Valor de la participación (minorado en cantidades deducidas en períodos anteriores) > Fondos propios al final del ejercicio + Plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición de la participación y que subsistan

Y nunca puede superar la cuantía de la diferencia deducible al exceso anterior.

En este caso, el exceso es superior y asciende a 500.000 = 2.000.000 – (300.000 + + 1.200.000).

Luego la cantidad deducible ascenderá a 50.000 €, sin necesidad de su inscripción contable.

Independientemente de lo anterior, la sociedad «ASA», de acuerdo con lo establecido en la norma 9.ª de registro y valoración del PGC podrá contabilizar un deterioro de valor por la diferencia entre el precio de adquisición de la participación (2.000.000) y el importe recuperable de las acciones de «BSA», si considera que el valor de su inversión no será recuperable en un futuro.

Por otra parte y salvo mejor evidencia del importe recuperable de las inversiones, se tomará en consideración el patrimonio neto de la entidad corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración (en nuestro caso en fin de año). Es decir, el que la sociedad participada incurra en pérdidas contables uno o varios ejercicios no necesariamente supone registrar una pérdida por deterioro, si se considera que la inversión sigue siendo recuperable en el futuro, porque tal y como ya se ha comentado, puede haber un fondo de comercio implícito cuya valoración le corresponde a la empresa que tiene la inversión en la participada.

En base a lo anterior, la sociedad «ASA» debería contabilizar un importe del deterioro contable de las acciones por importe de 250.000 €, si considera que no hay fondo de comercio implícito o que su inversión no se recuperará.

2.000.000 – (550.000 + 1.200.000) = 250.000 €

Es decir, en este caso el importe del deterioro fiscalmente deducible sería inferior al importe del deterioro contabilizado y procederá realizar un ajuste extracontable de + 200.000 al resultado contable para obtener la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

EJEMPLO 6:

La sociedad «ASA» adquiere el 100% de valores de la sociedad «BSA» por importe de 2.000.000 €. El balance de la sociedad «BSA» en el momento de la adquisición presenta unos fondos propios de 500.000 € y un patrimonio neto de 800.000 €. La diferencia con el precio de adquisición de la participación se debe a la existencia de unas plusvalías tácitas de un inmueble por importe de 1.200.000 €.

Al final del ejercicio, el balance de la sociedad «BSA» presenta los siguientes datos:

Fondos propios	300.000
Patrimonio neto	550.000

Las plusvalías tácitas del inmueble al final del ejercicio ascienden a 400.000 €, y en la cuenta de P y G de la entidad «BSA» todos los gastos contabilizados son fiscalmente deducibles.

Determinar cuál sería el gasto fiscal por el deterioro de las acciones de «BSA».

Solución:

Este caso podría ser el supuesto con el que actualmente nos podríamos encontrar con mayor frecuencia, ya que los inmuebles, en este ejercicio 2009, han perdido cierto valor. Se trata, por supuesto, de acciones del grupo, multigrupo o de empresas asociadas.

El importe máximo que se podrá deducir es de 200.000 € (500.000 – 300.000).

FONDOS PROPIOS INICIO EJERCICIO – FONDOS PROPIOS FIN EJERCICIO

Además, se tendrán que cumplir las condiciones establecidas en el precepto.

Y la primera condición es la siguiente:

> Valor de la participación (minorado en cantidades deducidas en períodos anteriores) > Fondos propios al final del ejercicio + Plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición de la participación y que subsistan

Y nunca puede superar la cuantía deducible al exceso anterior.

El exceso es superior y el importe es 1.300.000 = 2.000.000 – (300.000 + 400.000).

Luego, en principio, sería deducible 200.000 €, sin necesidad de su inscripción contable.

Por otra parte, dado que en la sociedad «BSA» todos los gastos contabilizados tienen la consideración de fiscalmente deducibles, la cuantía de 200.000 € no se vería minorada en cantidad alguna.

…/…

…/…

Pero en este caso, al igual que en el ejercicio anterior, la sociedad «ASA», de acuerdo con lo establecido en la norma 9.ª de registro y valoración del PGC podrá contabilizar un deterioro de valor por la diferencia entre el precio de adquisición de la participación (2.000.000) y el importe recuperable de las acciones de «BSA», en los términos antes expuestos.

Y, en este caso, la sociedad «ASA» podrá después de hacer el oportuno análisis económico-financiero de su participación, contabilizar un importe del deterioro contable de las acciones por importe de 1.050.000 €.

2.000.000 – (550.000 + 400.000) = 1.050.000 €

Y en este caso, al igual que en el anterior, el importe del deterioro fiscalmente deducible 200.000, sería inferior al importe del deterioro contabilizado, por lo que habrá que practicar un ajuste extracontable en la base imponible del impuesto por importe de + 850.000 (1.050.000 – 200.000), ya que solo se admite como gasto fiscal la cantidad de 200.000.

EJEMPLO 7:

La sociedad «ASA» adquiere el 100% de valores de la sociedad «BSA» por importe de 2.000.000 €. El balance de la sociedad «BSA» en el momento de la adquisición presenta unos fondos propios de 500.000 € y un patrimonio neto de 800.000 €. La diferencia con el precio de adquisición de la participación se debe a la existencia de unas plusvalías tácitas de un inmueble por importe de 1.200.000 €.

Al final del ejercicio, el balance de la sociedad «BSA» presenta los siguientes datos:

Fondos propios	300.000
Patrimonio neto	550.000

Las plusvalías tácitas del inmueble al final del ejercicio ascienden a 1.800.000 €, y en la cuenta de P y G de la entidad «BSA» todos los gastos contabilizados son fiscalmente deducibles.

Determinar cuál sería el gasto fiscal por el deterioro de las acciones de «BSA».

Solución:

Este caso suponemos que no se producirá en la actualidad, ya que los inmuebles es difícil que en el ejercicio 2009 aumenten de valor. Se trata, por supuesto, de acciones del grupo, multigrupo o de empresas asociadas.

El importe máximo que se podrá deducir es de 200.000 € (500.000 – 300.000).

…/…

…/…

FONDOS PROPIOS INICIO EJERCICIO – FONDOS PROPIOS FIN EJERCICIO

Además, se tendrán que cumplir las condiciones establecidas en el precepto.

Y la primera condición es la siguiente:

> Valor de la participación (minorado en cantidades deducidas en períodos anteriores) > Fondos propios al final del ejercicio + Plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición de la participación y que subsistan

Y nunca puede superar la cuantía deducible al exceso anterior.

En este caso, el exceso es superior ya que:

2.000.000 > 300.000 + 1.200.000 (solo las plusvalías existentes al adquirir la participación y que subsistan, sin incluir posteriores plusvalías. En este caso, 1.200.000 € es la plusvalía existente de los inmuebles en el momento de adquisición de la participación, aunque en el momento del cierre del ejercicio es de 1.800.000).

Luego, en principio, sería deducible 200.000 €, sin necesidad de su inscripción contable.

Por otra parte, dado que en la sociedad «BSA» todos los gastos contabilizados tienen la consideración de fiscalmente deducibles, la cuantía de 200.000 € no se vería minorada en cantidad alguna.

Y, en este caso, la sociedad «ASA», de acuerdo con lo establecido en la norma 9.ª de registro y valoración del PGC no podría contabilizar cantidad alguna por el deterioro de valor de las participaciones de «BSA», ya que:

2.000.000 – (550.000 +1.800.000) = – 350.000

Es decir, el importe recuperable de las acciones de «BSA» en el momento del cierre del ejercicio asciende a 2.350.000 € y el importe contabilizado es de 2.000.000 €.

Sin embargo, en este caso, el deterioro fiscalmente deducible de las acciones seria de 200.000 €.

EJEMPLO 8:

Creación de una sociedad interpuesta.

La sociedad «ASA» pretende adquirir el 100% de las acciones de «XSA», y para ello constituye una sociedad «BSA», a la que aporta 10.000.000 €. Por ello, en el balance de la sociedad «ASA» figuran acciones de la sociedad «BSA» por importe de 10.000.000 €.

…/…

…/…

La sociedad «BSA», con el dinero recibido de «ASA», adquiere a los socios de «XSA» las acciones de esta, es decir, adquiere la totalidad de las acciones de «XSA» por 10.000.000 €. Por ello, en el balance de la sociedad «BSA» figuran acciones de la sociedad «XSA» por importe de 10.000.000 €.

El balance de la sociedad «XSA» en el momento de la adquisición es el siguiente:

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
Activo no corriente Inmuebles	2.000.000	Fondos propios Capital ..... 1.000.000 Reservas 500.000	1.500.000
Activo corriente	1.000.000	Ajustes por cambio de valor	500.000
		Subvenciones	–
		Pasivo no corriente	700.000
		Pasivo corriente	300.000
TOTAL ACTIVO	3.000.000	TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO	3.000.000

La diferencia entre el precio de adquisición de las acciones de «XSA» y el patrimonio neto de la entidad se debe a la existencia de unas plusvalías tácitas en el inmueble por importe de 8.000.000 €.

Suponiendo que el balance de la sociedad «XSA» al final de ejercicio es prácticamente el mismo, ya que la sociedad ha tenido unos beneficios muy pequeños y que el valor del inmueble se ha deteriorado en 7.000.000 €, determinar la pérdida por deterioro contable y fiscalmente deducible que tendrían las sociedades «BSA» y «ASA».

Solución:

La sociedad «BSA» contabilizará, en principio, de acuerdo con la norma de registro y valoración 9.ª del PGC una pérdida por deterioro contable de las acciones de «XSA» por la citada cantidad, siempre que entienda que el valor de su inversión no es recuperable y que la empresa no tenga ningún fondo de comercio implícito. Así, aplicando la norma contable calculará el deterioro, por diferencia entre el valor contable de su participación y el porcentaje que tiene aplicado sobre el patrimonio neto de la entidad, corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración. Por lo tanto:

Valor contable de la participación	10.000.000
Patrimonio neto de «XSA» al cierre	– 2.000.000
Plusvalías del inmueble al cierre	– 1.000.000
Deterioro de las acciones de «XSA»	7.000.000

Es decir, el deterioro contabilizado sería la minoración de las plusvalías tácitas del inmueble.

…/…

…/…

Sin embargo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 12.3 del TRLIS, el deterioro fiscalmente deducible no puede superar

FONDOS PROPIOS INICIO EJERCICIO – FONDOS PROPIOS FIN EJERCICIO

Y los fondos propios de la entidad «XSA» al final del ejercicio serían superiores (muy poco) a los del principio (recordar que «XSA» ha tenido unos pequeños beneficios).

Por ello, la entidad «BSA» no podrá deducir cantidad alguna por el deterioro de las acciones de la entidad «XSA», es decir, los 7.000.000 € contabilizados como deterioro contable por las acciones de «XSA» serían gastos fiscalmente no deducibles.

Pero el gasto contabilizado, sí que produce unas pérdidas contables si se considera que la inversión no es recuperable, que por supuesto reducen los fondos propios de la entidad. (Supongamos que la sociedad «BSA» no tiene otro resultado y que sus pérdidas contables han sido, por tanto, de 7.000.000 €).

Por su parte, la entidad «ASA», contabilizaría aplicando la norma contable en los términos antes expuestos la siguiente pérdida por deterioro contable de las acciones de «BSA»,

Valor contable de la participación	10.000.000
Patrimonio neto de «BSA» al cierre	–3.000.000
Deterioro de las acciones de «BSA»	7.000.000

Y de acuerdo con lo establecido en el artículo 12.3 del TRLIS, el deterioro fiscalmente deducible no puede superar la diferencia positiva entre los

FONDOS PROPIOS INICIO EJERCICIO – FONDOS PROPIOS FIN EJERCICIO

Pero los fondos propios de la entidad «BSA» al final del ejercicio han minorado en 7.000.000 € a los fondos propios del principio (10M – 3M). Por ello, la entidad «ASA», en principio, podría deducir la citada cantidad.

Sin embargo, como se trata de acciones del grupo, multigrupo o de empresas asociadas, para determinar los fondos propios, se tiene que deducir los gastos que no han tenido la consideración de fiscalmente deducibles.

Es decir, de los 7.000.000 € tenemos que deducir, 7.000.000 € que no han tenido la consideración de fiscalmente deducibles en la entidad «BSA». Y por ello, la entidad «ASA», no podrá deducir cantidad alguna por el deterioro contabilizado de las acciones de «BSA», ya que

10.000.000 – 3.000.000 – 7.000.000 (Gastos fiscalmente no deducibles de «BSA») = 0

Para finalizar vamos a hacer referencia a tres cuestiones:

1. El régimen que acabamos de analizar, va a resultar de aplicación, en todo caso, a las participaciones en el capital de sociedades del grupo, multigrupo o asociadas, en los términos establecidos en la legislación mercantil, aun tratándose de valores admitidos a cotización en mercados secundarios organizados.

2. No serán deducibles las pérdidas correspondientes a participaciones en entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales, excepto que las entidades consoliden sus cuentas con las de la entidad que realiza el deterioro en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio o cuando las mismas residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realizan actividades empresariales.

3. Como hemos visto, la Ley 4/2008, de 25 de diciembre, y con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1/1/2008, excepciona el principio de inscripción contable cuando se trate de valores mobiliarios de entidades del grupo, multigrupo o empresas asociadas. Ahora vamos a realizar un pequeño comentario sobre la modificación introducida.

Con carácter general, podemos decir que la modificación introducida en el artículo 12.3 del TRLIS trae su causa en las modificaciones introducidas en el TRLIS con motivo de la reforma contable llevada a cabo en el año 2007, para que el Impuesto de Sociedades se mantuviera neutral por el cambio producido en la normativa mercantil y contable.

El legislador ha considerado que mantiene la neutralidad del impuesto introduciendo la excepción al principio de inscripción contable para la deducibilidad fiscal de las pérdidas por deterioro de valores del grupo, multigrupo o asociadas siempre que se cumplan los requisitos que se especifican en la norma y que anteriormente hemos ido detallando. Y los requisitos introducidos reproducen cómo se determinaba la provisión contable por valores mobiliarios con anterioridad a la reforma contable. Recordamos que se realizaba la anotación contable por provisión de valores mobiliarios cuando el precio de adquisición de la participación era superior a los fondos propios al final del ejercicio corregido en las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistieran en el momento de la valoración posterior.

Con ello, por supuesto, no está diciendo que para los valores del grupo, multigrupo o empresas asociadas las entidades no tienen que cumplir la normativa contable, es decir que pueden contabilizar o no el deterioro contable de esos valores, ya que, en cualquier caso, sería fiscalmente deducible. No, las empresas deberán aplicar la normativa contable y aplicar el deterioro de los valores de acuerdo con la misma. No obstante, el gasto fiscalmente deducible por deterioro de valores del grupo, multigrupo o asociadas se determinará con independencia de su contabilización.

CASO PRÁCTICO

APLICACIÓN CONJUNTA DE LAS DISPOSICIONES TRANSITORIAS 26.ª, 28.ª Y 29.ª, DEL REAL DECRETO LEGISLATIVO 4/2004 POR EL QUE SE APRUEBA EL TRLIS, INTRODUCIDAS POR LA LEY 4/2008

ENUNCIADO

La sociedad «NOVOPLANSA» ha realizado con fecha 1/1/2008 todos los asientos y ajustes necesarios para la adaptación de sus estados financieros al nuevo PGC (PGC-07), es decir, ha realizado la primera aplicación del PGC. Los asientos realizados por esta primera aplicación **que afectan a la composición de su patrimonio neto** han sido los siguientes:

1. Por el registro del pasivo fiscal diferido correspondiente a una subvención de capital de 40.000 € recibida para la compra de un terreno.

Código	Cuentas	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	12.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (0,3 × 40.000) [1]		12.000

[1] Las subvenciones constituyen un ingreso en patrimonio neto y tendrá efectos en la BI del IS, en la medida en que la subvención se impute a la cuenta de P y G, en cuyo caso tributará por impuesto corriente. La empresa identifica este pasivo fiscal como DT-1.

2. Por el ajuste en determinadas Inversiones financieras (instrumentos de patrimonio, acciones) que en el PGC-07 se tienen que clasificar en dos categorías diferentes: Cartera de activos financieros mantenidos para negociar y Cartera de activos financieros disponibles para la venta, teniendo que valorar ambas carteras de forma obligatoria a valor razonable, la primera con efectos en P y G, y la segunda con efectos en patrimonio neto. Además, también se pueden clasificar en función del porcentaje de participación en la cartera GMA (participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas) cuya valoración es al coste.

- **Acciones «ABERTIS, SA»: Cartera de activos financieros mantenidos para negociar.**

Código	Cuentas	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio (2.000 × 15)	30.000	
540	Inversiones financieras temporales en capital (2.000 × 12)		24.000
113	Reservas voluntarias [2]		4.200
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles [(30% × (30.000 – 24.000)]		1.800

[2] Dado que este abono a reservas tiene la consideración de ingreso fiscal en la liquidación del IS-2008, la empresa debe reconocer un pasivo por diferencias temporarias imponibles, que identifica como DT-2.

- **Acciones «IBERDROLA, SA»: Cartera de activos financieros disponibles para la venta.**

Código	Cuentas	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (1.000 × 20)	20.000	
250	Inversiones financieras permanentes en capital (1.000 × 15)		15.000
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta [3] [0,7 × (20.000 – 15.000)]		3.500
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles [0,3 × (20.000 – 15.000)]		1.500

[3] Este ajuste no se integra en la base imponible (art. 15.1 del TRLIS), hasta que no se lleve a pérdidas y ganancias. Además, tampoco pasa por la cuenta de reservas, con lo cual no le es de aplicación la disposición transitoria 26.ª del TRLIS, la cual solo habla de cargos o abonos a partidas de reservas. El pasivo por DT imponibles que surge se identifica por la empresa como DT-3.

- **Acciones B de «SANTANDER»: Cartera de activos financieros disponibles para la venta.**

Adquirió 1.000 acciones a principios de 2007 a 12,1 € cada una. A 31/12/2007 el valor de cotización de cada acción es de 10 €, por lo que la empresa dotó la oportuna provisión por 2.100 €, que fue fiscalmente deducible.

La solución pasa por plantear dos alternativas, que exponemos, aunque nos inclinamos por la primera por considerarla más consistente con los criterios del Nuevo PGC.

Alternativa 1.ª

Código	Cuentas	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	12.100	
250	Inversiones financieras permanentes en capital		12.100

- Cancelación de la provisión (excepción a la regla de asunción de valoraciones) por valoración a valor razonable.

Código	Cuentas	Debe	Haber
297	Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo (PGC 90)	2.100	
113	Reservas voluntarias		1.470
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (2.100 × 0,3)		630

La empresa identifica este pasivo fiscal como DT-4.

- Registro de la variación de valor con efectos en patrimonio neto –cuenta 133– conforme dispone el PGC.

Código	Cuentas	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta (patrimonio neto)	1.470	
474	Activos por diferencias temporarias deducibles (2.100 × 30%)	630	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		2.100

La empresa identifica este activo fiscal que no tiene efectos en la liquidación del IS, como DT-5.

Alternativa 2.ª

Código	Cuentas	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	12.100	
250	Inversiones financieras permanentes en capital		12.100

- Cancelación provisión por compensación de su valor (excepción a la regla de asunción de valoraciones).

Código	Cuentas	Debe	Haber
297	Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo (PGC 90)	2.100	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		2.100

Esta solución no tiene efectos fiscales, la anterior sí.

Nótese que si la empresa aplicase el PGC-PYMES no procedería ajuste alguno, en la medida en que no existe la categoría «Activos financieros disponibles para la venta». Solo cambiaríamos la cuenta de provisión por la de deterioro.

3. Por la eliminación de las cuentas 200,201 y 202 del PGC-90, que no cumplen la definición de activo del marco conceptual del PGC-07, por lo cual procede darlas de baja con cargo a la cuenta de reservas.

Código	Cuentas	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias [4]	5.040	
474	Activos por diferencias temporarias deducibles (7.200 × 30%)	2.160	
200	Gastos de constitución		3.000
201	Gastos de primer establecimiento		2.400
202	Gastos de ampliación de capital		1.800

[4] Dado que los gastos de constitución, de primer establecimiento y de ampliación de capital son fiscalmente deducibles, puesto que según dispone el artículo 36.2 del Código de Comercio tienen la consideración de gasto contable (con independencia de que se anoten en una cuenta de reservas), procederá hacer un ajuste negativo al liquidar el IS-2008. Tal ajuste se tratará como una diferencia temporaria a la hora de liquidar y registrar el impuesto, reconociendo un activo por diferencias temporarias deducibles, que la empresa identifica como DT-6.

4. Por la baja de los ingresos diferidos por diferencias positivas en moneda extranjera distinta del euro y alta del pasivo por impuesto diferido correspondiente:

Código	Cuentas	Debe	Haber
136	Diferencias positivas en moneda distinta del euro	18.000	
113	Reserva por ajustes PGC-07		12.600
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (18.000 × 30%)		5.400

La empresa identifica este pasivo fiscal como DT-7.

5. En marzo de 2004 adquirió el 70% de las acciones de la sociedad «GRANLIOSA» por 36.000 €. De esta sociedad se dispone de la siguiente información:

- Fondos propios al inicio de 2004: 40.000 €.

  En el momento de la adquisición de la participación, la sociedad «GRANLIOSA» tenía plusvalías tácitas correspondientes a diversos inmovilizados. Por ese motivo, «NOVOPLANSA», pago más, respecto de lo que era el valor teórico de las acciones, además también se consideró en tal adquisición un pequeño fondo de comercio de la sociedad que se valoró en 2.000 €.

- Durante los ejercicios económicos 2005 a 2007, la sociedad vendió los inmovilizados que tenían las plusvalías tácitas y además obtuvo pérdidas, tal que el valor de los fondos propios a 31/12/07, ascendía a 30.000 €. «NOVOPLANSA» dotó provisiones acorde a la evolución de los fondos de «GRANLIOSA», las cuales fueron fiscalmente deducibles, de forma que a 31/12/07, tenía en su balance una provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo de 15.000 € (36.000 – 70% × 30.000).

- Durante el ejercicio económico ha obtenido beneficios de 1.000 €, tal que los fondos propios a fecha 31/12/08 ascienden a 31.000, no obstante se considera que la inversión es recuperable, ya que se valora el fondo de comercio en tal fecha, al igual que en 31/12/07 en 50.000 €.

  En base a esta información y antecedentes «NOVOPLANSA» ha hecho los siguientes asientos:

Código	Cuentas	Debe	Haber
240	Participaciones a largo plazo en partes vinculadas, empresas del grupo (PGC-07)	36.000	
240	Participaciones en empresas del grupo		36.000

Código	Cuentas	Debe	Haber
293	Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo en empresas del grupo (PGC 90)	15.000	
113	Reservas voluntarias		10.500
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (15.000 × 30%)		4.500

La empresa identifica este pasivo fiscal como DT-8.

- Procede la cancelación de la provisión, ya que la valoración del patrimonio neto en la fecha de cierre para las participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, conforme con los nuevos criterios supone tener en cuenta el valor del fondo de comercio implícito, por lo que la provisión no tiene razón de existir y por eso se da de baja con abono a reservas.

  Así tenemos que el patrimonio neto corregido al cierre es 31.000 + 50.000 = 81.000 y comparando el porcentaje de participación (que es el 70%) sobre dicho importe, respecto del precio de adquisición, podemos comprobar cómo no procede registrar contablemente pérdida por deterioro alguna, motivo por el que se ha cancelado la provisión que había en balance a 31/12/07.

  70% × 81.000 = 56.700 > 36.000 (Precio de adquisición).

Tal y como señala la disposición transitoria vigésimo sexta de la ley, la cancelación de dicha provisión genera contablemente un abono a reservas y, por tanto, conforme al párrafo tercero de la misma, este abono tendrá efecto en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, junto con el resto de los cargos y abonos que ha hecho durante el ejercicio.

No obstante, este efecto se puede ver contrarrestado al practicar la liquidación fiscal como consecuencia de la aplicación de la disposición transitoria vigésimo novena, aplicable en exclusiva

al año 2008. En este caso, se permite deducir, sin necesidad de imputación contable, la diferencia positiva entre los fondos propios existentes al inicio del período impositivo en que se adquirió la participación y los fondos propios existentes al cierre del ejercicio 2008, siempre que se corresponda con una provisión fiscalmente deducible que haya revertido, que es nuestro caso.

Transcribimos a continuación la disposición transitoria 29.ª del TRLIS, a la que hemos hecho referencia:

«Disposición transitoria vigésimo novena. Cálculo para el período impositivo 2008 de las correcciones de valor de participaciones en el capital de otras entidades.

Con efectos exclusivos para el primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2008, para determinar la base imponible de dicho período se podrá deducir, sin necesidad de imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, la diferencia positiva que resulte de aplicar lo establecido en el apartado 3 del artículo 12 de esta Ley, para lo cual se computarán los fondos propios al inicio del ejercicio en el que se adquirió la participación y los fondos propios al cierre del primer ejercicio iniciado en 2008, con el límite y demás condiciones establecidas en dicho precepto, siempre que la parte de esa diferencia imputable a períodos impositivos iniciados antes de dicha fecha se corresponda con provisiones fiscalmente deducibles en dichos períodos y que se abonen a cuentas de reservas con ocasión de la primera aplicación del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/ 2007, de 16 de noviembre, o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre».

Pues bien, en nuestro caso la diferencia (límite de deducción fiscal absoluto por deterioro de valor de las participaciones) a la que hace referencia el primer párrafo del artículo 12.3 del TRLIS es:

70% [40.000 (FP al inicio de 2004) – 31.000 (FP al cierre de 2008)] = 6.300

Pero también tenemos que calcular el exceso al que hace referencia el tercer párrafo del artículo citado, tal que el mismo es:

> EXCESO = Valor de la participación (minorado en cantidades deducidas en períodos anteriores) > Fondos propios al final del ejercicio + Plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición de la participación y que subsistan

Por lo tanto, el resultado del exceso es 14.300 = 36.000 – (31.000 + 0) × 70%.

Así, la cuantía máxima deducible fiscalmente no puede superar el importe del exceso anterior, por lo que en el caso que nos ocupa, la diferencia de 6.300 € será el importe deducible en la liquidación del IS-2008 por aplicación de la disposición transitoria 29.ª de la ley.

6. Por la eliminación de una reserva para acciones propias que tenía en su balance ya que la adquisición y tenencia de las mismas no constituyen activos según el NPGC, sino minoración de los fondos propios, por tanto procede reclasificarla como reservas voluntarias.

Código	Cuentas	Debe	Haber
115	Reserva para acciones propias	20.000	
113	Reservas voluntarias [5]		20.000

[5] Este abono a reservas no es ingreso fiscal puesto que no tiene la consideración de ingreso conforme a lo dispuesto en el artículo 36.2 del Código de Comercio. Es decir, es una mera reclasificación de una categoría de fondos propios.

En cuanto a las acciones propias, se reclasifican tanto el nombre como el número de cuenta.

Código	Cuentas	Debe	Haber
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales (NPGC)	20.000	
198	Acciones propias en situaciones especiales (PGC-90)		20.000

De acuerdo con todo lo anteriormente expuesto, la empresa desea calcular y registrar el Impuesto sobre Sociedades 2008. A estos efectos, se dispone de la siguiente información:

- El resultado contable en P y G antes de impuestos es de 90.000 €.
- El tipo de gravamen es el 30%.
- La empresa no ha realizado otras operaciones que supongan ajustes además de los expresamente señalados. No obstante, tiene registrados en su contabilidad gastos no fiscalmente deducibles por importe de 10.000 €.
- No tiene derecho a deducción alguna.
- Las retenciones y pagos a cuenta ascienden a 5.760 €.

A efectos del cálculo y registro del IS-2008, tenemos que tener en cuenta la disposición transitoria 28.ª de la ley que transcribimos a continuación:

«Disposición transitoria vigésimo octava. Integración en la base imponible de los ajustes contables por la primera aplicación del Plan General de Contabilidad.

1. Los cargos y abonos a cuentas de reservas, en cuanto tengan efectos fiscales de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria vigésimo sexta de esta Ley, se computarán conjuntamen-

te con la cantidad deducida en el primer período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2008 por la aplicación de lo establecido en la disposición transitoria vigésimo novena de esta Ley. El sujeto pasivo podrá optar por integrar el saldo neto, positivo o negativo, que haya resultado de dicho cómputo, por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los tres primeros períodos impositivos que se inicien a partir de dicha fecha.

Cuando alguno de esos abonos se correspondan con provisiones por depreciación de la participación tenida en el capital de otras entidades y en alguno de esos períodos impositivos se produjese una corrección de valor de esa participación fiscalmente deducible en los términos establecidos en el apartado 3 del artículo 12 de esta Ley que no se haya computado para calcular el saldo a que se refiere el párrafo anterior, se integrará en la base imponible como ajuste positivo, además, un importe equivalente a dicha corrección de valor, hasta completar dicho saldo y, en su defecto, el saldo que reste se distribuirá por partes iguales entre los restantes períodos impositivos...»

COMENTARIO: En el presente caso práctico, a todos los cargos y abonos (gastos e ingresos según el art. 36.2 del C. de Com.) registrados en la cuenta 113, Reservas voluntarias, a excepción de la reclasificación de la reserva para acciones propias, les resulta de aplicación el primer párrafo de la disposición transitoria 26.ª 1 , por lo que los mismos se integran en la base imponible del primer período impositivo que se inicie a partir de 1/1/2008, que es en la liquidación del IS-2008.

No obstante y dado que el saldo neto al que hace referencia la citada disposición transitoria 28.ª es positivo, la empresa opta por integrar el mismo por partes iguales en los próximos tres períodos impositivos. Así, la liquidación del IS-2008 y el registro contable de la misma sería el siguiente:

Liquidacion Impuesto Sociedades 2008	Importes
RESULTADO CONTABLE ANTES DEL GASTO POR IS	90.000
Ajustes por diferencias permanentes (con efecto en P y G)	10.000
+ 10.000	
Ajustes por diferencias temporarias [6]	
+ 33.900 – 6.300 = – 27.600/3 =	9.200
BASE IMPONIBLE	109.200
CUOTA ÍNTEGRA AL 30%	32.760
Deducciones en la cuota	–
CUOTA LÍQUIDA	32.760
Retenciones a cuenta y pago fraccionados	– 5.760
CUOTA DIFERENCIAL A INGRESAR	27.000

[6] El detalle y análisis de tales diferencias es el siguiente:

Ajustes disposición transitoria 26.ª	DT-2 DT-4 DT-6 DT-7 DT-8	6.000 2.100 –7.200 18.000 15.000	Estas diferencias a medida que se aplican en la BI del ejercicio, se tienen que ir dando de baja. En el presente caso la baja se producirá para cada una de ellas por terceras partes en cada ejercicio
	TOTAL	33.900	Total ajustes por aplicación de la disposición transitoria 26.ª
Ajuste disposición transitoria 29.ª	Deducción	–6.300	Nace una diferencia temporaria imponible entre el valor contable y el valor fiscal de las part. en empresas del grupo
Disposición transitoria 28.ª	Saldo neto	27.600	
Períodos de	Imputación	3 años	
	A integrar en la BI del IS	9.200 €	A integrar cada año en la BI del IS-2008, IS-2009 e IS-2010 [7]

[7] No obstante lo expuesto y dado que el saldo neto contiene abonos por provisiones de cartera, si con posterioridad en 2009, se produce un deterioro de valor por aplicación del artículo 12.3 del TRLIS, se integrará en la base imponible (ajuste positivo) un importe equivalente a dicho deterioro hasta que se agote el saldo neto señalado anteriormente, y el resto se integrará por partes iguales en los demás períodos impositivos que resten en su caso. Esta es una regla de imputación especial que da el segundo párrafo de la disposición transitoria 29.ª antes transcrita.

Código	Cuentas	Debe	Haber
A) REFLEJO DEL IMPUESTO CORRIENTE			
6300	Impuesto corriente	32.760	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		5.760
4752	Hacienda Pública, acreedora por Impuesto sobre Sociedades		27.000
B) REFLEJO DEL IMPUESTO DIFERIDO			
479	Diferencia temporaria imponible 6.000/3 × 30%	600	
6301	Impuesto diferido		600
479	Diferencia temporaria imponible 2.100/3 × 30%	210	
6301	Impuesto diferido		210
479	Diferencia temporaria imponible 18.000/3 × 30%	1.800	
6301	Impuesto diferido		1.800
479	Diferencia temporaria imponible 15.000/3 × 30%	1.500	
6301	Impuesto diferido		1.500
6301	Impuesto diferido	720	
474	Diferencia temporaria deducible 7.200/3 × 30%		720

…/…

…/…			
6301	Impuesto diferido	1.890	
479	Diferencia temporaria imponible 6.300 × 30%		1.890
C) IMPUTACIÓN DEL EFECTO IMPOSITIVO AL RESULTADO DEL EJERCICIO			
129	Resultado del ejercicio	34.260	
6300	Impuesto corriente		32.760
6301	Impuesto diferido		1.500

NOTA: Además, en la memoria de las cuentas anuales de los ejercicios correspondientes a dichos períodos (2008, 2009 y 2010) deberá mencionarse el importe de dicho saldo neto que en nuestro caso son 27.600 €, así como las cantidades integradas en la base imponible, que para el 2008 y siguientes será 9.200 € y las pendientes de integrar, que en las cuentas del ejercicio 2008 ascenderán a 18.400 € (27.600 – 9.200).

Nota final: En la consulta V0623-09 de 30 de marzo de 2009 (NFC032145) se plantean diversas cuestiones en relación con el efecto fiscal de la primera aplicación del PGC y en relación con la modificación efectuada al artículo 12.3 del TRLIS por la Ley 4/2008 de 23 de diciembre.

Núm.
42/2009

CONSULTAS A LA DGT SOBRE MATERIA CONTABLE EN EL ÁMBITO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES ¿QUIÉN ES COMPETENTE PARA RESOLVER?

Alejandro Blázquez Lidoy

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

Extracto:

En una reciente contestación de la Dirección General de Tributos (DGT) [Contestación de 27 de abril de 2009, consulta núm. V0884-09 (NFC032274)] se ha mantenido que ante cuestiones sobre el registro contable y sus efectos en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, «se procede a contestar aquellas cuestiones de naturaleza tributaria que son competencia de este Centro, dado que las cuestiones relativas a la contabilización de operaciones son competencia del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas». Lo que se plantea en este estudio es si la DGT puede inhibirse de su deber de contestar a cuestiones que afectan al resultado fiscal alegando un principio de competencia. El autor mantiene que es un deber de la DGT contestar a todas las dudas formuladas y, en lo que afecta a la contabilidad, la DGT debe solicitar informe al ICAC e incorporar en su contestación la respuesta dada, así como los efectos fiscales de la misma.

Palabras clave: consultas tributarias, consultas contables, ICAC, fondo económico, principio de competencia, seguridad jurídica y vinculación.

Sumario

1. La seguridad jurídica en la determinación del resultado contable y el fondo económico de las operaciones.

2. Un ejemplo real: el fondo económico de las operaciones realizadas por precio inferior al mercado por entidades no lucrativas en cumplimiento de sus fines.

3. Las contestaciones de la DGT frente a las del ICAC.

4. Conclusiones.

1. LA SEGURIDAD JURÍDICA EN LA DETERMINACIÓN DEL RESULTADO CONTABLE Y EL FONDO ECONÓMICO DE LAS OPERACIONES

Como bien es sabido, el Impuesto sobre Sociedades regulado desde la Ley 43/1995 toma como base el resultado contable a los efectos de determinar la base imponible. Tal y como establece el artículo 10.3 del TRLIS, precepto que ha permanecido inmutable desde su promulgación, «En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, 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». Por su parte, el artículo 143 de dicha norma dispone que «A los efectos de determinar la base imponible, la Administración tributaria aplicará las normas a que se refiere el artículo 10.3 de esta Ley».

Este marco legal debe ponerse en relación, además, con el nuevo Plan General Contable donde se ha establecido como paradigma de interpretación el acudir al verdadero fondo económico de la norma frente a la formalidad jurídica. En efecto, la Ley 16/2007 de Reforma y Adaptación de la Legislación Mercantil en Materia Contable para su Armonización Internacional con base en la Normativa de la Unión Europea, dispone que para lograr la imagen fiel «en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no solo a su forma jurídica» (art. 34.2 del Código de Comercio). Este cambio es subrayado por la propia Exposición de Motivos, que señala que «se exige en última instancia una calificación de los hechos económicos atendiendo a su fondo, tanto jurídico como propiamente económico, al margen de los instrumentos que se utilicen para su formalización». Este nuevo enfoque también se recoge en la Exposición de Motivos del Plan General Contable, Real Decreto 1514/2007, y en el propio texto a la hora de afrontar ciertos registros.

Esta situación, que ya criticamos en otro trabajo nuestro [1], plantea ahora un problema relacionado con la seguridad jurídica cuando un contribuyente quiere que alguien le resuelva cuál es el verdadero fondo económico de una determinada forma de operar a efectos de su registro contable [2]. Y, conforme se recoge en la Ley General Tributaria, parecería que, en principio, dicha institución debería ser la DGT.

2. UN EJEMPLO REAL: EL FONDO ECONÓMICO DE LAS OPERACIONES REALIZADAS POR PRECIO INFERIOR AL MERCADO POR ENTIDADES NO LUCRATIVAS EN CUMPLIMIENTO DE SUS FINES

Recientemente, una fundación, realizó ante la DGT una consulta tributaria sobre cuál era el régimen de las siguientes operaciones. En concreto, el texto de la pregunta era el siguiente [3]:

En una fundación, acogida a la Ley 49/2002, del régimen fiscal de privilegio, se van a producir las siguientes operaciones: Trabajos que hacen voluntarios a la fundación; Prestaciones de servicios de proveedores a precios inferiores de mercado por el hecho de que el receptor es una fundación; Prestaciones de servicios por precios inferiores a mercado realizadas por la fundación en cumplimiento de sus fines.

Que a la vista de los anteriores hechos se plantea la siguiente consulta:

1 Blázquez Lidoy, A., (2008), «Interpretación económica, derecho contable e impuesto sobre sociedades. La reforma por venir», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 15/2008, págs. 9-14.

2 Sanz Gadea (2009, Medidas Antielusión Fiscal, Documentos del Instituto de Estudios Fiscales, núm. 8, págs. 99 y 100) recoge el contenido de la Resolución del TEAC de 17 de mayo de 2007 sobre el fondo económico. Este autor afirma que «También es interesante destacar la reflexión que realiza el TEAC respecto de la adecuación del resultado contable a las normas mercantiles de naturaleza contable siguiendo la doctrina contenida en ciertas consultas del ICAC "... la inspección cita, por otra parte, en relación con el propio resultado contable unas consultas del ICAC que, en síntesis vienen a avalar la conclusión también en el ámbito contable de que cuando analizadas en cada caso las circunstancias concurrentes, el fondo económico de las transacciones no coincide con la forma jurídica empleada, el registro contable debe hacerse atendiendo a la naturaleza económica de la operación. En última instancia no es más que un reflejo de que en los distintos ámbitos del ordenamiento, se contempla la posibilidad de reacción, de rechazo de los efectos contrarios al mismo, amparados en un abuso de las vías ofrecidas por las normas...» (pág. 116); sin perjuicio de ello, el TEAC apunta que «... la apelación a estas resoluciones del ICAC no resulta imprescindible para legitimar la reacción del ordenamiento tributario una vez demostrada la concurrencia del fraude de ley...» (pág. 116), y acaba perfilando la referencia a la doctrina del ICAC afirmando que «... el ICAC sienta pues el criterio de analizarse el fondo económico de las operaciones de modo que si se comprueba que el objetivo perseguido no es el propio de una transmisión real entre activos entre personas jurídicas diferentes sin otros fines deben rechazarse los efectos perseguidos... Esto es, a juicio de este Tribunal lo destacable, sin que la referencia que el Instituto hace al fondo económico pueda entenderse como la reaparición de la doctrina de la prevalencia del fondo económico sobre la forma jurídica, como la interesada alega, por entonces ya desaparecida de la LGT, la modificación de la redacción dada al artículo 28.2 de la Ley 25/1995, sino más bien una aplicación a la incorporación de los motivos a la causa; desde la perspectiva contable lo que subyace son operaciones que responden o han de responder a la realidad económica; de ahí la importancia del fundamento económico de las mismas. Por otra parte, se estima que el criterio vertido por el ICAC es aplicable tanto a supuestos de simulación como de fraude de ley...» (págs. 118 y 119).

3 El texto de la consulta no viene recogido en la Contestación de la DGT de la manera expuesto. Este me ha sido provisto por cortesía de la fundación consultante.

(i) Si los trabajos que hacen voluntarios a la fundación se deben contabilizar de la siguiente manera con arreglo a la verdadera finalidad económica:

- Un gasto por prestación de servicios del voluntario.
- Un ingreso como donación de ese servicio.

Si la anterior contabilización fuera correcta ¿sería deducible el gasto si estuviera afecto a una actividad económica no exenta? ¿y el ingreso estaría exento con arreglo al artículo 6.1 a) de la Ley 49/2002?

(ii) Si las prestaciones de servicios de proveedores por precios inferiores a mercado a la fundación se deben contabilizar de la siguiente manera con arreglo a la verdadera finalidad económica:

- Un gasto por el total del servicio a precio de mercado.
- Un ingreso como donación por la diferencia entre el valor de mercado y el precio efectivamente cobrado.

Si la anterior contabilización fuera correcta ¿sería deducible la totalidad del gasto contabilizado a valor de mercado si estuviera afecto a una actividad económica no exenta?¿y el ingreso estaría exento con arreglo al artículo 6.1 a) de la Ley 49/2002?

(iii) Si las prestaciones de servicios por precios inferiores a mercado realizadas por la fundación en cumplimiento de sus fines se deben contabilizar de la siguiente manera con arreglo a la verdadera finalidad económica:

- Una venta por valor de mercado.
- Un gasto por donación o ayuda a beneficiarios.

Si la anterior contabilización fuera correcta ¿sería un ingreso computable por la totalidad del valor de mercado si fuera una actividad económica no exenta?¿y el gasto no sería deducible por considerarse aplicación de resultados del artículo 8.1 c) o una donación del artículo 14.1 e) del TRLIS?

La DGT, en Contestación de 27 de abril de 2009 [consulta núm. V0884-09 (NFC032274)] responde lo siguiente al consultante: «**De las diversas cuestiones recogidas en el escrito del consultante, a continuación se procede a contestar aquellas cuestiones de naturaleza tributaria que son competencia de este Centro, dado que las cuestiones relativas a la contabilización de operaciones son competencia del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas**». A partir de dicho instante, la Contestación de la DGT se limita a transcribir los preceptos de la Ley 49/2002, y dejar alguna afirmación controvertida en materia tributaria, como el hecho de sostener que están exentos los «dona-

tivos recibidos para colaborar con los fines de la entidad», como si, por el contrario, las donaciones para otras finalidades sí estuvieran sujetas [4].

Por su parte, se planteó una pregunta de carácter similar al ICAC. En concreto, la consulta era la siguiente:

Las fundaciones son entidades no lucrativas que operan por precios distintos al mercado cuando trabajan con sus beneficiarios. Con arreglo al artículo 34.2 del Código de Comercio, el fondo económico debe prevalecer sobre la forma jurídica. A la vista de lo anterior se pregunta, cómo se contabiliza, con arreglo a esa realidad económica, cuando:

(i) Se presta un servicio a un beneficiario por un precio muy inferior al mercado (por ejemplo, precio de mercado, 100, coste 70 y precio cobrado 30).

(ii) Se hacen prestaciones de servicios gratuitas por proveedores o se cobran por estos precios muy inferiores al mercado (por ejemplo, precio de mercado 100 y se cobra 30).

El ICAC contesta en relación a si debe acudirse al valor razonable que «hay que tener en cuenta que una de las peculiaridades de este tipo de entidades es que su actividad propia, a diferencia de lo que sucede con las empresas, **no tiene como finalidad la obtención de lucro, sino perseguir fines de interés general, por lo que al analizar el fondo económico de las diferentes transacciones efectuadas habrá de considerarse dicha finalidad** [5]».

La situación que se presenta en este caso para las fundaciones no es alentadora. A una pregunta similar, la DGT no contesta porque entiende que la responsabilidad es del ICAC, y este responde de una manera tan genérica que no queda claro cómo se contabiliza. Lo cierto, sin embargo, es que la situación tributaria en que quedan en este caso las fundaciones dista de ser halagüeña. En efecto, fiscalmente el hecho de que operaciones por debajo de mercado puedan considerarse o bien donaciones encubiertas a la entidad no lucrativa o, por el contrario, concesión de ayudas económicas a beneficiarios tiene unos efectos tributarios de carácter inmediato. Por ejemplo, imaginemos el caso de una fundación que presta un servicio con coste 100, valor de mercado 120 y por el que cobra al destinatario la cantidad de 40 por ser una operación en cumplimiento de fines. En una operativa formal, la fundación se limitaría a contabilizar el coste como gasto (100) y el ingreso de 40, por lo que tendría una pérdida de 60 unidades que nunca daría lugar a una cuota tributaria. Pero si interpretáramos el verdadero fondo económico de la operación el resultado podría ser el siguiente: el coste seguiría siendo de 100, pero se tendría que dar un ingreso de 120 y, a su vez, una ayuda económica o donación por 80 (la diferencia entre el valor de mercado y el precio cobrado) [6]. Fiscalmente, además, esta calificación

[4] No es objeto de este comentario analizar la exención de las donaciones. Básicamente se ha cuestionado si una donación de un bien que no se va a destinar a los fines fundacionales puede estar exento o no. Sería el caso, por ejemplo, de una fundación que tuviera una explotación de venta de productos no exentos y le regalaran diversos productos para dicha venta.

[5] Esta consulta, por lo que sabemos, no está publicada en el BOICAC. La consulta la realice personalmente en mi condición de auditor de cuentas.

[6] Así, en un informe del Tribunal de Cuentas a una Fundación del Sector Público estatal (BOCG de 11 de enero de 2007) se señala que los descuentos que se realizan en la realización de los cursos no se efectuó de manera independiente en la partida de ayudas monetarias para recoger el importe de las prestaciones monetarias derivadas del cumplimiento de los

tiene unos efectos inmediatos. La donación o ayuda sería una cantidad no fiscalmente deducible, ya sea por aplicación del artículo 14.1 e) o por el 122.2 b) del TRLIS, ya sea por el artículo 8.2 c) de la Ley 49/2002. Por su parte, las 120 unidades sí habría que computarlas como ingreso. Es decir, si la actividad no estuviera exenta, ya sea porque la entidad no estuviera en la Ley 49/2002 ya porque no estuviera contemplada en el artículo 7 de dicha norma, habría un beneficio tributario de 20 que se integraría en la base imponible.

Esto es un ejemplo sobre cómo la contabilización y el verdadero fondo económico afecta a la tributación de una fundación. Pero la filosofía general es aplicable a la totalidad de los casos y entidades. Se ha preguntado sobre la contabilización a dos instituciones ante una duda sobre el supuesto fondo económico y sus efectos fiscales y las instituciones competentes para contestar no se pronuncian de una forma satisfactoria.

3. LAS CONTESTACIONES DE LA DGT FRENTE A LAS DEL ICAC

El régimen jurídico de las Contestaciones de la DGT viene regulado en los artículos 88 y 89 de la LGT 58/2003 [7]. En concreto, el artículo 88.1 dispone que «Los obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda» y el artículo 89.1 establece el efecto vinculante para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante. Y, además, «Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta». En cualquier caso, y según se establece en el artículo 89.4, la contestación a las consultas tributarias escritas tendrá carácter informativo y el obligado tributario no podrá entablar recurso alguno contra dicha contestación.

Por su parte, el Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, establece en su disposición adicional décima que:

> «1. Las personas con competencias para la formulación de cuentas anuales o su verificación podrán efectuar consultas debidamente documentadas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, respecto de la aplicación de la normativa contable y de la de auditoría de cuentas, dentro del ámbito de competencias de dicho Instituto.

fines de la actividad. Por tanto, los descuentos a estudiantes se califican por el Tribunal de Cuentas como ayuda monetaria desde la perspectiva de la fundación.

7 Según se establece en el artículo 4.1 b) del Real Decreto 1127/2008, de 4 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Economía y Hacienda, corresponde a la DGT «La propuesta, elaboración e interpretación de la normativa del régimen tributario general...».

2. La consulta habrá de comprender todos los antecedentes y circunstancias necesarios para que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas pueda formarse el debido juicio, en caso contrario dicho Organismo podrá rechazar las consultas que se formulen.

3. La contestación tendrá carácter de mera información y en ningún caso constituirá un acto administrativo, no pudiendo los interesados entablar recurso alguno contra la misma.

4. La competencia para resolver las consultas será del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, previo informe del Comité consultivo, quien podrá delegar el mismo en las Comisiones Generales de Contabilidad y Auditoría.

5. Sin perjuicio de que las consultas reiteradas sobre un mismo asunto puedan instar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a la elaboración de una resolución de aplicación general, las consultas podrán ser publicadas en el Boletín del Instituto, siempre que se considere que tienen interés general».

El problema que se plantea, a la vista de lo anterior, es si, realmente, la DGT puede alegar que no tiene competencia para pronunciarse sobre una determinada materia y debe ser, por el contrario, el ICAC quien resuelva. Pues bien, a nuestro parecer, ante una pregunta sobre el régimen contable que afecte a la base imponible, la DGT estaba obligada a contestar acudiendo al propio ICAC [8]. En efecto, el artículo 67.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos, dispone que «Asimismo, se podrá solicitar de otros centros directivos y organismos los informes que se estimen pertinentes para la formación del criterio aplicable al caso planteado». Este *podrá* no puede ser una potestad voluntaria que quede en el ámbito discrecional sino una obligación impuesta por el propio alcance de las Contestaciones a las consultas con relación a la calificación [9]. En este sentido, los obligados tributarios podrán formular consultas «respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda» y el registro contable que afecte directamente a la base imponible es una pregunta que afecta a la calificación tributaria al haberse incorporado el resultado contable a la base imponible. De esta manera, el ICAC no se puede pronunciar sobre cuestiones fiscales, pero la DGT sí debe afrontar la materia contable cuando esta tenga efectos fiscales [10]. En este sentido, si cualquier

[8] No estaría obligada a contestar, a nuestro parecer, a la contabilización de operaciones que no tengan incidencia en la base imponible o cuota tributaria, como es el caso de aquellos supuestos donde exista una regulación específica tributaria. Es, por poner un ejemplo, el caso del actual artículo 12.3, que ha sido modificado por la Ley 4/2008. En el mismo se ha establecido un nuevo sistema de deducción por deterioro del valor de las participaciones. Pues bien, según se ha señalado en la Contestación de la DGT de 30 de marzo de 2009 (consulta núm. V0623-09), frente al régimen contable se ha establecido un régimen «*especial*» (y no alternativo) para determinar la corrección fiscal: ahora se determina «al margen de su tratamiento contable», en virtud del principio de especialidad.

[9] Cremades Ugarte (2008), «Las consultas tributarias escritas», en AA.VV., *Manual de aplicación de los tributos* (coord. Carmen Alcalá Sacristán), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, págs. 319-320) entiende que este precepto se enmarca dentro del principio general de lealtad institucional y que encuentra su fundamento en la actuación de la Administración con arreglo a los principios de eficacia y coordinación.

[10] En la Contestación del BOICAC de 9 de abril de 1992 [consulta núm. 2 (NFC002584)] el ICAC afirma que «En cuanto a la calificación fiscal que puedan merecer las operaciones antes indicadas, este Instituto no es competente para contestar con-

cuestión sobre contabilidad afecta a la cuota tributaria, entendemos que la DGT debe dirigirse al ICAC para que se pronuncie al respecto en tanto la competencia sobre cuestiones contables reside en dicho órgano [11]. Y con más razón cuando ambos organismos dependen del mismo Ministerio. Cualquier otra respuesta supondría, de hecho, un vaciamiento del fundamento de las consultas para los obligados tributarios; se trata de preservar la seguridad jurídica como elemento esencial. Y no resulta aceptable que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades no puedan acceder a dicho derecho de forma directa de la DGT.

Frente a dicha afirmación entendemos que no puede proponerse que el obligado tributario hubiera podido plantear dicha consulta directamente frente al ICAC. En primer lugar, porque podría darse el caso de que un determinado sujeto pasivo deba determinar su resultado con arreglo al Plan General Contable pero que, sin embargo, no deba formular cuentas anuales. En dicho caso, no estaría facultado para consultar al ICAC, en tanto solo pueden hacerlo quienes formulen las cuentas anuales. Esto sucede, por ejemplo, con los profesionales, agricultores o artesanos en el ámbito del IRPF, que no son sujetos que deban llevar contabilidad con arreglo al Código de Comercio. En segundo lugar, porque quizás la contestación del ICAC debiera ser objeto de matización en el ámbito tributario [12]. Es decir, es posible que la contestación contable no sea directamente extrapolable al ámbito fiscal [13]. Pensemos, por ejemplo, en qué hubiera pasado si los contribuyentes hubieran aplicado, con el anterior régimen en materia de operaciones vinculadas, la consulta núm. 3 del BOICAC 64 de diciembre de 2005, sobre la contabilización en el caso de que se trabajara por precios distintos al de mercado [14]. De esta manera, no es suficiente con incorporar la contestación del

sultas relativas al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso corresponda a los sujetos pasivos, por lo que las consultas en tal sentido deberán ser dirigidas a los órganos competentes de la Administración Tributaria».

11 A esto es necesario añadir que no es infrecuente que la DGT acuda a las consultas del ICAC a la hora de proveer una respuesta. Es el caso, por ejemplo, de la Contestación de 20 de diciembre de 2007 [consulta núm. V2739-07 (NFC028023)] sobre los derechos de superficie. Y lo que no parece aceptable es que a la hora de determinar los efectos fiscales de una operación la DGT sí pueda acudir a la doctrina publicada del ICAC y que, sin embargo, cuando se le planteen dudas contables con efectos fiscales alegue falta de competencia y de oficio no pida informe al propio ICAC.

12 Navarro Fauré (2007, *El Derecho Tributario ante el nuevo Derecho contable*, La Ley, Madrid, pág. 245), afirma que la interpretación de una norma contable por el ICAC debe ser aceptada por la Administración tributaria siempre que la citada interpretación contable no vulnere algún principio tributario de mayor rango.

13 A estos efectos puede traerse a colación el caso del Plan de Saneamiento de los Clubes de Futbol, donde la Liga Nacional de Futbol asumía la deuda con la Hacienda Pública y la Seguridad Social y el Club debía satisfacer unas cuotas extraordinarias. En dicho caso, en una contestación del ICAC a consulta formulada por el Consejo Superior de Deportes respecto al reflejo en las cuentas anuales de estas «cuotas extraordinarias», se señala que estas deberán reflejarse como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias, dentro de los resultados extraordinarios. Pues bien, tanto el TEAC como la Audiencia Nacional han sostenido que con independencia de que nos encontremos ante un gasto contable, fiscalmente no puede considerarse un gasto y no acepta la deducibilidad fiscal (por todas, SAN de 10 de julio de 2008, recurso núm. 240/2008).

14 El ICAC ya señalaba en la consulta núm. 3 del BOICAC 64 de diciembre de 2005 (NFC021899) (antes de la entrada en vigor del PGC de 2007) que con relación a las transmisiones intragrupo que cuando el precio «acordado difiriera del mismo, deberá tenerse en consideración la naturaleza económica híbrida que este hecho pondría de manifiesto (como expresa materialización del fondo económico de las operaciones), lo que es determinante a la hora de proceder a otorgar su adecuado tratamiento contable (por ejemplo, podría poner de manifiesto la existencia de donaciones entre las empresas o reparto de dividendos), tanto en la sociedad adquirente como transmitente de los elementos patrimoniales. En caso de no existir un valor fiable de mercado, por ser el mismo de imposible determinación en el momento de la transmisión del elemento objeto de esta de acuerdo con sus características, la valoración a otorgar por el adquirente debería consistir en el mejor valor que se entiende fiable (valor en el momento de entrada al grupo), por lo que se considera que en dicha situación debería producirse un mantenimiento del valor contable preexistente en el transmitente, considerándose procedente, en su caso, el valor contable consolidado del mismo.

ICAC. Es necesario que la DGT se pronuncie sobre los efectos fiscales de la misma. En tercer lugar, porque los efectos jurídicos de la contestación del ICAC nada tienen que ver con los de la DGT. En efecto, el apartado 3 de la disposición adicional décima establece que «La contestación tendrá carácter de mera información» y, por tanto, las contestaciones del ICAC no son fuente del Derecho [15]. En este sentido, la simetría con las contestaciones de la DGT es total. Pero, sin embargo, en el caso de las contestaciones de la DGT existe un efecto vinculante para el obligado tributario y, además, para todos aquellos que estén en la misma situación. Y esto no es predicable de la contestación del ICAC. De esta manera, una respuesta del ICAC dada para un determinado supuesto planteado por el contribuyente no vinculará a ninguna Administración, pero, sin embargo, si esa contestación se incorpora a una consulta tributaria sí adquirirá carácter vinculante a los efectos tributarios.

Por otro lado, hay que recordar que es la propia Administración quien puede determinar el resultado contable a los efectos de fijar la base imponible del impuesto (art. 143). De esta manera, si la DGT reconoce en la contestación citada que «que dado que las cuestiones relativas a la contabilización de operaciones son competencia del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas» esto debería alcanzar también al procedimiento inspector cuando se planteen dudas [16]. Lo que no parece

En este sentido, si el precio acordado fuese superior al valor que queda como mejor valor fiable (en su caso, el valor contable consolidado precedente), desde la perspectiva del transmitente, este estará percibiendo una contraprestación que desde un punto de vista racional valorativo no se corresponde con el bien entregado; este hecho pondría de manifiesto igualmente que la operación realizada podría tener una naturaleza económica híbrida, puesto que se perciben unos importes que pueden no ser equivalentes al bien enajenado, lo que en definitiva pondría de manifiesto un trasvase de recursos entre empresas del grupo.

Desde el punto de vista de las cuentas anuales individuales del transmitente, en el registro contable deberá tenerse en cuenta la relación que existe con el adquirente, resultando de aplicación los criterios contenidos en el Plan General de Contabilidad y sus normas de desarrollo para las distintas operaciones: donaciones, aportaciones de socios para compensar pérdidas...., entre otras posibles.

2ª. Por otra parte, y en todo caso, el registro contable de las operaciones debe realizarse siempre (entre empresas vinculadas o no) atendiendo al fondo económico que subyace en las mismas y con independencia de las denominaciones jurídicas utilizadas, una vez considerados en su conjunto todos los antecedentes y circunstancias de aquellas.

Al respecto cabe indicar que en los casos en que el fondo económico ponga de manifiesto una discordancia con la forma jurídica empleada, deberá registrarse la operación de acuerdo con su fondo económico, no existiendo una manera estándar de registro, que como se ha señalado dependerá del fondo de la operación, lo que requerirá un previo análisis concreto de esta, por parte de los administradores, y posteriormente de sus auditores, al corresponder a estos formular y auditar, respectivamente, las cuentas anuales de las sociedades».

15 El Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, dispone que «Se considerarán principios y normas de contabilidad generalmente aceptados los establecidos en: a) El Código de Comercio y la restante legislación mercantil. b) El Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales. c) Las normas de desarrollo que, en materia contable, establezca en su caso el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y d) la demás legislación española que sea específicamente aplicable» (apartado 7 del Marco Conceptual de la Contabilidad). De la misma manera, la disposición adicional cuarta del Reglamento de Auditoría de Cuentas.

16 Por otro lado, esta afirmación choca con otros comportamientos de la Agencia donde sí se atreve a hacer afirmaciones sobre contabilidad. Así, la propia AEAT (Departamento de Inspección Financiera y Tributaria), en una circular interna de 24 de abril de 2008 sobre operaciones vinculadas afirma «se puede afirmar que existe bastante similitud entre la norma fiscal y contable en cuanto a la obligación de valorar a precio de mercado, por lo que, en principio, el ajuste que debe hacer la empresa es un ajuste contable, salvo en casos excepcionales en que el valor razonable (contable) y el valor de mercado (fiscal) puedan diferir por la forma de determinación». Posteriormente señala que «la renta puesta de manifiesto por esta diferencia de valoración se calificará atendiendo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, con independencia de la forma o denominación que los interesados le hubieran dado. Es importante señalar que el tratamiento previsto en la norma fiscal es sustancialmente coincidente con el previsto en la normati-

aceptable es que el órgano consultivo de la AEAT entienda que la competencia para calificar contablemente es del ICAC y que en fase de inspección la Administración sí se sintiera competente para operar de forma autónoma. Es decir, a nuestro parecer no es posible que cuando un contribuyente acuda a la DGT en busca de seguridad jurídica esta se declare no competente y sí lo sea, sin embargo, la Inspección en fase de aplicación.

4. CONCLUSIONES

Tras la reforma de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades las dificultades y críticas jurídicas que se habían vertido con relación a la seguridad jurídica no eran pocas [17]. Y si algo ha traído el nuevo marco contable con la imposición del fondo sobre la forma no ha sido, precisamente, seguridad jurídica. Y no hay que olvidarlo, el propio Tribunal Constitucional ha tenido la oportunidad de recordar la importancia que tiene para los contribuyentes conocer con seguridad y antelación el tratamiento fiscal de una operación. Así, en su Sentencia 173/1996 (NFJ004656), el Tribunal afirmó que «el conocimiento previo de las consecuencias tributarias es imprescindible a la hora de planificar cualquier actividad empresarial, en tanto el tributo es siempre un componente más –y, a menudo, nada despreciable, del coste de la misma». O como señala la STJCE de 21 de febrero de 2006 [Halifax, As-255/02 (NFJ021677)], y aunque a efectos de IVA, el «imperativo de seguridad jurídica se impone con especial rigor cuando se trata de una normativa que puede implicar consecuencias financieras, a fin de permitir que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que se les imponen».

En un Impuesto como el de Sociedades, donde se ha producido un reenvío a otro sector jurídico, la DGT, precisamente como garante de la seguridad jurídica y los principios de buena fe y de confianza legítima, no puede alegar falta de competencia para inhibirse. Ciertamente, quien debe resolver las dudas contables es el ICAC. Pero si se cuestiona sobre el tratamiento contable

va contable. La norma 21 del PGC establece que, en su caso, si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación. Se da entrada al principio contable del fondo sobre la forma, por lo que contablemente deben reflejarse en las cuentas anuales los desplazamientos patrimoniales que hayan podido producirse por la diferencia entre el valor razonable y convenido por las partes».

17 Ferreiro Lapatza (2006), «Simplificación; base imponible y renta empresarial», *Quincena Fiscal*, núm. 21 (documento obtenido en soporte informático sin paginación) ha señalado el hecho de que la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se asiente en la contabilidad «supone, en primer lugar un ataque directo al principio de legalidad y, por tanto a la libertad y a la seguridad, dos de los pilares en los que se asientan nuestra democracia; un principio, el de legalidad, de exigencias mucho más estrictas, como se sabe, en el ámbito de la fiscalidad que en el ámbito de la contabilidad... Son la seguridad y la certeza del Derecho las que sufren un ataque más fuerte. Pues las normas jurídicas escritas, abstractas (al servicio de la seguridad) y generales (al servicio de la igualdad), son sustituidas por los principios generalmente aceptados en contabilidad, por normas y usos contables, interpretaciones, criterios y técnicas varias que nada tienen que ver con la regla smithiana –no solo jurídica– de la certeza, a la que tienen derecho los agentes económicos, los contribuyentes y todos los ciudadanos. Las normas contables no sirven, dado el grado de incertidumbre que forzosamente encierran, para delimitar o medir la capacidad económica que debe ser gravada por un tributo. El resultado contable no puede ser escogido como objeto del tributo si el legislador quiere cumplir con las exigencias constitucionales de la tributación».

vinculado a sus efectos en la base imponible entendemos que la DGT tiene el deber de solicitar informe al ICAC, incorporando su respuesta y determinando los efectos fiscales de la misma. Otra solución creemos que atentaría contra el fundamento de las consultas y las obligaciones de la Administración. En definitiva, la doctrina sentada por la DGT en Contestación de 27 de abril de 2009 [consulta núm. V0884-09 (NFC032274)] donde se sostiene que «se procede a contestar aquellas cuestiones de naturaleza tributaria que son competencia de este Centro, dado que las cuestiones relativas a la contabilización de operaciones son competencia del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas» nos parece incorrecta.

Núm.
43/2009

¿ES COMPARABLE LA INFORMACIÓN CONTABLE ANTES Y DESPUÉS DE LAS NIIF?

Gonzalo Rodríguez Pérez
John Slof
Magda Solà Tey
Departamento de Economía de la Empresa.
Universidad Autónoma de Barcelona

Extracto:

El estudio analiza el impacto de la aplicación de las NIIF en las magnitudes más importantes de las cuentas anuales consolidadas de grupos que cotizan en el mercado continuo español, ofreciéndose explicaciones a los cambios encontrados con el PGC90. Para numerosas empresas se dan cambios materiales al pasar a NIIF (definidos como diferencias de 10% o más en su valoración). Las partidas con cambios más importantes son los activos financieros (en el caso del 44% de las empresas), el resultado (40%), pasivos no corrientes (38%) y el patrimonio neto (31%), aunque en muchas otras hay cambios también relevantes. A causa del cambio de las partidas anteriores, las ratios de rentabilidad cambian de forma material para aproximadamente la mitad de las empresas, y la de endeudamiento total para un 30%.

Palabras clave: políticas contables, comparabilidad, NIIF y PGC90.

Sumario

1. Introducción.

2. Diseño de la investigación.

3. Resultados.

4. Discusión.

   4.1. Comparabilidad de las partidas de activo.

   4.2. Comparabilidad del patrimonio neto y los pasivos.

   4.3. Comparabilidad de las partidas de la cuenta de resultados.

   4.4. Comparabilidad de las ratios.

5. Conclusiones e implicaciones.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

Diferentes estudios han demostrado diversos beneficios de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) sobre las normativas locales de diversos países. Por ejemplo, para STREET, GRAY y BRYANT (1999), mejoran la capacidad de los inversores para tomar decisiones, permiten la comparación entre países y reducen el riesgo y el coste del capital para las empresas. SODERSTROM y SUN (2007), en un resumen de literatura, concluyen que la adopción de las NIIF reduce la asimetría de información, mostrando menor manipulación del resultado, y disminuye el coste de capital y los errores de predicción.

El Reglamento (CE) 1606/2002, de 19 de julio, sobre la aplicación de las NIIF en la Unión Europea daba a los Estados miembros la opción de permitir o exigir a las sociedades cuyos valores son admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado que, a partir del 1 de enero de 2005, elaborasen sus cuentas consolidadas de conformidad con las NIIF. En España se optó por la exigibilidad de dichas normas, por lo que a partir de esta fecha la base de la formulación de las cuentas anuales de las empresas afectadas cambió.

El objetivo de esta investigación es comprobar hasta qué punto la información financiera elaborada por las empresas que cotizan en el mercado continuo de la bolsa española al aplicar las NIIF es comparable a la elaborada a partir del anterior marco normativo, el Plan General de Contabilidad de 1990 (PGC90). Analizamos para ello sus cuentas consolidadas del ejercicio 2004, dado que gracias al régimen de la transición disponemos para este ejercicio de datos preparados bajo ambas normativas. En concreto, determinamos las divergencias en las principales partidas del balance y la cuenta de resultados, así como el impacto en diferentes ratios derivadas de las mismas. Se identifica en cuáles de ellas se producen cambios materiales, y se analiza cuál es la normativa específica y las razones que han provocado los cambios.

En esta investigación se encuentran evidencias de no comparabilidad entre las dos normativas en numerosas partidas contables. Las diferencias más relevantes se encuentran en los gastos financieros (cambian para el 52% de las empresas), inmovilizado intangible (45%) y material (38%), activos financieros (44%), resultado neto (40%), deuda a largo plazo (38%), impuesto de sociedades (38%) y patrimonio neto (31%), en algunos casos incrementando la cifra obtenida según las NIIF y en otros disminuyéndola. El total de activo sin embargo varía para pocas empresas, ya que incrementos de sus componentes al aplicar las NIIF se compensan con reducciones de otras partidas. Derivado de lo anterior, las ratios de rentabilidad cambian para aproximadamente el 50% de las empresas, en algunos casos incrementando su valor al aplicar las NIIF y en otros disminuyéndolo. Las ratios de endeudamiento varían para un número menor de empresas: 27% en caso del endeudamiento total y 20% para la solvencia a corto plazo. La aplicación de los criterios de valoración a valor razonable y coste amortizado parecen ser las principales causas de las variaciones anteriores, seguidas de reclasificaciones entre partidas.

La falta de comparabilidad entre la información del PGC90 y las NIIF tiene dos implicaciones importantes:

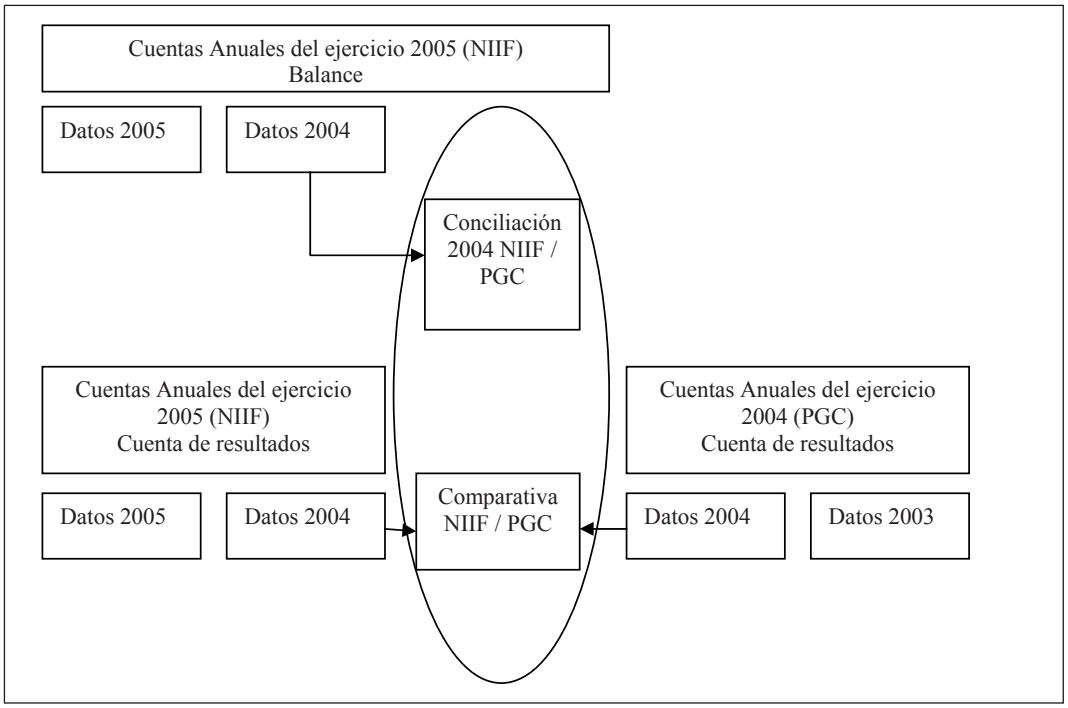
- Existe una discontinuidad en los datos históricos disponibles (PGC90 hasta 2004 y NIIF a partir de esta fecha); esto afecta tanto a inversores y analistas como a investigadores y reguladores, que desean realizar análisis de series temporales.

- Los indicadores contables cambian de forma relevante en la mayoría de las empresas; esto puede llevar a cambios en la toma de decisiones, como podría ser una reorientación de las inversiones.

Tras esta introducción se presentan el diseño de la investigación, la muestra y las medidas de comparabilidad utilizadas. Posteriormente se presentan los resultados, que se comentan a continuación, para pasar finalmente a las conclusiones e implicaciones.

2. DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN

El estudio se realiza sobre los grupos de empresas no financieras que cotizaban en el mercado continuo de la bolsa española en diciembre de 2005. De un total de 102 grupos, 21 no presentaban toda la información requerida, por lo que la muestra final es de 81 empresas. En el ejercicio de 2005 estos grupos estaban obligados por primera vez a utilizar las NIIF. La Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) exigió para el ejercicio 2004, además, la presentación de un balance con un formato intermedio entre el exigido por las NIIF y el del PGC90, reconciliando estas dos informaciones sobre la misma estructura formal. Estos requerimientos han creado una situación única, puesto que los balances a diciembre de 2004, bajo la normativa del PGC90, se pueden comparar con las del 2004 bajo la normativa NIIF. En cuanto a la cuenta de resultados no existía la exigencia de un informe de reconciliación, por lo que se ha optado por comparar la información del ejercicio de 2004 utilizando las cuentas del período 2004-2003 (elaborada según el PGC90) y las del período 2005-2004 (elaborada según las NIIF).



Se seleccionaron partidas y ratios, tanto por la importancia de su magnitud como por estar, a priori, posiblemente afectadas por los cambios introducidos por las NIIF en cuanto a criterios de valoración y clasificación.

Para comparar las magnitudes entre las NIIF y el PGC90 nos basamos en el índice de comparabilidad, propuesto por primera vez por GRAY (1980), y comúnmente utilizado en otros estudios posteriores (WEETMAN, JONES, ADAMS y GRAY, 1998; ADAMS, WEETMAN, JONES y GRAY, 1999; STREET, NICHOLS y GRAY, 2000 y HAVERTY, 2006):

$$\left(1 - \frac{partida_{NIIF} - partida_{PGC}}{\left|partida_{NIIF}\right|}\right) \times 100 \qquad \textbf{[1]}$$

Con el fin de eliminar los problemas derivados de valores extremos de este índice, se han eliminado algunas observaciones, de tal manera que su rango de variación se sitúe entre 0 y 200. El valor 100 corresponde a los casos en que no existe diferencia entre la partida valorada según los dos sistemas contables. Un índice con un valor superior a 100 indica que la partida elaborada según las NIIF es inferior a la elaborada según el PGC90 y un valor inferior a 100 indica lo contrario.

Estudios previos, como la investigación de ADAMS, WEETMAN, JONES y GRAY (1999) consideran que un cambio es relevante, importante o «material» si el índice de comparabilidad se mueve por encima o debajo del 10%, porcentaje que también hemos adoptado.

3. RESULTADOS

En los **gráficos 1, 2 y 3** se muestra para cada partida de los estados financieros estudiada el porcentaje de empresas cuyo índice de comparabilidad indica cambios materiales, es decir, diferencias de valoración superiores a 10%. En las **tablas 1, 2 y 3** se muestran los valores medios por empresa de las partidas y ratios calculadas según el PGC90 y las NIIF para dos submuestras: la de las empresas con un aumento material en la partida o ratio correspondiente (índice de comparabilidad por debajo de 90; NIIF > PGC90), y la de las empresas con una disminución material en la partida o ratio (índice de comparabilidad por encima de 110; NIIF < PGC90). Por lo tanto, se analizan en las **tablas 1, 2 y 3** para cada partida las mismas empresas que las reflejadas en los **gráficos 1, 2 y 3**.

Para cada una de las submuestras anteriores se ofrece además el porcentaje medio de variación de cada una de las partidas entre NIIF y PGC90, indicando si esta variación es o no significativamente diferente de cero. Dado que de la práctica totalidad de las partidas y ratios analizadas no sigue una distribución normal, y además se trata de un número pequeño de observaciones, se calcula un test de rangos de Wilcoxon. Este test permite establecer si existen diferencias significativas de rango entre las magnitudes y es el equivalente no paramétrico a la t-Student para diferencias de medias.

4. DISCUSIÓN

4.1. Comparabilidad de las partidas de activo.

La influencia sobre el total del activo del paso del PGC90 a NIIF no es muy importante, ya que al pasar a NIIF el mismo aumenta de forma material solo para el 7% de las empresas y disminuye para el 10% (**gráfico 1**), con porcentajes medios de incremento del 17% y del 27%, respectivamente (**tabla 1**), que son de los más bajos en cada submuestra (empresas que incrementan o disminuyen el valor de la partida). Sin embargo, hay numerosos componentes del activo que sí varían de forma material para muchas empresas; esta paradoja se explica por el hecho de que los incrementos de unas partidas se ven compensados por disminuciones de otras, por lo que finalmente el total de activo es parecido (no varía por encima del +/–10%) para la mayoría de las empresas.

GRÁFICO 1. *Partidas de balance. Porcentaje de empresas con cambios materiales (superiores a +/–10%) en el índice de comparabilidad (número de empresas analizadas para cada partida entre paréntesis).*

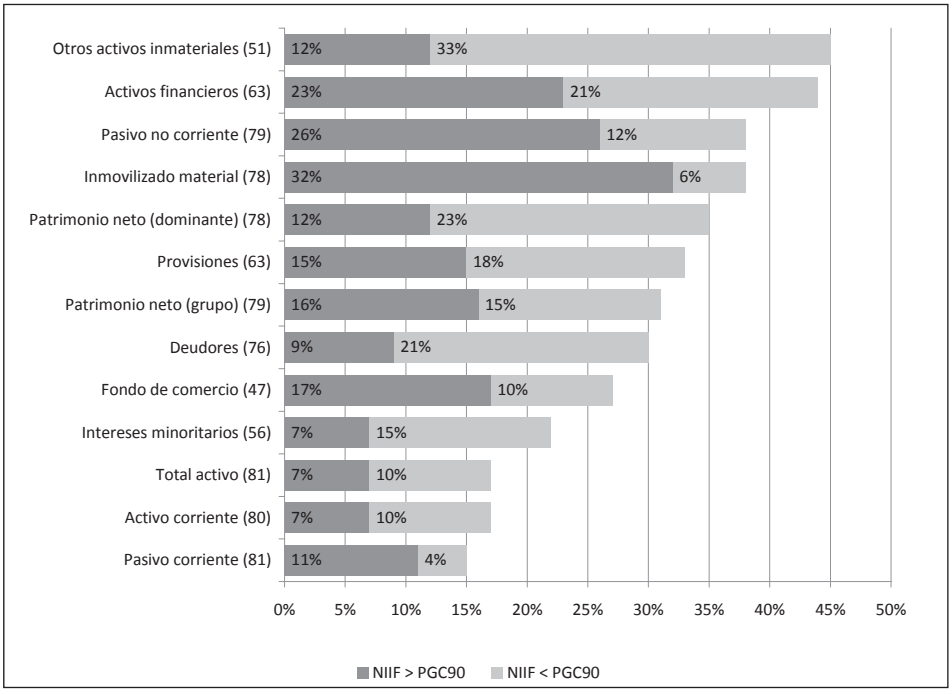


TABLA 1. *Partidas de balance. Medias PGC90/NIIF e incremento medio de cada partida para las submuestras de empresas con un índice de comparabilidad inferior a 90 y superior a 110.*

	Empresas con índice de comparabilidad inferior a 90 (NIIF > PGC)			Empresas con índice de comparabilidad superior a 110 (NIIF < PGC)		
	Media PGC90 (M€)	Media NIIF (M€)	Diferencia entre NIIF y PGC90 (%)	Media PGC90 (M€)	Media NIIF (M€)	Diferencia entre NIIF y PGC90 (%)
Partidas de activo						
Activo total	734	876	17.2 ***	3.526	2.826	26.6**
Inmovilizado material	607	744	22.6 ***	2.253	1.583	32.4**
Fondo de comercio	228	288	35.2 ***	1.200	933	35.0***
Otros activos inmateriales	162	555	40.0 ***	577	418	46.5***
Activos financieros	296	417	40.2 ***	1.564	999	42.3***
Deudores	82	110	35.3 **	1.017	812	33.7***
Activos corrientes	666	768	19.5 ***	852	744	13.2***
Partidas de patrimonio y pasivo						
Patrimonio soc. dominante	293	362	21.0***	2.609	2.015	24.4***
Intereses minoritarios	18	27	38.6**	505	273	45.7***
Patrimonio neto del grupo	492	608	22.0***	3.800	2.783	22.2***
Pasivo no corriente	189	243	23.6***	896	569	43.1***
Pasivo corriente	406	420	26.6***	151	119	19.8
Provisiones totales	135	165	29.8***	221	167	37.4***

** Incremento significativamente diferente de cero al nivel 0.05 (p-valor < 0.05).

*** Incremento significativamente diferente de cero al nivel 0.01 (p-valor < 0.01).

Los otros activos intangibles forman la partida que varía de manera material para el mayor número de empresas (**gráfico 1**). Para un 33% de las 51 empresas analizadas el valor de esta partida es materialmente menor calculado según las NIIF, mientras que en solo un 12% es superior. Dos factores pueden explicar la disminución de valor al aplicar las NIIF: en primer lugar, el endurecimiento de los requisitos de activación de los gastos de investigación y desarrollo, no permitiendo las NIIF, a diferencia del PGC90, activar los gastos de investigación. En segundo lugar, debería tenerse en cuenta la posibilidad de una reclasificación de activos intangibles como activos no corrientes mantenidos para la venta, que formarían parte del circulante según las NIIF. Por otro lado, los activos materiales mantenidos en régimen de arrendamiento financiero que según el PGC90 se clasificaban como intangibles pasan ahora a clasificarse como materiales.

Tras la partida de otros activos intangibles, los activos financieros son la segunda partida del balance que más a menudo ha variado materialmente. Prácticamente en el mismo número de empresas estos activos disminuyen o aumentan de valor al aplicar las NIIF (21% *vs*. 23%). En total, en esta partida se observan cambios en el 44% de las empresas (**gráfico 1**). El porcentaje de variación de los

activos financieros es muy similar en las dos submuestras, 40% si NIIF > PGC90 y 42% si NIIF < PGC90, siendo una de las tasas de variación más altas (**tabla 1**).

La explicación al incremento de valor de los activos financieros al aplicar las NIIF está en que las mismas obligan a que algunos de estos se contabilizan a valor razonable, como los clasificados en la cartera de negociación y los disponibles para la venta. Por otro lado, destaca la fuerte disminución que se produce en la valoración de las acciones propias al aplicar las NIIF, tanto a corto como a largo plazo (dato que no se muestra en la tabla), para la submuestra NIIF < PGC90.

Respecto a la partida de inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, su importancia cuantitativa respecto al total de activos hace que su comportamiento condicione el del activo total en numerosas empresas. Como observamos en el **gráfico 1**, para el 32% de las 78 empresas analizadas la cifra de inmovilizado material según las NIIF es materialmente mayor a la calculada según el PGC90. Tan solo para un 6% de las empresas sucede lo contrario, y para el resto el cambio no es material. La variación media de esta partida es mayor para la submuestra de empresas en que NIIF < PGC90 (32,4%, **tabla 1**).

El alto porcentaje de empresas para las que el inmovilizado según las NIIF es materialmente mayor, se puede explicar debido a que esta normativa da opción a las empresas a valorar a estos activos a valor razonable. Por otro lado, las NIIF obligan a reclasificar cualquier inmovilizado que ya no se utilice en la actividad de la empresa y esté disponible para la venta como activo corriente, siempre que cumpla determinadas condiciones. En este caso, algunas de las partidas que se consideran en el inmovilizado con el PGC90 serán clasificadas como activo corriente con las NIIF, actuando en sentido contrario al incremento de valor que hemos visto anteriormente para numerosas empresas y pudiendo explicarse por qué para algunas empresas la cifra de inmovilizado según el PGC es menor a la presentada según las NIIF.

El fondo de comercio varía de forma material para el 27% de las 47 empresas analizadas (**gráfico 1**). Para el 10% disminuye su valor materialmente al aplicar las NIIF y aumenta para el 17%. El porcentaje de variación en las dos submuestras es el mismo (35%, **tabla 1**). Dos elementos pueden explicar el comportamiento de esta partida. Por un lado, la definición del perímetro de consolidación puede haber cambiado al aplicar las NIIF, variando entonces el fondo de comercio al alza o a la baja. Por otro lado, según el PGC90 el fondo de comercio se ha de amortizar con un límite máximo de 20 años, mientras que según las NIIF esta partida tan solo se ha de modificar en caso de sufrir depreciación. En algunas empresas esta depreciación puede superar a la considerada según un criterio lineal de amortización, que es el habitualmente empleado por las empresas.

Dentro del activo corriente se distinguen las partidas de existencias, deudores, tesorería y los activos no corrientes mantenidos para la venta. El comportamiento de estas partidas es diferente, pero globalmente el activo corriente aumenta de forma material al pasar a NIIF para el 7% de las empresas y disminuye para el 10% (**gráfico 1**). El incremento medio del activo corriente para las dos submuestras consideradas es en ambas de los más bajos. Dentro del activo corriente, el elemento más destacable, tanto por su variación (entre el 34%-35% para las dos submuestras) como por su importancia numérica, es a la cifra de deudores. Para el 21% de las 76 empresas analizadas esta magnitud disminuye más de un 10%, es decir, representa un cambio material, frente al 9% en que aumenta. Las causas de las variaciones anteriores habría que buscarlas en diferentes valores de las estimaciones de insolvencias o bien en la contabilización a coste amortizado.

Respecto a la partida de activos no corrientes mantenidos para la venta, hemos de tener en cuenta que esta partida, que proviene de reclasificaciones del inmovilizado y que no existía en el PGC90, ahora presenta valores para 17 de las empresas de la muestra cuando consideramos las NIIF.

4.2. Comparabilidad del patrimonio neto y los pasivos.

Dos son los rasgos más destacables: en primer lugar, los pasivos a largo plazo cambian materialmente para un 38% de las 79 empresas analizadas (para el 26% aumentan y para el 12% disminuyen). En segundo lugar, también el patrimonio neto [1] cambia de forma material para el 31% de las empresas, aunque se reparten por igual los incrementos y las disminuciones. Globalmente el incremento de los pasivos se compensa con la disminución del patrimonio.

En el **gráfico 1** observamos cómo el patrimonio neto cambia de forma material para el 31% de 79 empresas, repartiéndose aproximadamente por igual los incrementos y las disminuciones al pasar a NIIF (16% *vs*. 15%), y con incrementos medios similares para ambas submuestras (22%). No sucede así al considerar el patrimonio de la sociedad dominante, puesto que para un 23% de las empresas disminuye más de un 10% al calcularlo según las NIIF, mientras que para un 12% aumenta, siendo los incrementos medios similares a los del patrimonio del grupo. Cabe explicar estas variaciones por el efecto que la primera aplicación de las NIIF tiene sobre el patrimonio, llevándose numerosos ajustes a reservas a causa del cambio de sistema contable, que afectan a unas empresas de forma positiva y a otras de forma negativa. La disminución de la cifra de patrimonio neto de la sociedad dominante también se ve explicada por la disminución global (resultado no presentado) de los ingresos a distribuir en diferentes ejercicios, debido a la diferente contabilización tanto de las subvenciones como de las diferencias de cambio. Las diferencias en el comportamiento entre el patrimonio neto de la dominante y el patrimonio neto total hay que buscarlas en el comportamiento de la partida de intereses minoritarios. Son mayoría las empresas que disminuyen materialmente esta partida al aplicar las NIIF frente a las que la aumentan (15% *vs*. 7%), siendo el incremento medio (**tabla 1**) elevado para ambas submuestras (38% si NIIF > PGC90 y 40% para NIIF < PGC90). La diferente definición del grupo a consolidar según las NIIF explicaría tanto estas diferencias como las señaladas anteriormente.

Los pasivos a largo plazo son la partida del pasivo que cambia materialmente para más empresas, pues de 79 un 26% incrementan su valor y un 12% lo disminuyen (**gráfico 1**). El incremento medio es moderado para las empresas en que NIIF > PGC90 (24%, **tabla 1**), pero es de los más altos para las empresas en que NIIF < PGC90 (43%). La contabilización a coste amortizado podría explicar estas variaciones, así como la inclusión de los impuestos diferidos.

Las provisiones constituyen otra partida que presenta cambios materiales para numerosas empresas: 33% de 53, repartidas en un 15% para las que NIIF > PGC90 y 18% para NIIF < PGC90, (**gráfico 1**). Las variaciones medias son además relativamente importantes respecto al resto de partidas. Ello es debido a que con las NIIF varía la cuantificación de las provisiones, exigiéndose en algunos casos la aplicación de técnicas más complejas que las actuales para su cálculo. Por otro lado, la definición de pasivo de las NIIF, en las que se exige para su reconocimiento que se trate de una

[1] En este estudio se han considerado para calcular el valor del patrimonio del PGC90 las mismas partidas que en los estados financieros elaborados según las NIIF.

obligación presente surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento del cual deba desprenderse de recursos, deja fuera a algunas provisiones que podían reconocerse en el PGC90, como las provisiones para grandes reparaciones (que afectarán muy especialmente, por ejemplo, a las empresas cuya actividad sea el transporte aéreo, ya que en el momento de su dotación aún no ha surgido la obligación), o el fondo de reversión (que afectará principalmente a las empresas que tienen concesiones).

Una partida con muy pocos cambios es el pasivo corriente. Varía para el 11% en el caso de que NIIF > PGC90 (aunque con un 27% de variación media) y un 4% si NIIF < PGC90, sin que para estas empresas la variación media sea significativa.

4.3. Comparabilidad de las partidas de la cuenta de resultados.

El aspecto más remarcable en relación con la cuenta de resultados es la magnitud del cambio que se produce en el resultado neto del grupo. En total un 40% de las 77 empresas analizadas presentan un cambio material en esta magnitud, el 19% incrementándolo y el 21% disminuyéndolo (**gráfico 2**), con variaciones medias de alrededor del 20% en las dos submuestras consideradas (**tabla 2**). El comportamiento del resultado antes de impuestos, del resultado atribuido a la sociedad dominante, del impuesto de sociedades y del resultado de explotación es muy similar.

GRÁFICO 2. *Partidas de resultados. Porcentaje de empresas con cambios materiales (superiores a +/–10%) en el índice de comparabilidad (número de empresas analizadas para cada partida entre paréntesis).*

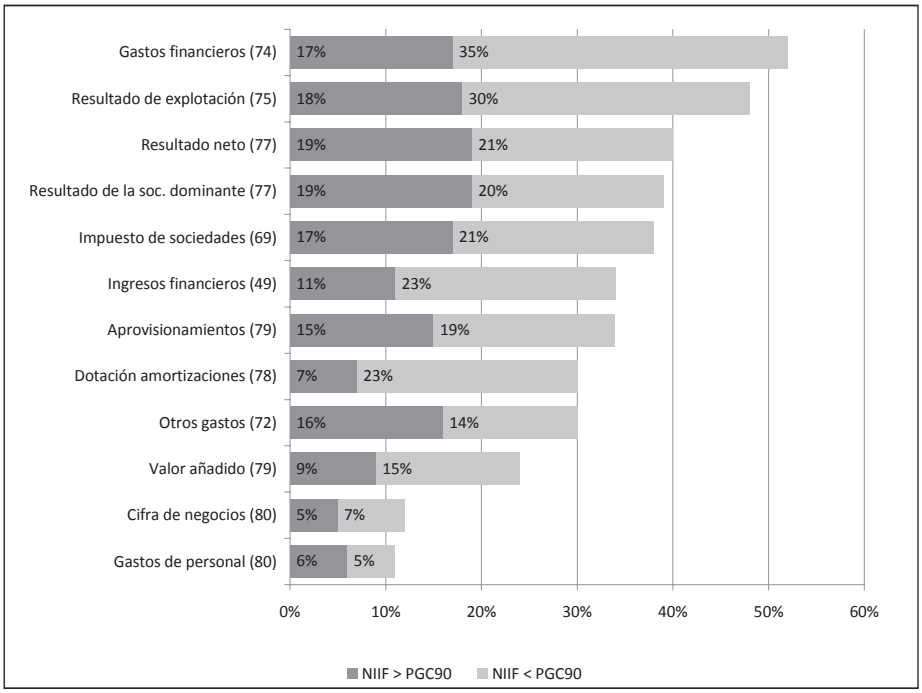


TABLA 2. *Partidas de resultado. Medias PGC90/NIIF e incremento medio de cada partida para las submuestras de empresas con un índice de comparabilidad inferior a 90 y superior a 110.*

	Empresas con índice de comparabilidad inferior a 90 (NIIF > PGC)			Empresas con índice de comparabilidad superior a 110 (NIIF < PGC)		
	Media PGC90 (M€)	Media NIIF (M€)	Diferencia entre NIIF y PGC90 (%)	Media PGC90 (M€)	Media NIIF (M€)	Diferencia entre NIIF y PGC90 (%)
Cifra de negocios	238	475	46.8	2.895	2.335	34.9**
Aprovisionamientos	380	778	45.2***	1.258	922	33.6***
Otros gastos	903	1.100	28.4***	260	173	37.5***
Valor añadido	137	204	43.5**	330	244	31.9***
Gastos de personal	1.043	1.224	36.1	342	263	45.0
Dotación a las amortizaciones	109	188	50.9***	47	35	36.4***
Resultado de explotación	45	75	30.7***	406	357	11.7
Ingresos financieros	66	150	43.3***	16	12	38.5***
Gastos financieros	150	266	37.1***	118	78	38.6***
Impuesto sobre el beneficio	151	197	43.3***	43	31	16.5
Resultado neto del grupo	175	214	20.0***	110	84	22.6**
Resultado sociedad dominante	153	196	21.1***	74	54	22.4**

** Incremento significativamente diferente de cero al nivel 0.05 (p-valor < 0.05).

*** Incremento significativamente diferente de cero al nivel 0.01 (p-valor < 0.01).

La causa principal de la variación del resultado neto del grupo la encontramos en la variación del resultado de explotación, que cambia materialmente para el 48% de las empresas (para el 18% si NIIF > PGC90, con variación media del 31%, y para el 30% si NIIF < PGC90, cuya variación media no es significativamente diferente de cero). Por lo tanto, la variación de las partidas de fuera de la explotación compensan el comportamiento del resultado de explotación, ya que la variación media del resultado neto es menor que la de este en el caso de NIIF > PGC90.

Del análisis de las partidas de explotación hemos de destacar los cambios producidos en las partidas de aprovisionamientos y de otros gastos, por el alto porcentaje que representan sobre el resultado. La cifra de aprovisionamientos cambia de forma material para un 34% de 79 empresas y la de otros gastos en un 30% de 72, repartiéndose estos porcentajes más o menos por igual entre empresas que incrementan o disminuyen esta cifra al pasar a NIIF. Las variaciones medias de estas partidas son relativamente altas para las dos submuestras consideradas (**tabla 2**). Sin embargo, la falta de desagregación de estas partidas nos impide establecer hipótesis sobre cómo las NIIF han influido en su modificación. La variación de la cifra de negocios, afecta materialmente a muy pocas empresas (de 80 empresas, el 5% aumentan su valor y el 7% lo disminuyen). Por lo que respecta a las amortizaciones, otra partida con un cierto peso en el resultado, para un 7% de las empresas

aumenta su valor materialmente al pasar a NIIF, y disminuyen para el 23%. Los decrementos se podrían explicar por el hecho de que los activos no corrientes mantenidos para la venta (partida que no existía en el PGC90, y que, como hemos visto, con las NIIF ahora presenta valores) dejan de amortizarse. Los incrementos se explicarían por el hecho de que al revalorizar activos ocurre lo mismo con las amortizaciones, aunque numerosas empresas pueden haber optado por revalorizar y considerar directamente el valor neto.

Ingresos y gastos financieros también se modifican para numerosas empresas. El valor de los ingresos financieros varía de forma material en el 34% de las 49 empresas consideradas; en el 23% disminuye al pasar a NIIF y en el 11% aumenta. Mucho más importantes son los cambios en el reconocimiento de los gastos financieros al aplicar las NIIF. Es la partida del resultado que varía para más empresas, puesto que en el 52% lo hace de forma material, de las cuales en el 35% disminuye al pasar a NIIF y en el 27% aumenta. Los incrementos medios en las dos submuestras son también muy elevados (37% y 39%, respectivamente). La contabilización a coste amortizado explicaría en gran parte estos cambios en las partidas financieras. Sin embargo, el peso de estas partidas en el total del resultado no es muy importante.

Como comentario adicional los gastos de personal, otra partida con fuerte peso en el resultado, varían para muy pocas empresas, siendo las variaciones medias en las submuestras consideradas no significativamente diferentes de cero.

4.4. Comparabilidad de las ratios.

El rasgo más destacable a la vista del **gráfico 3** es la gran cantidad de empresas (alrededor del 50% de entre 77 y 79 empresas) que experimentan un cambio material en las ratios ROA, ROE y ROI. En el caso de la ROA, el efecto no es debido tanto a la variación del activo (denominador de la ROA), que no muestra cambios materiales para muchas empresas, sino al cambio en el resultado neto (numerador de estas ratios), que varía para el 40% de las empresas al pasar a NIIF, en algunos casos aumentando y en otros disminuyendo. En el caso de la ROE, la explicación basada en el resultado es similar, pero a ello se añade que el patrimonio (denominador de la ratio) varía para más empresas que en el caso del activo, lo que hace que la variación de la ROE resulte material para más empresas que la de la ROA. En el caso de la ROI, además de lo anterior, hay que tener en cuenta el importante cambio para numerosas empresas en los gastos financieros, lo que hace que al pasar a NIIF esta ratio disminuya de forma material para el 31% de las analizadas. Por lo que respecta a las variaciones medias de estas tres ratios, se sitúan entre el 18% y el 29% en las diferentes submuestras analizadas (**tabla 3**), aunque a la vista de las cifras medias parece que la variación más alta la encontramos en la ROE: la media aumenta siete puntos para las empresas en que su valor según las NIIF es materialmente mayor y disminuye casi cinco puntos en los casos en que su valor según las NIIF es menor.

GRÁFICO 3. *Ratios. Porcentaje de empresas con cambios materiales (superiores a +/– 10%) en el índice de comparabilidad (número de empresas analizadas para cada partida entre paréntesis).*

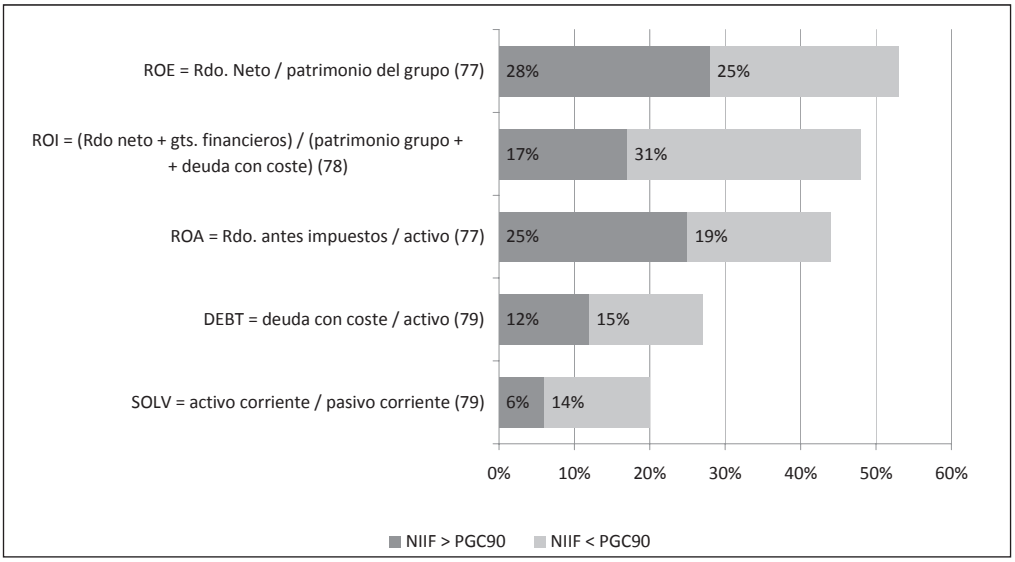


TABLA 3. *Ratios. Medias PGC90/NIIF e incremento medio de cada partida para las submuestras de empresas con un índice de comparabilidad inferior a 90 y superior a 110.*

	Empresas con índice de comparabilidad inferior a 90 (NIIF > PGC)			**Empresas con índice de comparabilidad superior a 110 (NIIF < PGC)**		
	Media PGC90	Media NIIF	Diferencia entre NIIF y PGC90 (%)	Media PGC90	Media NIIF	Diferencia entre NIIF y PGC90 (%)
ROA = resultado antes de impuestos/ total activo	6,0	7,6	24.1***	5,3	3,6	26.1***
ROE = resultado neto/ patrimonio grupo	4,1	11,1	18.2**	8,0	3,2	27.3***
ROI= [(resultado neto + gastos financieros)/ (patrimonio grupo + exigible con coste)]	13,2	16,1	21.7***	6,9	5,1	28.7***
DEBT=deuda con coste / activo	28,0	35,2	19.6***	22,4	18,1	23.3***
SOLV= activo circulante / pasivo circulante	76,8	100,2	22.5***	127,6	95,6	31.6***

** Incremento significativamente diferente de cero al nivel 0.05 (p-valor < 0.05).

*** Incremento significativamente diferente de cero al nivel 0.01 (p-valor < 0.01).

En el caso de las ratios de endeudamiento total y solvencia a corto existen relativamente pocas empresas con un cambio material (27% y 20%, respectivamente, sobre 79 empresas). La explicación estaría en que los activos y pasivos corrientes varían para muy pocas empresas, y en que la variación de la deuda a largo plazo para numerosas de ellas afecta a todas las ratios que la incorporan, en nuestro caso en endeudamiento total.

5. CONCLUSIONES E IMPLICACIONES

Varios estudios han analizado las divergencias entre las NIIF y diferentes regulaciones locales, en especial la conciliación con los U.S. GAAP, sin que exista un acuerdo general en las conclusiones. En la **tabla 4** se presenta un resumen de los resultados de algunos de estos estudios.

TABLA 4. *Resultados de estudios que comparan normativas contables.*

Estudio	Normativas comparadas	Partidas en que hay diferencias materiales
Adams, Weetman, Jones & Gray (1999)	US GAAP *vs*. UK GAAP	• Fondo de comercio • Inmovilizado material
Street, Gray y Bryant (1999)	NIIF *vs*. US GAAP	• Resultado • Gastos en I+D • Diferencias de cambio • Combinaciones de negocio
Harris y Muller (1999)	NIIF *vs*. US GAAP	• Resultado • Activo neto
Street, Nichols y Gray (2000)	NIIF *vs*. US GAAP	• Diferencias poco significativas
Haverty (2006)	NIIF *vs*. US GAAP	• Inmovilizado material
Hung y Subramanyam (2007)	NIIF *vs*. Principios contables alemanes	• Activos y pasivos fiscales • Revalorización de activos • Provisiones

Como se comprueba a la vista de la **tabla 4**, los resultados no proveen una evidencia inequívoca de comparabilidad entre las NIIF y los principios de contabilidad generalmente aceptados en los países analizados.

En el presente estudio se analiza el impacto de la aplicación de las NIIF, frente al PGC90, en las magnitudes más importantes de las cuentas anuales consolidadas de los grupos que cotizan en el mercado continuo español, así como en una serie de ratios de síntesis. El ejercicio analizado es el de 2004, que es el único que permite la comparación entre las cifras obtenidas según los dos sistemas contables. El análisis se efectúa a partir del índice de comparabilidad, calculado a partir del que ela-

bora GRAY (1980), y considerando que se produce un cambio importante en una partida, «material», cuando la magnitud varía por encima o por debajo del 10%.

La principal conclusión de este estudio es que para numerosas empresas se dan cambios materiales en elementos importantes del activo, el patrimonio y el resultado, lo que afecta al análisis de las mismas efectuado desde una perspectiva económica y financiera. Considerando los cambios materiales de partidas de activo, cabe destacar que para el 44% de empresas varía la cifra de activos financieros, posiblemente a causa de la revalorización o reclasificación de los mismos, y para el 45% de empresas varían los activos intangibles (para un 33% de las mismas disminuye el valor). El patrimonio neto varía de forma material para un 31% de empresas, repartiéndose por igual aquellas empresas para las cuales aumenta y aquellas para las que disminuye. En el caso de los pasivos a largo plazo, para un 26% de empresas aumenta su cifra y para un 12% disminuye. Considerando cifras agregadas podría suceder que cambios en un sentido anulasen a cambios en otro sentido. Debido a ello puede parecer que el cambio contable no tiene apenas impacto cuando se consideran datos promedios, pero teniendo en cuenta a cada empresa individualmente, comprobamos como una gran parte de ellas se ve afectada en magnitudes significativas para el análisis.

Respecto al análisis de las partidas de la cuenta de resultados, se mantienen las observaciones de carácter general indicadas en el párrafo anterior. Hemos de destacar que el resultado neto varía de forma material para un 40% de empresas (aproximadamente repartidas por igual las disminuciones e incrementos), el resultado de explotación para un 48% y los gastos financieros para un 52% (el efecto de la contabilización según el criterio de coste amortizado puede ser aquí muy relevante). Hay que destacar también el gasto por impuesto de sociedades que varía materialmente para un 38% de empresas, por lo que el efecto fiscal de la nueva contabilización es también considerable para muchas empresas.

Los efectos de los cambios anteriores en los indicadores de rentabilidad varían también materialmente para la mitad de las empresas como consecuencia básicamente del cambio en los resultados, el patrimonio, la deuda a largo y los gastos financieros. Las ratios de deuda no se ven afectadas en tantos casos como las de rentabilidad, aunque para las empresas con cambios estos tienen un porcentaje de variación relativamente importante. El cambio en los pasivos no corrientes explicaría los cambios en la ratio de endeudamiento total.

Las implicaciones de la transición del PGC90 a las NIIF son, como se ve, numerosas, y afectan a diversos colectivos. Hay que distinguir, sin embargo, el nivel macro y microeconómico. Considerando cifras a nivel agregado, diferencias en un sentido anulan a las de otro sentido, por lo que no existen demasiados cambios. A nivel de empresas individuales los cambios son considerables, y cada caso puede presentar diferentes efectos a la hora de aplicar las NIIF. Los agentes que diseñan políticas a nivel global han de tener en cuenta el efecto anterior, puesto que aunque agregadamente parecen no existir cambios, sí pueden encontrarse al considerar diferentes tipos de empresas. A nivel micro, analistas e inversores han de considerar los cambios que en cada empresa se producen al aplicar las NIIF, teniendo en cuenta que las comparaciones temporales pueden no ser válidas (entre los períodos en que eran de aplicación el PGC90 y las NIIF). Los efectos anteriores también han de ser considerados por los investigadores, particularmente, al realizar estudios que analicen series temporales.

Bibliografía

Adams, C; Weetman, P.; Jones, E. y Gray, S. [1999]: «Reducing the burden of US GAAP reconciliations by foreign companies listed in the United States: the key question of materiality», *The European Accounting Review*, 8 (1): 1-22

Gray, S. J. [1980]: «The impact of international accounting differences from a security-analysts perspective: Some European evidence», *Journal of Accounting Research*, 18 (Spring): 64-76.

Harris, M. S. y Muller, K. A., III. [1999]: «The market valuation of IAS vs. U.S.-GAAP accounting measures using Form 20-F reconciliations», *Journal of Accounting and Economics*, 26: 285-312.

Haverty, J. L. [2006]: «Are IFRS and U.S. GAAP converging? Some evidence from People's Republic of China companies listed in the New York Stock Exchange», *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 15: 48-71.

Hung, M. and Subramanyam, K. R. [2007]: «Financial statement effects of adopting International Accounting Standards: the case of Germany», *Review of Accounting Studies*, 12 (4): 623-657.

Soderstrom, N. S. y Sun, K. J. [2007]: «IFRS Adoption and Accounting Quality: A review», *European Accounting Review*, 16 [4]: 675-702.

Street, D. L., Gray, S. J. and Bryant, S. M. [1999]: Acceptance and observance of International Accounting Standards: an empirical study of companies claiming to comply with IASs, *The International Journal of Accounting*, 34 (1): 11-48.

Street, D. L., Nichols, N. B., y Gray, S. J. [2000]: «Assessing the acceptability of international accounting standards in the U.S.: An empirical study of the materiality of U.S. GAAP reconciliations by non-U.S. companies complying with IASC standards», *The International Journal of Accounting*, 35 (1): 27-63.

Van der Meulen, S.; Gaeremynck, A. y Willekens, M. [2007]: «Atribute Differences between U.S. GAAP and IFRS earnings: An exploratory Study», *The Internacional Journal of Accounting*, 42: 123-142.

Weetman, P. E., Jones, A. E., Adams, C. A., & Gray, S. J. [1998]: «Profit measurement and UK accounting standards: A case of increasing disharmony in relation to U.S. GAAP and IAS's», *Accounting and Business Research*, 28 (3): 189-208.

CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC

JOSÉ ANTONIO TORIBIO TEMPRADO (Consulta 3, BOICAC 74)
ANNA AYATS VILANOVA (Consulta 5, BOICAC 74)
Profesores del CEF

BOICAC núm. 74, junio 2008. Consulta 3. Régimen de transición.

SUMARIO:

Sobre cómo opera el régimen de transición al Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en relación con unas acciones que otorgan el control sobre otra sociedad y que fueron adquiridas, mediante una aportación no dineraria, en el ejercicio anterior a la entrada en vigor del nuevo Plan.

Respuesta:

El régimen de transición está regulado en las disposiciones transitorias del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC).

Según lo previsto en la disposición transitoria primera, los criterios contenidos en el nuevo PGC deberán aplicarse de forma retroactiva con las excepciones que se indican en las disposiciones transitorias segunda y tercera del citado real decreto.

La disposición transitoria tercera contiene las reglas específicas en relación con las combinaciones de negocios realizadas con anterioridad a la elaboración del balance de apertura. No obstante, en un caso como el planteado en la consulta en el que la combinación de negocios se origina como consecuencia de la aportación no dineraria de unas acciones que otorgan el control sobre otra y que de acuerdo con lo establecido en la norma de registro y valoración 19.ª contenida en la segunda parte del PGC, se valoran conforme a lo previsto en la norma de instrumentos financieros, se considera de aplicación la disposición transitoria primera, en virtud de la cual la empresa podrá optar por mantener el valor de los elementos patrimoniales que deban incluirse en el balance de apertura por los valores previos (sin perjuicio de la aplicación del valor razonable) o por los resultantes de la aplicación de las nuevas normas siempre que esta opción se aplique a la generalidad de elementos.

Asimismo, debe advertirse que de acuerdo con lo establecido en el apartado 3 de la disposición transitoria cuarta del mismo real decreto, la fecha de transición es la fecha del balance de apertura del ejercicio en que se aplique por primera vez el nuevo PGC, salvo que la empresa incluya información comparativa del ejercicio anterior adaptada, en cuyo caso, será la fecha del balance de apertura de dicho ejercicio anterior.

EJEMPLO:

La sociedad «ALFA» tomó control sobre «BETA» el 1 de enero del año 2007, fecha en la que adquiere el 60 por 100 de su capital mediante la aportación de terrenos. Las acciones se escrituraron en su valor razonable de 1.000.000 u.m., siendo el valor contable de los terrenos aportados 550.000 u.m.

Se pide:

a) Determinar el valor contable de la participación en la fecha de apertura del ejercicio 2008 (comienzo del primer ejercicio abierto tras la entrada en vigor del nuevo PGC).

b) Ajustes de transición que procedan en su caso, en forma de asiento.

La operación se acogió a lo dispuesto en el artículo 94 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, de modo que la participación recibida quedó valorada para fines de impuestos por el valor contable de los elementos patrimoniales transferidos.

Solución:

Conforme a las normas vigentes con anterioridad a la entrada en vigor del PGC, la entidad debió valorar la participación por el menor valor entre:

a) El coste del elemento entregado, neto de amortizaciones; y

b) El valor que se le atribuía en la escritura de constitución o ampliación de capital.

Por tanto, el asiento que debió efectuar fue:

Concepto	Debe	Haber
Participaciones en empresas del grupo (240)	550.000,00	
Terrenos y bienes naturales (220)		550.000,00

Conforme a la disposición transitoria primera del Real Decreto 1514/2007, la entidad puede optar entre:

a) Mantener los valores contables obtenidos de la aplicación de las normas contables vigentes con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 16/2007, con excepción de los instrumentos financieros a valor razonable; y

…/…

…/…

b) Aplicar retroactivamente las nuevas normas de valoración a la totalidad de los elementos patrimoniales.

Opción a): mantenimiento de los valores contables

En este caso, la transición al nuevo PGC no origina ningún ajuste de transición específico, ni da lugar por consiguiente a la aparición de diferencias temporarias en los estados financieros de la inversora.

Concepto	Debe	Haber
Participaciones a largo plazo en empresas del grupo (2403)	550.000,00	
Participaciones en empresas del grupo (240)		550.000,00

Opción (b): aplicación retroactiva de las normas de valoración

Suponiendo que la entidad optase por la revisión de la valoración de los activos y pasivos reconocidos en el balance de apertura [bien al amparo del apartado d) del párrafo 1 de la disp. trans. 1.ª, bien porque la entidad pertenezca a un grupo que presenta cuentas consolidadas conforme a las NIIF adoptadas por la UE y se haga uso de la opción que proporciona la disp. trans. 6.ª], la entidad deberá ajustar el valor de la participación recibida hasta el valor razonable que tenía en la fecha de aportación (suponiendo que la operación tiene naturaleza comercial, puesto que la entidad no recibe la totalidad del capital en acciones de la participada: véase la Consulta 6 del BOICAC 74), usando una cuenta de reservas como contrapartida:

Concepto	Debe	Haber
Participaciones a largo plazo en empresas del grupo (2403)	550.000,00	
Participaciones en empresas del grupo (240)		550.000,00

Concepto	Debe	Haber
Participaciones a largo plazo en empresas del grupo (2403)	450.000,00	
Reservas voluntarias (113)		450.000,00

El cambio de valor de la participación origina la aparición de una diferencia temporaria imponible. Aunque dicha diferencia se localiza (retrospectivamente) en la fecha del reconocimiento inicial de un activo (la participación), no puede excluirse el reconocimiento inicial del pasivo por impuesto diferido porque surge como consecuencia de una combinación de negocios. No obstante, la sociedad tenedora puede controlar, aparentemente, la reversión de las diferencias: en tal caso, se omite el reconocimiento del pasivo si es probable que dicha reversión no se produzca en el futuro previsible. De no ser así, la entidad hará:

…/…

…/…

Concepto	Debe	Haber
Reservas voluntarias (113)	135.000,00	
Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)		135.000,00

BOICAC núm. 74, junio 2008. Consulta 5. Deterioro de valor.

SUMARIO:

Sobre diversas cuestiones en relación con los criterios de deterioro de valor recogidos en la norma de registro y valoración 9.ª de inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas (apartado 2.5.3 de la citada norma), contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad. En concreto:

Cuestión 1. En la estimación del valor recuperable a partir del patrimonio neto de la entidad participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de valoración:

- *Cuestión 1.1. Si se debe considerar el efecto impositivo de las plusvalías tácitas.*
- *Cuestión 1.2. Si se incluye el fondo de comercio inicial menos las correcciones valorativas del mismo.*
- *Cuestión 1.3. Si se incluyen otros intangibles generados desde la fecha de adquisición.*

Cuestión 2. Se plantea también si el citado criterio que toma en consideración el patrimonio neto de la sociedad participada corregido por las plusvalías tácitas debe utilizarse solo en circunstancias en las que no es posible determinar de manera fiable los flujos de efectivo futuros y, por tanto, si la sociedad debe tratar, siempre que sea posible, de obtener valoraciones de sus inversiones.

Cuestión 3. Se plantea si debe procederse a registrar el deterioro en una situación en la que el valor actual de los flujos de efectivo indica la necesidad de registrar un deterioro pero, sin embargo, el valor teórico contable más las plusvalías tácitas probadas es mayor que el coste de la inversión registrado en libros, considerando la compañía que dicho importe de VTC más plusvalías es más fiable que el descuento de flujos.

Cuestión 4. El consultante señala que la valoración por flujos de efectivo suele estar disponible para las inversiones en empresas del grupo y multigrupo, pero en las inversiones en empresas asociadas la información disponible puede ser muy limitada, planteando cómo realizar este tipo de valoraciones en estos casos.

Respuesta:

a) Antecedentes.

La norma de registro y valoración 9.ª, en su apartado 2.5.3, aborda el deterioro de valor de las inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, estableciendo lo siguiente:

«Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que el valor en libros de una inversión no será recuperable. El importe de la corrección valorativa será la djferencia entre su valor en libros y el importe recuperable, entendido este como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y el valor actual de los flujos de efectivo futuros derivados de la inversión, calculados, bien mediante la estimación de los que se espera recibir como consecuencia del reparto de dividendos realizado por la empresa participada y de la enajenación o baja en cuentas de la inversión en la misma, bien mediante la estimación de su participación en los flujos de efectivo que se espera sean generados por la empresa participada, procedentes tanto de sus actividades ordinarias como de su enajenación o baja en cuentas. Salvo mejor evidencia del importe recuperable de las inversiones, en la estimación del deterioro de esta clase de activos se tomará en consideración el patrimonio neto de la entidad participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración...».

En definitiva, la norma establece que se ha de realizar una corrección valorativa cuando el valor contable de la participación sea superior a su valor recuperable (el mayor entre los flujos de venta y los flujos derivados del mantenimiento de la inversión –estimados a través de dividendos o a partir de los flujos que genera la empresa–). Salvo mejor evidencia, en la estimación del mismo se tomará en consideración el patrimonio neto corregido por las plusvalías tácitas existentes en el momento de la valoración.

A este respecto, en la medida en que el término plusvalía quiere servir de estimador del importe recuperable, se ha de considerar que:

- Ha de incluir todos los valores que forman parte del importe recuperable de la empresa, por lo tanto, incluye el fondo de comercio que exista en el momento en que se realiza la valoración, así como cualquier otro valor.
- Ha de calcularse en su importe neto, y de su cálculo pudiera resultar un valor negativo.

Para el cálculo del fondo de comercio existente y, por tanto, del valor de la plusvalía total, habría que estimar el valor total de la empresa por los métodos directos de cálculo del valor recuperable (valor razonable menos costes de venta o valor de los flujos de efectivo de la inversión), por lo que el método indirecto de estimación a partir del patrimonio neto es útil en aquellos casos en que puede servir para demostrar un valor recuperable mínimo sin la necesidad de realizar un análisis más complejo cuando de aquel se deduce que no hay deterioro.

El procedimiento de determinación de valor a partir del patrimonio neto de la participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de valoración, no debería llevar a un resultado dife-

rente del importe recuperable, tal y como queda definido en la propia norma. Se trata de una vía que pretende exclusivamente facilitar la aplicación de la norma sobre correcciones valorativas en aquellos casos en que esta metodología de forma clara y simple pueda evidenciar la no existencia de deterioro.

b) Conclusiones.

Cuestión 1.1. En el cómputo de plusvalías se ha de tener en cuenta el efecto fiscal.

Cuestiones 1.2. y 1.3. El término plusvalía, en la medida en que quiere estimar el importe recuperable, ha de incorporar el fondo de comercio, que podría ser negativo, y cualquier otra plusvalía tácita (incluidas las relativas a intangibles) existente en el momento en que se realiza la valoración.

Cuestiones 2 y 3. El método de estimación del valor recuperable a partir del valor del patrimonio neto ajustado por plusvalías se utilizará salvo mejor evidencia del importe recuperable. En consecuencia, la selección del método ha de ser realizada en función del que proporcione mejor evidencia.

El objetivo del procedimiento de cálculo a partir del patrimonio neto corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración, es facilitar la aplicación práctica de los criterios relativos a las correcciones valorativas de estas inversiones, evitando la necesidad de hacer un análisis más complejo en aquellas situaciones en que su cálculo pueda proporcionar indicios claros de que no existe deterioro.

Cuestión 4. Por lo que se refiere a las participaciones en empresas asociadas y aunque generalmente se contará con menor información, ello no ha de impedir que se realice el análisis de la recuperabilidad con base en la mejor evidencia de que se pueda disponer.

EJEMPLO:

El 12 de abril del 2007 la empresa «ORION, SL» adquirió el 40 por 100 de las participaciones de «FLUTOX, SL» por un importe de 60.000 euros, siendo el valor contable del patrimonio al cierre del 2006 de esta última:

(100) Capital social (6.000 participaciones)	30.000
(112) Reserva legal	3.000
(117) Reservas voluntarias	12.000
(129) Pérdidas y ganancias	18.000

La diferencia de precio que abona el socio se debe a unos terrenos que se valoran en 50.000 euros por encima de su coste, el resto se considera el fondo de comercio que tiene la empresa en ese momento.

…/…

…/…

A efectos de determinar el patrimonio neto del 2007 de «FLUTOX, SL» se nos proporciona la siguiente información:

- Del resultado del 2006, 6.000 euros no se consideran patrimonio neto debido a que se han repartido por dividendos.
- El resultado del 2007 ha sido negativo por importe de 25.000 euros, debido a causas extraordinarias, motivadas por un incendio de una parte de la planta de producción, lo que ha provocado bajas de inmovilizado y retrasos en la producción, que al cierre de año se han solventado.
- Se ha iniciado una crisis en el sector inmobiliario que hace que la revalorización del terreno sea de 30.000 euros.
- Debido a que no se ha podido atender a parte de la clientela por el incendio de las instalaciones, algunos se han ido a la competencia, lo que supone que el fondo de comercio se valore en 15.000 euros.
- Otra información que figura en el balance de «FLUTOX» cuyo valor razonable es distinto al coste:

	Valor contable	Valor razonable
Marca	25.000	80.000
Acciones «GAMESA»	12.000	30.000
Existencias	20.000	40.000
Provisión para responsabilidades	0	12.000

Al cierre del 2008 «FLUTOX» presenta la siguiente situación patrimonial en comparación con el 2007:

- Las pérdidas del 2007 en la Junta de Accionistas del mes de abril se decidieron compensar en su totalidad, reduciendo el capital en la cuantía mínima.
- La reserva por adaptación al PGC 2007 tiene como único ajuste, si procede, la provisión por la participación en «FLUTOX, SL».
- En el mes de octubre de 2008 se realizó una ampliación de capital por importe de 30.000 euros de nominal y 20.000 euros de prima de asunción, que fue suscrita por todos los socios, siendo el porcentaje de participación el mismo que antes de ampliar.
- El resultado del 2008 es negativo en 13.775 euros debidos a la situación de crisis del sector y al aumento de la morosidad.
- Se ha tenido que vender el terreno y las acciones de «GAMESA» por problemas de liquidez, y a la empresa en el momento actual se le estima un fondo de comercio negativo en 10.000 euros.
- A continuación se detallan los activos que presentan un valor razonable distinto al coste en este ejercicio:

…/…

…/…

	Valor contable	Valor razonable
Marca	25.000	50.000
Desarrollo	20.000	35.000
Existencias	35.000	38.000

Se pide:

1. Registrar la compra de la participación en «FLUTOX» e indicar si procede provisión al cierre del 2007 de acuerdo con la normativa del PGC 1990.

2. Comentar si procede ajustar la información anterior al aplicar el PGC 2007.

3. Determinar si procede dotar deterioro al cierre del 2008.

Solución:

1. Compra participaciones y ajuste de cierre del 2007.

12-04-2007: Compra de las participaciones en «FLUTOX, SL».

		Debe	Haber
241	Participaciones en empresas asociadas	60.000	
572	Bancos, c/c		60.000

El patrimonio neto de «FLUTOX» al cierre del 2006 es de:

Capital	30.000
Reserva legal	3.000
Reservas voluntarias	12.000
Pérdidas y ganancias	18.000
PATRIMONIO CONTABLE	63.000

$$\text{Valor teórico} = \frac{\text{Patrimonio contable}}{\text{Número de participaciones}} = \frac{63.000}{6.000} = 10{,}50 \text{ euros}$$

Coste participación	60.000
% patrimonio contable = 63.000 × 40%	25.200
Precio que se abona por encima del valor teórico	34.800

…/…

…/…

Este sobreprecio en parte se debe a la plusvalía tácita del terreno y el resto se corresponde con el fondo de comercio.

- Plusvalía tácita del terreno: 50.000 × 40% × (1 – 0,25) = 15.000 euros.
- Fondo comercio financiero: 34.800 – 15.000 = 19.800 euros.

31-12-2007: Determinar si procede provisión de acuerdo con la norma 8.ª del PGC de 1990, que en empresas del grupo y asociada, el valor de mercado se calcula a partir del valor teórico corregido por las plusvalías tácitas que se abonen en la compra y que subsistan en la fecha de la valoración.

Coste de la participación		60.000
Valor mercado		27.800
Valor teórico 31-12-2007 (32.000 × 40%)	12.800	
Plusvalías tácitas:	15.000	
• Terreno [30.000 × 40% × (1 – 0,25)]	9.000	
• Fondo de comercio (15.000 × 40%)	6.000	
PROVISIÓN CONTABLE		32.200

El valor teórico de 31-12-2007 se ha calculado a partir del patrimonio del 2006:

Patrimonio contable 31-12-2006	63.000
Parte del resultado del 2006 que se abona en dividendos	(6.000)
Resultado del ejercicio 2007	(25.000)
Patrimonio contable 31-12-2007	32.000

La plusvalía tácita del terreno se ha considerado con efecto impositivo neto, es decir, se ha descontado el tipo de gravamen que tributaría en el Impuesto sobre Sociedades.

31-12-2007: Dotación de la provisión.

		Debe	Haber
6961	Dotación a la provisión para participaciones a largo plazo en empresas asociadas	32.200	
2941	Provisión por depreciación de participaciones a largo plazo en empresas asociadas		32.200

…/…

…/…

2. Apertura del 2008 y régimen transitorio al PGC 2007.

Al adaptar la normativa del PGC de 1990 al nuevo PGC, la Consulta 2 b) del BOICAC 74, indica que aunque las participaciones del grupo y asociadas no hay que ajustarlas a valor razonable, si que hay que revisar la provisión registrada en el cierre del 2007, ya que el importe recuperable de dichas carteras se basa en dicho criterio, siendo el menor entre el valor razonable menos costes de ventas y el valor actual de los flujos de efectivo, que salvo mejor evidencia es el valor teórico corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración.

Coste de la participación 60.000

Importe recuperable 52.100

Valor teórico 31-12-2007 (32.000 × 40%) 12.800

Plusvalías tácitas 39.300

- Terreno [30.000 × 40% × (1 – 0,25)] 9.000
- Fondo de comercio (15.000 × 40%) 6.000
- Marca [(80.000 – 25.000) × 40% × (1 – 0,25)] 16.500
- «GAMESA» [(30.000 – 12.000) × 40% × (1 – 0,25)] 5.400
- Existencias [(40.000 – 20.000) × 40% × (1 – 0,25)] .. 6.000
- Provisión responsab. [12.000 × 40% × (1 – 0,25)] .... (3.600)

DETERIORO CONTABLE 7.900,00

Como podemos observar al incluir las plusvalías latentes en el momento de la valoración con independencia de que formarán parte del coste implica que en el cierre del 2007 hay un exceso de provisión, así que en la apertura del 2008 hay que eliminar 24.300 euros (32.200 – 7.900) y realizar ajuste fiscal en el Impuesto sobre Sociedades del 2008.

		Debe	Haber
2941	Provisión por depreciación de participaciones a largo plazo en empresas asociadas	24.300	
113	Reserva voluntaria por adaptación al PGC 2007 (24.300 – 24.300 × 25%)		18.225
4796	Pasivo por impuesto corriente (24.300 × 25%)		6.075

Por la reclasificación de las cuentas a los códigos del nuevo PGC:

		Debe	Haber
2404	Participaciones a largo plazo en empresas asociadas	60.000	
241	Participaciones en empresas asociadas		60.000

…/…

…/…

		Debe	Haber
2941	Provisión por depreciación de participaciones a largo plazo en empresas asociadas	7.900	
2934	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en empresas asociadas		7.900

3. Determinar si procede deterioro al cierre del 2008.

En el patrimonio neto de «FLUTOX» al cierre del 2008 figuran las siguientes cuentas:

(100) Capital social	60.000
(110) Prima de asunción	20.000
(112) Reserva legal	2.000
(113) Reserva por adaptación PGC 2007	(18.225)
(129) Resultado del ejercicio 2008	(13.775)
PATRIMONIO CONTABLE 2008	50.000

El capital escriturado procede 30.000 euros de la constitución y el resto de la ampliación del mes de octubre del 2008.

Las pérdidas del 2007 se han compensado en abril del 2008 utilizando para ello la totalidad de las reservas voluntarias y parte de la reserva legal, porque del reparto de resultados del 2006 teníamos que de los 18.000 euros, 6.000 euros se reparten, mientras que 12.000 euros se quedan en reservas, de los cuales 1.800 euros van a incrementar la reserva legal y el resto a reservas voluntarias.

Antes de compensar pérdidas tenemos:

(100) Capital	30.000
(112) Reserva legal	4.800
(113) Reservas voluntarias	22.200
(129) Pérdidas y ganancias 2007	(25.000)
Patrimonio contable 2007	32.000

Después de compensar las pérdidas, la situación patrimonial será:

(100) Capital	30.000
(112) Reserva legal	2.000

…/…

…/…

A partir de los datos anteriores se procede a calcular el deterioro de valor al cierre del 2008:

Valor en libros = Coste – Deterioro de valor 72.100

Coste de la participación: (60.000 + 50.000 × 40%) 80.000
Deterioro de valor del 2007 ..... (7.900)

Importe recuperable 28.900

Valor teórico 31-12-2008 (50.000 × 40%) 20.000
Plusvalías tácitas 8.900

Fondo de comercio (10.000 × 40%) ..... (4.000)
Marca [(50.000 – 25.000) × 40% × (1 – 0,25)] 7.500
Desarrollo [(35.000 – 20.000) × 40% × (1 – 0,25)] 4.500
Existencias [(38.000 – 35.000) × 40% × (1 – 0,25)] 900

DETERIORO CONTABLE 43.200

31-12-2008: Dotación del deterioro

		Debe	Haber
6961	Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio a largo plazo, empresas asociadas	43.200	
2934	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en empresas asociadas		43.200

NOTA: Este artículo también ha sido publicado en la *Revista Cefgestión*. CEF. Núm. 128, abril 2009.

Núm.
45/2009

SEGUNDO EJERCICIO DE LAS PRUEBAS SELECTIVAS PARA EL INGRESO EN EL CUERPO TÉCNICO DE AUDITORÍA Y CONTROL EXTERNO DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

Inmaculada de Benito Cámara

Profesora del CEF

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Auditoría y Control Externo del Tribunal de Cuentas, convocadas por Resolución de 20 de diciembre de 2007 (BOE del 27)]

Sumario

Caso 1. Ajuste gastos de constitución.

Caso 2. Desglose y contabilización de factura.

Caso 3. Activos financieros: activos financieros para negociar.

Caso 4. Subvenciones oficiales de capital.

Caso 5. Pasivos financieros: préstamos y partidas a pagar.

Caso 6. Certificaciones de obra de una compañía constructora.

Caso 7. Fusión de dos sociedades: obtención del balance de situación.

Caso 8. Obtención de estados financieros al cierre del ejercicio: balance de situación, cuenta de pérdidas y ganancias y estado de cambios en el patrimonio neto.

Caso 9. Contabilidad de operaciones diversas: anticipos de clientes, ventas, prestación de servicios, compras y trabajos realizados por otras empresas.

Caso 10. Activos financieros: inversiones mantenidas hasta el vencimiento.

Caso 11. Transición al nuevo PGC a partir de un balance cerrado al 31-12-2007.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

AJUSTE GASTOS DE CONSTITUCIÓN

ENUNCIADO

La sociedad «AAA» amplía en el año X3 su capital en 30.000 u.m. lo cual supuso diversos gastos (notariales y registro mercantil, básicamente) por un total de 375 u.m. Los apuntes contables efectuados fueron:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	30.000	
100	Capital social		30.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
623	Servicios de profesionales independientes	375	
57	Tesorería		375

Dado que las cuentas anuales de «AAA» correspondientes al ejercicio X3 fueron sometidas a auditoría externa, indique cuáles serían los apuntes por ajustes/reclasificaciones que, en su caso, propondría el auditor externo de acuerdo con la normativa contable en vigor a partir del 1 de enero de 2008.

Dichos apuntes, de ser precisos, adoptarían el formato de asiento de libro diario. Se valorará el uso de apuntes en negativo cuando ello mejore la calidad de la información contable.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1

La Norma de registro y valoración (en adelante NRV) *9.ª 4, Instrumentos de patrimonio propio* establece:

«Los gastos derivados de transacciones que la empresa realice con sus propios instrumentos de patrimonio, incluidos los gastos de emisión de estos instrumentos tales como honorarios de letrados, notarios, y registradores, impresión de memorias, boletines y títulos; tributos; publicidad; comisiones y otros gastos de colocación, se registrarán directamente contra el patrimonio neto como menores reservas».

De lo anterior se deduce que los gastos satisfechos por la sociedad «AAA», derivados de la ampliación de capital realizada, se han de contabilizar como menores reservas y no como gastos en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En este sentido, la cuenta *113, Reservas voluntarias*, establece:

«Los gastos de transacción de instrumentos de patrimonio propio se imputarán a reservas de libre disposición. Con carácter general, se imputarán a las reservas voluntarias, registrándose del modo siguiente:

a) Se cargará por el importe de los gastos, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por el gasto por impuesto sobre beneficios relacionado con los gastos de transacción, con cargo a la correspondiente cuenta del subgrupo 47.»

En consecuencia, los gastos incurridos se deberían haber registrado como menores reservas voluntarias, proponiéndose dos opciones de ajuste; en la primera, se anulará el gasto contabilizado por la empresa abonándose a la cuenta correspondiente de gasto y, en la segunda, se hará un apunte en negativo (como parece proponer el enunciado); en ambos casos, se minorará el importe de las reservas voluntarias.

Cuenta	Ajuste: abono a la cuenta de gasto	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	375,00	
623	Servicios de profesionales independientes		375,00

Cuenta	Ajuste: apunte en negativo	Debe	Haber
623	Servicios de profesionales independientes	–375,00	
113	Reservas voluntarias	375,00	

El gasto registrado en reservas será deducible fiscalmente en el ejercicio, minorando en consecuencia la cantidad a pagar o incrementando el crédito frente a la hacienda pública, en caso de base imponible negativa.

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

DESGLOSE Y CONTABILIZACIÓN DE FACTURA

ENUNCIADO

Una agencia de viajes emite, por la venta de unos billetes de AVE Madrid-Barcelona, una factura a cargo de la sociedad «TWINS, SL», cuyo total sin IVA asciende a 268,69 euros. Este importe corresponde a tres conceptos: i) trayecto Madrid-Barcelona; ii) trayecto Barcelona-Madrid; y iii) cargo de emisión.

El trayecto Madrid-Barcelona, con IVA 7 por 100 incluido, supuso 174,50 euros; el cargo por emisión, con IVA 16 por 100 incluido, ascendió a 9 euros.

SE PIDE:

1. Desglosar los importes parciales de la factura.

2. Contabilizarlos de la forma más adecuada según lo haría «TWINS, SL».

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2

1. Desglosar los importes parciales de la factura.

Concepto	Importe	Tipo IVA	IVA	Total
Madrid-Barcelona	163,08	7%	11,42	174,50
Barcelona-Madrid	97,85	7%	6,85	104,70
Cargo de emisión	7,76	16%	1,24	9,00
Total	**268,69**		**19,51**	**288,20**

- Importe Madrid-Barcelona sin IVA: 174,50 / 1,07 = 163,08
- IVA Madrid-Barcelona: 7% × 163,08 = 11,42
- Cargo por emisión sin IVA: 9 / 1,16 = 7,76
- IVA cargo por emisión: 16% × 7,76 = 1,24
- Importe Barcelona-Madrid sin IVA: 268,69 – 163,08 – 7,76 = 97,85
- IVA Barcelona-Madrid: 7% × 97,85 = 6,85

2. Contabilización.

Cuenta	Factura billetes de AVE	Debe	Haber
624	Transportes	268,69	
4720	IVA soportado, 7% (11,42 + 6,85)	18,27	
4721	IVA soportado, 16%	1,24	
410	Acreedores por prestación de servicios		288,20

Cuenta	Pago factura billetes de AVE	Debe	Haber
410	Acreedores por prestación de servicios	288,20	
57-	Tesorería		288,20

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

ACTIVOS FINANCIEROS: ACTIVOS FINANCIEROS PARA NEGOCIAR

ENUNCIADO

La sociedad «PP» adquiere en el ejercicio X1, con ánimo especulativo, acciones de la cotizada «QQ», abonando por ellas 1.000 u.m., más 10 u.m. de gastos propios de la transacción.

Al cierre del ejercicio X1 el valor razonable de las acciones de «QQ» asciende a 1.250 u.m.

En enero de X2 se adquiere por «PP» un importante paquete de acciones que le otorga el control de «QQ». Ello supone un desembolso de 15.000 u.m. más 75 u.m. por los gastos.

Al cierre del ejercicio X2 el valor razonable de las acciones de «QQ» asciende a 17.000 u.m.

Durante el ejercicio X1 la compañía «PP» hizo en su contabilidad las anotaciones siguientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5400	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	1.000	
669	Otros gastos financieros	10	
57	Tesorería		1.010

Código	Cuenta	Debe	Haber
5400	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	250	
763	Beneficios por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable		250

Por lo que se refiere a las anotaciones en X2, fueron:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5400	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	15.000	
669	Otros gastos financieros	75	
57	Tesorería		15.075

Código	Cuenta	Debe	Haber
5400	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	750	
763	Beneficios por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable		750

Dado que las cuentas anuales de «PP» correspondientes al ejercicio X2 fueron sometidas a auditoría externa, indique cuáles serían los apuntes por ajustes/reclasificaciones que, en su caso, propondría el auditor externo de acuerdo con la normativa contable en vigor a partir del 1 de enero de 2008.

Dichos apuntes, de ser precisos, adoptarían el formato de asiento de libro diario. Se valorará el uso de apuntes en negativo cuando ello mejore la calidad de la información contable.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3

Los apuntes contables realizados por la empresa «PP» en el año X1, teniendo en cuenta que la adquisición de las acciones de la sociedad cotizada «QQ» se realizó con ánimo especulativo, son correctos, puesto que la inversión se debió calificar en la categoría de *Activos financieros mantenidos para negociar*, cuyo tratamiento contable coincide con el realizado por la empresa «PP» en el mencionado ejercicio.

Así, la *NRV 9.ª 2.3.1, Valoración inicial*, establece que:

«Los activos financieros mantenidos para negociar se valorarán inicialmente por el valor razonable de la contraprestación entregada. Los costes de transacción que les sean directamente atribuibles se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio».

En este sentido, procedió la empresa «PP» en el año X1, al contabilizar la inversión en una cuenta de corto plazo, la *540, Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio* e imputar los gastos de transacción a una cuenta de gastos, en concreto, la cuenta *669, Otros gastos financieros*.

La misma *NRV* establece en el epígrafe *2.3.2, Valoración posterior*:

«Los activos financieros mantenidos para negociar se valorarán por su valor razonable, sin deducir los costes de transacción en que se pudiera incurrir en su enajenación. Los cambios que se produzcan en el valor razonable se imputarán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio».

Se procedió de forma igualmente correcta al cierre del ejercicio, puesto que la empresa ajustó la inversión a su valor razonable, imputando a beneficios el incremento de valor, por importe de 250 (1.250 – 1.000).

En enero de X2 se adquiere un paquete de acciones tal que la sociedad «PP» pasa a tener el control de la sociedad «QQ», por lo que la participación debe ser calificada en la categoría de *Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas*, cuyo tratamiento contable establece la *NRV 9.ª 2.5*.

«2.5.1. Valoración inicial.

Las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas se valorarán inicialmente al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

No obstante, si existiese una inversión anterior a su calificación como empresa del grupo, multigrupo o asociada, se considerará como coste de dicha inversión el valor contable que debiera tener la misma inmediatamente antes de que la empresa pase a tener esa calificación».

De lo anterior se desprende que el paquete de acciones adquirido en enero de X2 se debió contabilizar por su coste más los costes incurridos, es decir, por 15.000 + 75 = 15.075, en una cuenta *2404, Participaciones a largo plazo en empresas del grupo*.

Y por lo que se refiere a la inversión anterior, se debió de reclasificar como participación en empresa del grupo por su valor contable, puesto que al haber pasado la inversión a ser calificada como participación en empresa del grupo en enero de X2, su valor razonable a esa fecha coincidirá prácticamente con su valor contable-razonable de cierre de X1.

A la vista de los apuntes realizados por la empresa en el año X2, la empresa no ha hecho nada de lo anteriormente comentado, sino que ha seguido considerando la inversión como mantenida para negociar.

Los ajustes propuestos son:

Cuenta	Ajuste correspondiente a la adquisición	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	15.075,00	
5400	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		15.000,00
669	Otros gastos financieros		75,00

El ajuste anterior se podría realizar de la siguiente manera, a través de apuntes en negativo:

Cuenta	Ajuste correspondiente a la adquisición	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	15.075,00	
5400	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	–15.000,00	
669	Otros gastos financieros	–75,00	

Cuenta	Ajuste correspondiente a la inversión anterior	Debe	Haber
2404	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	1.250,00	
5400	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		1.250,00

O bien, a través de apuntes en negativo:

Cuenta	Ajuste correspondiente a la inversión anterior	Debe	Haber
2404	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	1.250,00	
5400	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	–1.250,00	

Tras los ajustes anteriores, la participación queda registrada por 16.325, que se considera coste de la participación.

La mencionada *NRV 9.ª* establece en el epígrafe *2.5.2. Valoracion posterior*:

«Las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas se valorarán por su coste, menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro, para lo que se considerará el importe recuperable».

En consecuencia, las inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas no se ajustan a cierre del ejercicio a su valor razonable, como ha hecho la empresa «PP», por lo que procederá efectuar el siguiente asiento:

Cuenta	Ajuste por valor razonable	Debe	Haber
763	Beneficios por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable	750,00	
5400	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		750,00

O bien, con apuntes negativos.

Cuenta	Ajuste correspondiente a la inversión anterior	Debe	Haber
5400	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	–750,00	
763	Beneficios por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable		–750,00

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

SUBVENCIONES OFICIALES DE CAPITAL

ENUNCIADO

La sociedad «SSS» recibió en el año X4 una subvención de capital por 20.000 u.m. para financiar la adquisición de unas instalaciones cuyo precio de compra al contado, a principios de junio, fue de 60.000 u.m. y cuya vida útil se estima en 10 años. Las instalaciones estaban listas para ser usadas el 1 de julio. El tipo impositivo a efectos del Impuesto sobre Sociedades es el 30 por 100 y ha sido aplicado sobre una base imponible positiva.

La contabilidad de «SSS» muestra, entre otros, los apuntes siguientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
212	Instalaciones técnicas	60.000	
57	Tesorería		60.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	20.000	
746	Subvenciones oficiales de capital transferidas al resultado		20.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	3.000	3.000
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		

Dado que las cuentas anuales de «SSS» correspondientes al ejercicio X4 fueron sometidas a auditoría externa, indique cuáles serían los apuntes por ajustes/reclasificaciones que, en su caso, propondría el auditor externo de acuerdo con la normativa contable en vigor a partir del 1 de enero de 2008.

Dichos apuntes, de ser precisos, adoptarían el formato de asiento de libro diario. Se valorará el uso de apuntes en negativo cuando ello mejore la calidad de la información contable.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 4

De las subvenciones se ocupa la *NRV 18.ª, Subvenciones, donaciones y legados,* en los siguientes epígrafes:

1.1. Reconocimiento.

Las subvenciones no reintegrables se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención.

1.3. Criterios de imputación a resultados.

La imputación a resultados de las subvenciones que tengan el carácter de no reintegrables se efectuará atendiendo a su finalidad.

Cuando se concedan para adquirir activos se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese período para los citados elementos.

De lo anterior se deduce que las subvenciones que financian activos se han de registrar inicialmente como ingresos de patrimonio y no como ingresos del ejercicio, como ha efectuado la empresa «SSS».

Cuenta	Ajuste correspondiente al reconocimiento inicial de la subvención	Debe	Haber
746	Subvenciones oficiales de capital transferidas al resultado	20.000,00	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		20.000,00

O bien, con apuntes negativos.

Cuenta	Ajuste correspondiente al reconocimiento inicial de la subvención	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		20.000,00
746	Subvenciones oficiales de capital transferidas al resultado		– 20.000,00

Pero además, se habrá de contabilizar el pasivo por el efecto impositivo (obligación presente para cuya cancelación la empresa se habrá de desprender de recursos económicos) que representa el que la subvención se irá incorporando a la base imponible a medida que se vaya imputando contablemente a la cuenta de pérdidas y ganancias, por lo que en el futuro la empresa tendrá que pagar más, o le devolverán menos, por el Impuesto de Sociedades, encontrándonos ante una diferencia temporaria imponible.

Cuenta	Efecto impositivo	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido (30% × 20.000)	6.000,00	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		6.000,00

Al cierre del ejercicio procede imputar como ingreso del ejercicio la parte proporcional a la amortización efectuada, para lo cual se habrán de transferir ingresos de patrimonio a resultados:

Cuenta	Transferencia a resultados	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital (20.000 / 10 × 6/12)	1.000,00	
746	Subvenciones oficiales de capital transferidas al resultado		1.000,00

Los ingresos transferidos a la cuenta de pérdidas y ganancias van a pasar a formar parte de la base imponible de este ejercicio, por lo que se habrá de disminuir el pasivo diferido en el mismo importe, el cual pasará a formar parte del impuesto corriente del ejercicio.

Cuenta	Efecto impositivo	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	300,00	
8301	Impuesto diferido (30% × 1.000)		300,00

Por último, procederá regularizar las cuentas de los grupos 8 y 9 contra la cuenta *130, Subvenciones oficiales de capital*:

Cuenta	Efecto impositivo	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	20.000,00	
840	Transferencias de subvenciones oficiales de capital		1.000.00
8301	Impuesto diferido		5.700,00
130	Subvenciones oficiales de capital		13.300,00

Una vez efectuados los ajustes y anotaciones anteriores, las cuentas y los saldos relativos a la subvención que figurarán en balance son:

Patrimonio neto:

130, Subvenciones oficiales de capital 13.300

Pasivo no corriente:

479, Pasivos por diferencias temporarias imponibles 5.700

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

PASIVOS FINANCIEROS: PRÉSTAMOS Y PARTIDAS A PAGAR

ENUNCIADO

La constructora «TRIBUNAL, SA» recibe de un proveedor habitual que le suministra ladrillos una oferta consistente, en cuanto a generalidades, en: i) La adquisición inmediata de un importante volumen de género, ii) El precio sería un 30 por 100 inferior al habitual hasta ahora, iii) El pago podría hacerse fraccionado.

Aunque «TRIBUNAL, SA», ha disminuido sensiblemente su actividad y deberá almacenar los ladrillos durante más de un año, a la vista de las condiciones de la operación, decide firmar el contrato el día 26 de septiembre de X8. La compra ascenderá a 3.000.000 u.m. y se pagará en tres plazos iguales con vencimiento los días 26 de septiembre de X9, 26 de marzo de X10 y 26 de junio de X10.

«TRIBUNAL, SA», ha anotado en su libro diario los apuntes siguientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
601	Compras de materias primas	3.000.000	
420	Proveedores con vencimiento a largo plazo		3.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
31	Materias primas	3.000.000	
611	Variación de existencias de materias primas		3.000.000

En el sector, a aplazamientos como el comentado suele aplicarse un interés del 7 por 100 anual.

Dado que las cuentas anuales de «TRIBUNAL, SA», correspondientes al ejercicio X8 fueron sometidas a auditoría externa, indique cuáles serían los apuntes por ajustes/reclasificaciones que, en su caso, propondría el auditor externo de acuerdo con la normativa contable en vigor a partir del 1 de enero de 2008.

Dichos apuntes, de ser precisos, adoptarían el formato de asiento de libro diario. Se valorará el uso de apuntes en negativo cuando ello mejore la calidad de la información contable.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 5

La NRV 9.ª 3.1, *Débitos y partidas a pagar*, establece:

«3.1.1. Valoración inicial.

Los pasivos financieros incluidos en esta categoría (las deudas no comerciales se incluyen) se valorarán inicialmente por el valor razonable de la contraprestación recibida ajustado por los costes de transacción que les sean directamente atribuibles».

«3.1.2. Valoración posterior.

Los pasivos financieros incluidos en esta categoría se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo».

$$\text{Valor actual} = \text{Valor razonable de la contraprestación recibida} =$$

$$1.000.000 / (1 + 0{,}07) + 1.000.000 / (1 + 0{,}07)^{18/12} + 1.000.000 / (1 + 0{,}07)^{21/12} =$$

$$= 934.579{,}44 + 903.492{,}05 + 888.338{,}30 = 2.726.409{,}79$$

De lo anterior se deduce que el valor correspondiente a la existencia adquirida es de 2.726.409,79, correspondiendo el resto, hasta los 3.000.000, al coste de la financiación obtenida del proveedor.

Coste de la financiación recibida: 3.000.000 – 2.726.409,79 = 273.590,21

Cuenta	Ajuste correspondiente a la adquisición	Debe	Haber
420	Proveedores con vencimiento a largo plazo	3.000.000,00	
601	Compras de materias primas		3.000.000,00

O bien, con apuntes negativos:

Cuenta	Ajuste correspondiente a la adquisición	Debe	Haber
420	Proveedores con vencimiento a largo plazo		–3.000.000,00
601	Compras de materias primas	–3.000.000,00	

Cuenta	Asiento correspondiente a la adquisición	Debe	Haber
601	Compras de materias primas	2.726.409,79	
400	Proveedores		934.579,44
420	Proveedores con vencimiento a largo plazo		1.791.830,35

Al cierre del ejercicio corresponde contabilizar los intereses devengados correspondientes a los 96 días transcurridos, así como regularizar las existencias finales de materias primas por su precio de adquisición.

Intereses devengados por la totalidad de la deuda:

$$2.726.409{,}79 \times [(1 + 0{,}07)^{96/365} - 1] = 48.951{,}13$$

Intereses devengados por la deuda a corto:

$$934.579{,}44 \times [(1 + 0{,}07)^{96/365} - 1] = 16.779{,}84$$

Cuenta	Intereses devengados	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	48.951,13	
400	Proveedores		16.779,84
420	Proveedores con vencimiento a largo plazo		32.171,29

Cuenta	Ajuste regularización de existencias finales	Debe	Haber
611	Variación de existencias de materias primas	3.000.000,00	
31-	Materias primas		3.000.000,00

O bien, con apuntes negativos:

Cuenta	Ajuste regularización de existencias finales	Debe	Haber
31-	Materias primas	–3.000.000,00	
611	Variación de existencias de materias primas		–3.000.000,00

Cuenta	Regularización de existencias finales	Debe	Haber
31-	Materias primas	2.726.409,79	
611	Variación de existencias de materias primas		2.726.409,79

CASO PRÁCTICO NÚM. 6

CERTIFICACIONES DE OBRA DE UNA COMPAÑÍA CONSTRUCTORA

ENUNCIADO

A continuación se le facilita la factura que, con base en la oportuna certificación de obra, una compañía constructora, o contratista, ha emitido a un cliente suyo dedicado a la promoción inmobiliaria.

SE PIDE:

1. Completar la factura con las cinco cifras que faltan.

2. Apunte contable que procedería hacerse en el diario de la constructora a la emisión de la factura.

3. Apunte contable que procedería hacerse en el diario de la inmobiliaria a la recepción de la factura.

TOLEDANO CONSTRUCCIONES, SL

Certificación núm.: once
Fecha: 1 de septiembre de 2008
Factura núm.: C-053/08

Propiedad: Promoción Inmobiliaria Gaip, SA - CIF: A-87484301
Obra: 22 viviendas unifamiliares C/ Vitoria núm. 2, 28757- Charilla (Madrid)
Dirección facultativa: D. Ramón Martín y D. José Carlos Vela

Fecha contrato	Fecha iniciación obra	Fecha fin obra	Presupuesto inicial Presupuesto reformado
8-10-2007	16-10-2007	15-5-2009	2.100.000 euros

Conceptos		Importes (euros)
Importe a origen		1.628.835,66
Certificación anterior		1.489.893,72
	Importe certificación once	
	Retención garantía 5%	
	Resta	
	IVA 7%	
	Total	

La empresa constructora La Dirección Facultativa La propiedad

Toledano Construcciones, SL **R. Martín , J.C. Vela** **P. I. Gaip, SA**

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 6

1. Completar la factura con las cifras que faltan.

Conceptos		Importes (euros)
Importe a pagar		1.628.835,66
Certificación anterior		1.489.893,72
	Importe certificación once	**138.941,94**
	Retención garantía 5%	**– 6.947,10**
	Resto	**131.994,84**
	IVA 7%	**9.725,94**
	Total	**141.720,78**

- Importe certificación once: 1.628.835,66 – 1.489.893,66 = 138.941,94
- Retención garantía 5%: 0,05 × 138.941,94 = 6.947,10
- Resto: 138.941,94 – 6.947,10 = 131.994,84
- IVA 7%: 0,07 × 138.941,94 = 9.725,94
- Total: 131.994,84 + 9.725,94 = 141.720,78

La disposición *quinta, Desarrollos normativos en materia contable*, del Plan General de Contabilidad en vigor, aprobado por **Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre**, establece:

«Con carácter general, las adaptaciones sectoriales y otras disposiciones de desarrollo contable en vigor a la fecha de publicación de este real decreto seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el Código de Comercio, Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, disposiciones específicas y en el presente Plan General de Contabilidad».

En base a lo anterior, en la contabilización de la factura emitida por «TOLEDANO CONSTRUCCIONES, SL» y recibida por «INMOBILIARIA GAIP», se van a utilizar, respectivamente, las siguientes adaptaciones sectoriales:

- Plan General de Contabilidad adaptado a las Empresas Constructoras, de Orden de 27 de enero de 1993, y
- Plan General de Contabilidad adaptado a las Empresas Inmobiliarias, de Orden de 28 de diciembre de 1994.

2. Apunte contable que procedería hacerse en el diario de la constructora a la emisión de la factura.

Las cuentas a utilizar desarrolladas en el plan sectorial mencionado son:

700, Obra ejecutada y certificada.

Obra ejecutada en el ejercicio y certificada en el mismo.

430, Clientes.

Importe de las certificaciones de obra o facturas emitidas por obra ejecutada.

Cuenta	Emisión de la factura	Debe	Haber
430-	Clientes, «INMOBILIARIA GAIP»	141.720,78	
430-	Clientes, «INMOBILIARIA GAIP», retenciones por garantía	6.947,10	
700	Ingresos por obra ejecutada y certificada		138.941,94
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		9.725,94

3. Apunte contable que procedería hacerse en el diario de la inmobiliaria a la recepción de la factura.

En la contabilización de la factura recibida, se van a utilizar las siguientes cuentas desarrolladas en el plan sectorial:

606, Certificaciones de obra y gastos de promociones en curso.

Se cargará por el importe de las obras y servicios que, realizados por terceros, formen parte del coste de las promociones.

404, Contratistas.

Se abonará, a la vista de la certificación, por la recepción «a conformidad» de las obras y trabajos de los contratistas, con cargo, generalmente, a la cuenta 606.

Cuenta	Recepción de la factura	Debe	Haber
60-	Certificaciones de obra y gastos de promociones en curso	138.941,94	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	9.725,94	
404	Contratistas, «TOLEDANO CONSTRUCCIONES»		141.720,78
404	Contratistas, «TOLEDANO CONSTRUCCIONES», retenciones por garantía		6.947,10

CASO PRÁCTICO NÚM. 7

FUSIÓN DE DOS SOCIEDADES: OBTENCIÓN DEL BALANCE DE SITUACIÓN

ENUNCIADO

La mercantil «CUBE, SA» se constituye en el ejercicio N con aportaciones de sus socios que desembolsan 4.400.000 euros de capital social. Posteriormente se contrata un préstamo, con la garantía personal de aquellos, de 7.500.000 euros, con el objetivo de adquirir la totalidad de las acciones de otra compañía denominada «CEMEN, SA». La operación de compra se materializa pagándose por los títulos mencionados la suma de 11.200.000 euros. Los intereses y demás gastos sociales hacen que el saldo de pérdidas y ganancias de N ofrezca un saldo (pérdida) de 500.000 euros. El saldo de tesorería coincide con el que se precise para cuadrar el balance de situación.

Por su parte, la sociedad «CEMEN, SA» ofrece el siguiente balance de situación cuando termina N, en euros:

Activo	Euros	Pasivo	Euros
Activos varios	30.000.000	Fondos propios	4.400.000
		Deudas hipotecarias	25.600.000
Total activo	**30.000.000**	**Total pasivo**	**30.000.000**

SE PIDE:

1. Balance de situación de «CUBE, SA», a final de N.

2. La dirección del grupo desea conocer la imagen de este si se representase por el balance resultante de una hipotética fusión a comienzos de N+1 de «CUBE» con «CEMEN», siendo esta última la absorbente.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 7

1. Balance de situación de «CUBE, SA», a final de N.

El activo lo forman:

- La participación en la sociedad «CEMEN», que por tratarse de una empresa del grupo figurará por su importe recuperable, que se supone coincide con el precio de adquisición.

- La Tesorería, que se obtiene por diferencia para cuadrar el balance, según establece el propio enunciado.

El pasivo está constituido únicamente por el préstamo obtenido, con garantía personal de los socios.

Por último, el patrimonio neto lo representan el capital de constitución minorado en las pérdidas del ejercicio N.

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	11.200.000	Capital social	4.400.000
		– Resultado del ejercicio	–500.000
Tesorería	200.000	Préstamo	7.500.000
Total	**11.400.000**	**Total**	**11.400.000**

2. Balance de situación de «CEMEN», a comienzos de N+1, si se realizase una hipotética fusión entre ambas sociedades, siendo «CEMEN» la absorbente.

La *NRV 21.ª, Operaciones entre empresas del grupo*, establece en el epígrafe *2.2*, *Operaciones de fusión, escisión y aportación no dineraria de un negocio*:

«En las operaciones de fusión entre empresas del grupo, en las que el objeto sea un negocio, en las que intervenga la empresa dominante del mismo, y su dependiente, los elementos constitutivos del negocio adquirido se valorarán por el importe que correspondería a los mismos, una vez realizada la operación, en las cuentas anuales consolidadas del grupo».

En las cuentas anuales consolidadas del grupo procedería realizar la eliminación inversión-fondos propios, que en el caso que nos ocupa implicaría eliminar la participación que posee «CUBE» de «CEMEN», por 11.200.000, contra los fondos propios de «CEBAN», que ascienden a 4.400.000, surgiendo al ser superior el precio de adquisición un fondo de comercio por la diferencia de 6.800.000.

De lo que se deduce que el balance de «CEMEN», si se absorbiese a «CUBE» a principios de N+1 sería:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Activos varios	30.000.000	Fondos propios	4.400.000
Fondo de comercio	6.800.000	– Resultado del ejercicio	–500.000
Tesorería	200.000	Deudas hipotecarias	25.600.000
		Préstamo	7.500.000
Total	**37.000.000**	**Total**	**37.000.000**

CASO PRÁCTICO NÚM. 8

OBTENCIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS AL CIERRE DEL EJERCICIO: BALANCE DE SITUACIÓN, CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS Y ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO

ENUNCIADO

En relación con sus cuentas correspondientes al ejercicio terminado el 31 de marzo de 2009 la mercantil «DORTU, SA», facilita las siguientes rúbricas y saldos, en miles de euros:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Ingresos ordinarios	380.621	Clientes y otras cuentas a cobrar	109.960
Impuesto sobre las ganancias	9.620	Provisiones para otros pasivos y gastos vencimiento a corto plazo	1.604
Terrenos y construcciones	59.469	Ingresos financieros netos	8.925
Capital social	82.965	Provisiones por reestructuración, vencimiento largo plazo	317
Reducción de existencias de productos terminados y en curso	5.887	Créditos a empresas del grupo vencimiento a corto plazo	4.841
Proveedores y otras cuentas a pagar	92.040	Obligaciones con el personal vencimiento a largo plazo	5.285
Créditos a empresas del grupo vencimiento a largo plazo	147.687	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	632
Materias primas y materiales para el consumo utilizados	216.091	Acreedores por arrendamiento financiero vencimiento a largo plazo	2.299
Prima de emisión	40.927	Efectivo y equivalentes al efectivo	2.466
Diferencias temporarias deducibles	5.119	Anticipos recibidos por ventas vencimiento a largo plazo	582
Gasto por prestaciones a los empleados	75.256	Pasivos por impuestos corrientes	9.405
Pasivos por derivados financieros a corto plazo, cartera de negociación	4.121	Otros gastos de explotación	54.911
Acciones propias	8.884	Ganancias acumuladas en ejercicios cerrados	98.731
Amortizaciones dotadas	7.033	Existencias	38.565
Imposiciones a largo plazo	897	Aportaciones de socios	23.699
Cargos de pérdidas por deterioro del valor del inmovilizado	5.033	Otras ganancias en inmovilizado	830

El capital social y la prima de emisión no han variado su saldo desde 31 de marzo de 2007. En julio de 2007 se vendieron acciones propias contabilizadas en 610. El beneficio de los ejercicios terminados en 31 de marzo de 2008 y 2009 ascendió a 13.005 (se destinaron íntegramente a reservas) y 16.545, respectivamente. Los socios aportaron 1.216, en agosto de 2007, y 2.292 en diciembre de 2008.

Con la información precedente debe elaborarse, en el respectivo modelo normal previsto por el Plan General de Contabilidad:

1. Balance de situación de «DORTU, SA», a 31 de marzo de 2009 desglosando hasta el nivel de números romanos.

2. Cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio finalizado el 31 de marzo de 2009 desglosando hasta el nivel de números árabes.

3. Estado de cambios en el patrimonio neto del ejercicio finalizado el 31 de marzo de 2009 con las cifras comparativas del ejercicio precedente.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 8

I. Balance de situación de «DORTU, SA», a 31 de marzo de 2009.

Balance de situación «DORTU, SA», a 31 de marzo de 2009			
A) ACTIVO NO CORRIENTE	**213.172**	**A) PATRIMONIO NETO**	**253.983**
II. Inmovilizado material	**59.469**	**A-1) Fondos propios**	**253.983**
Terrenos y construcciones	59.469	**I. Capital**	82.965
IV. Inversiones en empresas del grupo a largo plazo	**147.687**	**II. Prima de emisión**	40.927
		III. Reservas	98.731
Créditos empresas grupo	147.687	**IV. (Acciones propias)**	(8.884)
V. Inversiones financieras a largo plazo	**897**	**VI. Aportaciones de socios**	23.699
Imposiciones a largo plazo	897	**VII. Resultado del ejercicio**	16.545
VI. Activos por impuesto diferido	**5.119**		
Diferencias temporarias deducibles	5.119		
B) ACTIVO CORRIENTE	**156.464**	**B) PASIVO NO CORRIENTE**	**8.483**
II. Existencias	**38.565**	**I. Provisiones a largo plazo**	**5.602**
Existencias	38.565	Obligaciones con el personal	5.285
III. Deudores comerciales	**110.592**	Provisiones por reestructuración	317
Clientes y otras cuentas a cobrar	109.960	**II. Deudas a largo plazo**	**2.881**
H.ª P.ª, deudora por devolución	632	Acreedores arrendamiento financiero	2.299
IV. Inversiones en empresas del grupo a corto plazo	**4.841**	Anticipos recibidos por ventas	582
Créditos empresas del grupo	4.841		
VII. Efectivo y equivalentes	2.466		
Efectivo y equivalentes al efectivo	2.466		
		C) PASIVO CORRIENTE	**107.170**
		II. Provisiones a corto plazo	**1.604**
		Provisiones por otros pasivos	1.604
		III. Deudas a corto plazo	**4.121**
		Pasivos por derivados	4.121
		V. Acreedores comerciales	**101.445**
		Proveedores y otras cuentas a pagar	92.040
		Pasivos por impuestos corrientes	9.405
TOTAL ACTIVO (A + B)	**369.636**	**TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)**	**369.636**

II. Cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio finalizado a 31 de marzo de 2009.

	Año 2009	Año 2008
A) OPERACIONES CONTINUADAS		
1. Importe neto de la cifra de negocios	380.621	
2. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación	(5.887)	
4. Aprovisionamientos	(216.091)	
6. Gastos de personal	(75.256)	
7. Otros gastos de explotación	(54.911)	
8. Amortización del inmovilizado	(7.033)	
11. Deterioro y resultado por enajenación de inmovilizado	(4.203)	
A.1) Resultado de explotación	**17.240**	
12. Ingresos financieros netos	8.925	
A.2) Resultado financiero	**8.925**	
A.3) Resultado antes de impuestos	**26.165**	
17. Impuesto sobre beneficios	(9.620)	
A.4) Resultado del ejercicio procedente de operaciones continuadas	**16.545**	**13.005**

III. Estado de cambios en el patrimonio neto del ejercicio finalizado el 31 de marzo de 2009.

A) Estado de ingresos y gastos reconocidos.

	Año 2009	Año 2008
A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias	16.545	13.005
B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto	–	–
C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias	–	–
Total de ingresos y gastos reconocidos (A + B + C)	**16.545**	**13.005**

B) Estado total de cambios en el patrimonio neto.

B) ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO							
Conceptos	Capital social Escriturado	Prima de emisión	Reservas	(Acciones y participaciones en patrimonio propias)	Otras aportaciones de los socios	Resultado del ejercicio	TOTAL
A. SALDO FINAL MARZO AÑO 2007	**82.965**	**40.927**	**85.726**	**-9.494**	**20.191**		**220.315**
I. Ajustes por cambios de criterio 2007 y anteriores							
II. Ajustes por errores 2007 y anteriores							
B. SALDO AJUSTADO INICIO ABRIL 2007	**82.965**	**40.927**	**85.726**	**-9.494**	**20.191**		**220.315**
I. Total ingresos y gastos reconocidos						13.005	13.005
II. Operaciones con socios o propietarios							
1. Aumentos de capital							
2. (Reducciones de capital)							
3. Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto (conversión obligaciones, condonaciones de deudas)							
4. (Distribución de resultados)							
5. Operaciones con acciones o participaciones propias (netas)							
6. Incremento (reducción) de patrimonio neto resultante de una combinación de negocios							
7. Otras operaciones con socios o propietarios					1.216		1.216
III. Otras variaciones del patrimonio neto							
C. SALDO FINAL MARZO AÑO 2008	**82.965**	**40.927**	**85.726**	**-9.494**	**21.407**	**13.005**	**234.536**
I. Ajustes por cambios de criterio 2008							
II. Ajustes por errores 2008							
D. SALDO AJUSTADO INICIO ABRIL 2008	**82.965**	**40.927**	**85.726**	**-9.494**	**21.407**	**13.005**	**234.536**
I. Total ingresos y gastos reconocidos						16.545	16.545
II. Operaciones con socios o propietarios							
1. Aumentos de capital							
2. (Reducciones de capital)							
3. Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto (conversión obligaciones, condonaciones de deudas)							
4. (Distribución de resultados)			13.005			-13.005	0
5. Operaciones con acciones o participaciones propias (netas)				610			610
6. Incremento (reducción) de patrimonio neto resultante de una combinación de negocios							
7. Otras operaciones con socios o propietarios					2.292		2.292
III. Otras variaciones del patrimonio neto							
E. SALDO FINAL DEL AÑO 2009	**82.965**	**40.927**	**98.731**	**-8.884**	**23.699**	**16.545**	**253.983**

CASO PRÁCTICO NÚM. 9

CONTABILIDAD DE OPERACIONES DIVERSAS: ANTICIPOS DE CLIENTES, VENTAS, PRESTACIÓN DE SERVICIOS, COMPRAS Y TRABAJOS REALIZADOS POR OTRAS EMPRESAS

ENUNCIADO

La compañía «mTW, SL», desarrolla *software* especializado y, vinculada a esta actividad, realiza cualquier otra función que sea precisa para atender a sus clientes, generalmente grandes empresas (bancos, operadores de telefonía móvil, hipermercados, etc.).

El Banco «ATLANTERRA, SA», cursa un pedido a «mTW, SL», con la finalidad de disponer en su red de oficinas (en términos generales, puntos de venta) de pantallas para mostrar a su clientela mensajes comerciales que van cambiando de acuerdo con las especificaciones programadas. «mTW, SL», se ocupa no solo de preparar los programas informáticos adecuados sino también, subcontratando a otras empresas, del suministro a cada oficina o punto de venta de las pantallas y ordenadores precisos y de la instalación correspondiente.

A continuación, se esquematizan los principales hitos del contrato cuya ejecución se extenderá a 10 meses de dos ejercicios económicos consecutivos:

a) La sociedad «mTW, SL» recibe el pedido de Banco «ATLANTERRA, SA», que implica:

   1. Suministrar a numerosas oficinas bancarias unos determinados equipos con el *software* oportuno.
   2. Proceder a la instalación correspondiente.

b) «mTW, SL» a su vez, contrata con sus proveedores los equipos a servir e instalaciones a efectuar y les facilita relación de las oficinas bancarias. Los equipos van directamente de los proveedores a las oficinas bancarias.

c) «mTW, SL», emite, y cobra anticipadamente, una factura contra los servicios centrales de Banco «ATLANTERRA, SA», por el importe total de los equipos, y *software* pertinente, que se suministrarán e instalarán a lo largo de varios meses.

d) Cada oficina paga por anticipado, mediante transferencia bancaria, el coste de su instalación exclusivamente (los servicios centrales del banco pagan el equipo con el *software*).

e) A medida que se recibe el cobro de cada oficina, «mTW, SL» emite y envía la factura de la instalación contra dicha oficina y comunica a sus proveedores que pueden proceder al suministro e instalación.

f) Una vez efectuado el suministro e instalación en una oficina bancaria, su responsable firma un documento de conformidad que es enviado en tiempo real a «mTW, SL».

g) Los proveedores emiten contra «mTW, SL», tantas facturas (equipos más instalación) como puntos de venta y a medida que van ejecutando.

SE PIDE:

Diseñar el sistema de asientos tipo, de libro diario, para el reflejo adecuado por «mTW, SL», de las operaciones anteriores indicando claramente en cada asiento a qué hito, transacción contable u operación corresponde.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 9

El primer asiento a efectuar por «mTW, SL», corresponde al cobro de la factura emitida contra los servicios centrales de Banco «ATLANTERRA, SA», por el importe total de los equipos y *software* pertinente, que al ser suministrados e instalados a lo largo de los próximos diez meses, constituyen un anticipo a cuenta de futuras ventas y prestaciones de servicios.

Cuenta	Cobro de los equipos y *software*	Debe	Haber
57-	Tesorería	–	
438	Anticipos de clientes		–
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		–

A continuación se van a presentar los asientos a realizar para cada oficina.

En primer lugar, la oficina a la que se va a proceder a realizar la instalación de los equipos y el *software* pertinente, efectúa un anticipo correspondiente al coste de la instalación:

Cuenta	Cobro de la instalación de cada oficina	Debe	Haber
57-	Tesorería	–	
438	Anticipos de clientes		–
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		–

Una vez recibida la conformidad del suministro e instalación por parte de la ofician, «mTW, SL» contabilizará los ingresos, cobrados por anticipado, correspondientes el primero a la venta de equipos y *software* y el segundo a la instalación de los mismos:

Cuenta	Ingresos de venta de equipos y *software*	Debe	Haber
438	Anticipos de clientes	–	
700	Venta de equipos y *software*		–

Cuenta	Ingresos de instalación	Debe	Haber
438	Anticipos de clientes	–	
705	Ingresos por instalación de equipos		–

Simultáneamente, los proveedores emiten factura contra «mTW, SL», por los equipos, *software* e instalaciones realizadas en la oficina, por lo que se contabilizará el gasto correspondiente, utilizándose la cuenta 600 para la compra de los equipos y la cuenta 607 para los trabajos de instalación realizados:

Cuenta		Debe	Haber
600	Compras de equipos	–	
607	Trabajos realizados por otras empresas	–	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	–	
400	Proveedores		–

CASO PRÁCTICO NÚM. 10

ACTIVOS FINANCIEROS: INVERSIONES MANTENIDAS HASTA EL VENCIMIENTO

ENUNCIADO

«ACIF, SL» ha generado abundantes recursos financieros en los últimos ejercicios y, a la vista de la situación del mercado inmobiliario, su consejo de administración ha resuelto adquirir un inmueble e instalar en él sus oficinas, ahora sitas en uno alquilado. No obstante, la inversión no se hará, al menos, hasta que transcurran dos años, puesto que el consejo entiende que es lo más idóneo de acuerdo con la evolución previsible de los precios en el mercado de compraventa de oficinas. En este marco, y para rentabilizar la tesorería disponible, se decide suscribir, con fecha 1-5-X5, 10.000 obligaciones emitidas por la «Caja de Ahorros Alcalaína». Los datos más relevantes de la operación son: el vencimiento se producirá el 31-7-X7; el nominal es de 500 u.m. por título, su emisión es al 98 por 100 y el reembolso al 101 por 100; trimestralmente se devenga y abona un interés nominal anual del 5 por 100; la retención fiscal es del 20 por 100; los costes de la transacción fueron de 2.500 u.m.

Durante el ejercicio X5 la contabilidad de «ACIF, SL» ha registrado, en relación con los hechos descritos, los apuntes siguientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	4.900.000	
57	Tesorería		4.900.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
629	Otros servicios	2.500	
57	Tesorería		2.500

Código	Cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	62.500	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		62.500

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	44.444,44	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		44.444,44
	[(5.050.000 – 4.900.000)/27] × 8 = 44.444,44		

Dado que las cuentas anuales de «ACIF, SL», correspondientes al ejercicio X5 fueron sometidas a auditoría externa, indique cuáles serían los apuntes por ajustes/reclasificaciones que, en su caso, propondría el auditor externo de acuerdo con la normativa contable en vigor a partir del 1 de enero de 2008.

Dichos apuntes, de ser precisos, adoptarían el formato de asiento de libro diario. Se valorará el uso de apuntes en negativo cuando ello mejore la calidad de la información contable.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 10

En relación con la inversión en activos financieros (valores representativos de deuda) realizada por «ACIF, SL», se habrá de establecer en primer lugar en qué categoría procede clasificarla, para lo cual se habrá de atender a la intención de la inversión, que en este caso no es otro que rentabilizar la tesorería disponible hasta dentro de dos años, momento en el que se producirá el reembolso de los títulos, por lo que parece razonable suponer que la inversión se ha de calificar como *Inversión mantenida hasta el vencimiento*, puesto que cumple todas las condiciones exigidas por la NRV 9.ª 2.2:

«Se pueden incluir en esta categoría los valores representativos de deuda, con fecha de vencimiento fijada (31-7-X7), cobros de cuantía determinada o determinable (ocho cupones trimestrales de 62.500 y reembolso de 5.050.000 a vencimiento), que se negocian en un mercado activo (se supone que así es) y que la empresa tenga la intención efectiva y la capacidad de conservarlos hasta su vencimiento (como así es efectivamente).

2.2.1. Valoración inicial.

Las inversiones mantenidas hasta el vencimiento se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles».

Por lo tanto, procederá efectuar un ajuste por los costes de transacción que la empresa ha contabilizado como gastos del ejercicio, cuando su tratamiento correcto es el de mayor valor de la inversión.

Cuenta	Ajuste por los costes de transacción	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	2.500,00	
629	Otros servicios		2.500,00

O bien, con apuntes negativos.

Cuenta	Ajuste correspondiente a la inversión anterior	Debe	Haber
629	Otros servicios	–2.500,00	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	2.500,00	

«2.2.2. Valoración posterior.

Las inversiones mantenidas hasta el vencimiento se valorarán por su coste amortizado, Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo».

En primer lugar se habrá de proceder al cálculo del tipo de interés efectivo (trimestral), a través de la siguiente igualdad financiera:

$$4.902.500 = 62.500 / (1 + ie) + 62.500 / (1 + ie)^{2} + 62.500 / (1 + ie)^{3} + 62.500 / (1 + ie)^{4} + + 62.500 / (1 + ie)^{5} + 62.500 / (1 + ie)^{6} + 62.500 / (1 + ie)^{7} + 62.500 / (1 + ie)^{8} + 5.050.000 / (1 + ie)^{8}$$

$ie = 1{,}5885\%$ (interés efectivo trimestral)

Período	Coste amortizado	Interés	Cobro	Inversión
31-7-X5	4.902.500,00	77.876,21	62.500,00	15.376,21
31-10-X5	4.917.876,21	78.120,46	62.500,00	15.620,46
31-1-X6	4.933.496,67	78.368,60	62.500,00	15.868,60
30-04-X6	4.949.365,27	78.620,67	62.500,00	16.120,67
31-7-X6	4.965.485,94	78.876,74	62.500,00	16.376,74
31-10-X6	4.981.862,68	79.136,89	62.500,00	16.636,89
31-1-X7	4.998.499,57	79.401,16	62.500,00	16.901,16
30-4-X7	5.015.400,73	79.669,64	62.500,00	17.169,64
31-7-X7	5.032.570,37	79.929,63	62.500,00	17.429,38
31-7-X7	5.050.000,00	–	5.050.000,00	

Los ajustes se van a realizar eliminando, en primer lugar, el asiento efectuado, bien dándole la vuelta, bien con apuntes negativos, para a continuación realizar los asientos correctos:

Cuenta	Anulación del asiento correspondiente al cupón de 31-7-X5	Debe	Haber
761	Ingresos de valores representativos de deuda	62.500,00	
57-	Tesorería		62.500,00

O bien, con apuntes negativos.

Cuenta	Anulación del asiento correspondiente al cupón de 31-7-X5	Debe	Haber
57-	Tesorería	– 62.500,00	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		– 62.500,00

Cuenta	Cupón 31-7-X5	Debe	Haber
57-	Tesorería	50.000,00	
473	H.ª P.ª, retenciones y pagos a cuenta (0,20 × 62.500)	12.500,00	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	15.376,21	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		77.876,21

Cuenta	Anulación del asiento correspondiente al cupón de 31-10-X5	Debe	Haber
761	Ingresos de valores representativos de deuda	62.500,00	
57-	Tesorería		62.500,00

O bien, con apuntes negativos.

Cuenta	Anulación del asiento correspondiente al cupón de 31-10-X5	Debe	Haber
57-	Tesorería	– 62.500,00	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		– 62.500,00

Cuenta	Cupón 31-10-X5	Debe	Haber
57-	Tesorería	50.000,00	
473	H.ª P.ª, retenciones y pagos a cuenta (0,20 × 62.500)	12.500,00	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	15.620,46	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		78.120,46

Por último, procede eliminar el asiento correspondiente a la imputación, efectuada por la empresa de forma lineal, de la rentabilidad implícita, la cual se ha ido imputando en los ajustes realizados a través del tipo de interés efectivo.

Cuenta	Anulación del asiento correspondiente a la rentabilidad implícita	Debe	Haber
761	Ingresos de valores representativos de deuda	44.444,44	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		44.444,44

O bien, con apuntes negativos.

Cuenta	Anulación del asiento correspondiente a la rentabilidad implícita	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	– 44.444,44	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		– 44.444,44

Al cierre se ha de contabilizar la rentabilidad devengada y no vencida, la cual se ha imputado de forma lineal:

Cuenta	31-12-X5 Reconocimiento de la rentabilidad devengada y no vencida	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda (62.500 × 2/3)	41.666,67	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo (15.868,60 × 2/3)	10.579,06	
761	Ingresos de valores representativos de deuda (78.368,60 × 2/3)		52.245,73

CASO PRÁCTICO NÚM. 11

TRANSICIÓN AL NUEVO PGC A PARTIR DE UN BALANCE CERRADO AL 31-12-2007

ENUNCIADO

BALANCE DE SITUACIÓN, DE SUMINISTROS NÁUTICOS «AYUSO, SL», A 31 DE DICIEMBRE DE 2007

A) ACCIONISTAS POR DESEMBOLSOS NO EXIGIDOS	**15.000**	**A) FONDOS PROPIOS**	**315.250**
B) INMOVILIZADO	**484.900**	I. Capital suscrito	200.000
I. Gastos de establecimiento	20.000	IV. Reservas	96.000
II. Inmovilizaciones inmateriales	13.150	1. Reserva legal	30.000
3. Fondo de comercio	12.000	2. Reservas voluntarias	52.000
6. Bienes en régimen de arrendamiento financiero	3.500	4. Reservas estatutarias	14.000
9. Amortizaciones	–2.350	VI. Pérdidas y ganancias (beneficio o pérdida)	20.000
III. Inmovilizaciones materiales	420.250	VII. Dividendo a cuenta entregado en el ejercicio	–750
1. Terrenos y construcciones	427.000	**B) INGRESOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS**	**2.450**
2. Instalaciones técnicas y maquinaria	2.000	1. Subvenciones de capital	1.850
4. Anticipos e inmovilizaciones en curso	500	2. Diferencias positivas de cambio	600
7. Amortizaciones	–9.250	**D) ACREEDORES A LARGO PLAZO**	**126.025**
IV. Inmovilizado financiero	31.500	II. Deudas con entidades de crédito	125.525
5. Cartera de valores a largo plazo	31.500	IV. Otros acreedores	500
C) GASTOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS	**230**	1. Deudas representadas por efectos a pagar	500
D) ACTIVO CIRCULANTE	**63.400**	**E) ACREEDORES A CORTO PLAZO**	**119.805**
II. Existencias	6.500	II. Deudas con entidades de crédito	5.600
1. Comerciales	7.000	1. Préstamos y otras deudas	5.600
6. Anticipos	500	IV. Acreedores comerciales	61.500
7. Provisiones	–1.000	1. Anticipos recibidos por pedidos	1.500
III. Deudores	11.900	2. Deudas compras o prestaciones servicios	60.000
1. Clientes ventas y prestación de servicio	11.800	V. Otras deudas no comerciales	51.705
5. Personal	1.200	1. Administraciones Públicas	25.530
6. Administraciones Públicas	700	2. Deudas representadas por efectos a pagar	25.000
7. Provisiones	–1.800	3. Otras deudas	175
IV. Inversiones financieras temporales	5.750	4. Remuneraciones pendientes de pago	1.000
5. Cartera de valores a corto plazo	5.700	VII. Ajustes por periodificación	1.000
6. Otros créditos	50		
VI. Tesorería	38.050		
VII. Ajustes por periodificación	1.20		
Total	**563.530**	**Total**	**563.530**

Suministros Náuticos «AYUSO, SL» tiene por objeto social la comercialización al por menor de suministros náuticos. A 29 de enero de 2008, se conoce la siguiente información:

1. Los administradores tienen un protocolo firmado para la venta, en los próximos meses, de un terreno de su propiedad, cuyo valor contable es 200.000 euros. Este terreno fue financiado con un préstamo hipotecario, del que restan por pagar 120.000 euros, clasificados como *deudas a largo plazo con entidades de crédito*.

2. Los gastos a distribuir en varios ejercicios se corresponden, en 200 u.m., con las cargas financieras no devengadas de un contrato de arrendamiento financiero cuyo objeto es un equipo informático. Las 5 cuotas pendientes, incluida la opción de compra, ascienden a un total de 2.000 euros, que se pagarán los días 30 durante los próximos 5 meses. Los acreedores por arrendamiento financiero están incluidos en la partida de préstamos y otras deudas. La amortización correspondiente al equipo informático importa 350 euros. El resto de la amortización acumulada correspondiente a inmaterial minora el valor del fondo de comercio.

   Las 30 u.m. restantes surgieron en la contratación de deudas.

3. Entre el inmovilizado, la sociedad cuenta con un local, cedido en arrendamiento a un taller mecánico contiguo. El coste de adquisición del terreno y la construcción ascienden, respectivamente, a 70.000 y 30.000 euros. La construcción está amortizada en 3.000 euros.

4. La cartera de valores a corto plazo es una cartera de negociación en diversas acciones con cotización en la Bolsa de Madrid. A 31 de diciembre de 2007 alcanzan un valor en el mercado de 10.000 euros.

5. En la cartera de valores a largo plazo se recogen instrumentos de patrimonio de otras empresas que, por el momento, no se piensan vender. A 31 de diciembre de 2007 alcanzan un valor en el mercado de 41.500 euros.

6. La sociedad compró hace unos años una pequeña empresa. Al hacerlo, no contabilizó el valor de unas construcciones que podrían reconocerse ahora [de acuerdo con la disp. trans. 3.ª 1 a) del Plan General de Contabilidad de 2007] por 5.000 euros.

7. Las diferencias positivas de cambio proceden del ajuste de unos saldos de proveedores.

8. En el capital suscrito se incluyen 20.000 u.m. correspondientes a acciones sin voto y 30.000 u.m. relativas a acciones rescatables antes de que finalice el ejercicio 2008.

9. El tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades es el 30 por 100.

SE PIDE:

Los asientos contables que permitan verificar y documentar el tránsito o transformación del balance de cierre de 2007 en el de apertura de 2008. Se agruparán en los tres apartados siguientes: 1) Asientos para reconocimiento o baja de elementos, 2) Asientos de reclasificación, y 3) Asientos de valoración.

La resolución del caso se efectuará empleando, en los términos previstos por la normativa aplicable, los criterios de valoración anteriores a la reforma.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 11

Comentar, en primer lugar, que aunque el enunciado utiliza de forma indistinta u. m. y euros al referirse a los importes que presentan las cuentas de la sociedad «SUMINISTROS NÁUTICOS, SL», se va a considerar a efectos de la solución que todos los importes se refieren a u. m., y que la empresa ha de aplicar el Plan General de Contabilidad.

La *disposición transitoria* ***primera*** del Plan General de Contabilidad establece:

«Primera. Reglas generales para la aplicación del Plan General de Contabilidad en el primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2008.

1. Los criterios contenidos en al Plan General de Contabilidad deberán aplicarse de forma retroactiva con las excepciones que se indican en las disposiciones transitorias segunda y tercera de este real decreto.

Si la empresa decide no hacer uso de la opción anterior, valorará todos sus elementos patrimoniales de conformidad con las nuevas normas».

Del enunciado (en concreto del segundo párrafo del «se pide»), se desprende que Suministros Náuticos «AYUSO, SL», ha optado por valorar los elementos patrimoniales de conformidad con las nuevas normas, es decir, que no va a aplicar el nuevo plan con carácter retroactivo.

A continuación, se va a proceder a realizar, en forma de asientos, los ajustes de transición que proceda siguiendo el orden del enunciado, presentando en negrita el número de cuenta y su denominación correspondiente de acuerdo al nuevo Plan General de Contabilidad.

1. Protocolo de venta de un terreno.

La NRV *7.ª, Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta,* establece:

«La empresa clasificará un activo no corriente o un grupo de elementos (conjunto de activos y pasivos directamente asociados de los que se va a disponer de forma conjunta, como grupo, en una única transacción), si su valor contable se recupera fundamentalmente a través de su venta, en lugar de por su uso continuado, y siempre que se cumplan una serie de requisitos» enumerados en la norma.

«El grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta se valorarán en el momento de su clasificación en esta categoría, por el menor de los dos importes siguientes: su valor contable y su valor razonable menos los costes de venta».

De acuerdo con el protocolo firmado por las administradores, en los próximos meses (corto plazo) se va a proceder a vender un activo no corriente, cual es un terreno, el cual tiene asociado un pasivo financiero, de ahí, que constituya un grupo enajenable, recuperándose su valor contable a través de la venta y no del uso, por lo que en consecuencia se habrá de reclasificar como mantenido para la venta, según la normativa en vigor.

Cuenta	Asiento de reclasificación	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	120.000,00	
580	**Inmovilizado**	**200.000,00**	
220	Terrenos y bienes naturales		200.000,00
589	**Otros pasivos**		**120.000,00**

2. Gastos a distribuir en varios ejercicios.

La *Consulta 8 del BOICAC 75 de septiembre 2008* establece:

«En la elaboración del balance de apertura en el que se aplique por primera vez el Plan General de Contabilidad, si la empresa opta por el mantenimiento de valores previsto en la disposición transitoria primera 1 d) del Real Decreto 1514/2007:

- Los saldos procedentes de "Gastos por intereses diferidos" y "Gastos de formalización de deudas" recogidos en el epígrafe de Gastos a distribuir en varios ejercicios, han de eliminarse en la fecha de transición, reduciendo el valor de la deuda.
- El valor de la deuda, una vez realizada la minoración de los gastos referidos, equivale al coste amortizado. A dicha fecha se calculará el tipo de interés efectivo a partir del citado coste».

En consecuencia, las cargas financieras no devengadas de un contrato de arrendamiento financiero, habrán de ser eliminadas contra la deuda puesto que con la normativa anterior la deuda se contabilizaba por el total a pagar incluidos los intereses, mientras que en la normativa en vigor la deuda se contabiliza sin incluir los intereses, de acuerdo con la definición de pasivo (obligación presente).

Cuenta	Asiento de baja de elementos y reclasificación	Debe	Haber
528	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	2.000,00	
272	Gastos financieros diferidos		200.000,00
524	**Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo**		**1.800,00**

En relación con el bien objeto del contrato, está contabilizado dentro del inmovilizado inmaterial, debiendo figurar como inmovilizado material.

Cuenta	Asiento de reclasificación	Debe	Haber
217	**Equipos para procesos de información**	**3.500,00**	
217	Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero		3.500,00

Cuenta	Asiento de reclasificación	Debe	Haber
281	Amortización acumulada inmovilizado inmaterial	350,00	
281	**Amortización acumulada inmovilizado material**		**350,00**

Según la *disposición transitara* ***tercera****:* «El fondo de comercio figurará por su importe en libros en la fecha del balance de apertura, dándose de baja la amortización acumulada del fondo de comercio contra el propio fondo de comercio».

Cuenta	Asiento de reclasificación y baja de elementos	Debe	Haber
281	Amortización acumulada inmovilizado inmaterial	2.000,00	
204	**Fondo de comercio**	**10.000,00**	
213	Fondo de comercio		12.000,00

En relación con las 30 u.m. restantes correspondientes a gastos surgidos en la contratación de deudas, que de acuerdo con la normativa anterior se contabilizaron como gastos a distribuir en varios ejercicios, se debería proceder de acuerdo con lo establecido en la Consulta anteriormente transcrita, de la misma forma que con los gastos por intereses diferidos, es decir, minorando las deudas que los originaron, pero al no identificarse estas en el enunciado, se van a dar de baja contra reservas disponibles, netas del efecto impositivo.

Cuenta	Asiento de reclasificación y baja de elementos	Debe	Haber
113	**Reservas voluntarias (70% × 30)**	**21,00**	
4740	**Activos por diferencias temporarias deducibles (30% × 30)**	**9,00**	
270	Gastos de formalización de deudas		30,00

3. Inmueble cedido en arrendamiento.

El inmueble cedido en arrendamiento ha de ser calificado como «inversión inmobiliaria ya que se posee para obtener rentas, en lugar de para su uso en el suministro de bienes, para fines administrativos, o para su venta en el curso ordinario de las operaciones».

Cuenta	Asiento de reclasificación	Debe	Haber
220	**Inversión en terrenos y bienes naturales**	**70.000,00**	
221	**Inversión en construcciones**	**30.000,00**	
220	Terrenos y bienes naturales		70.000,00
221	Construcciones		30.000,00

Cuenta	Asiento de reclasificación	Debe	Haber
282	Amortización acumulada inmovilizado inmaterial	3.000,00	
282	**Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias**		**3.000,00**

4. Cartera de valores a corto plazo. Activos financieros mantenidos para negociar.

Según la *disposición transitoria **primera**, apartado d),* «la empresa podrá optar por valorar todos los elementos patrimoniales que deban incluirse en el balance de apertura conforme a los principios y normas vigentes con anterioridad, salvo los instrumentos financieros que se valoren por su valor razonable».

Este es justamente el criterio a seguir en las inversiones calificadas en la cartera de negociación las cuales han de ser ajustadas a valor razonable con cambios en pérdidas u ganancias, por lo que en este caso se han de aplicar las normas del nuevo plan de forma retroactiva, ya que la inversión ha de figurar en el balance de apertura por el valor razonable, importe al que se habría ajustado a 31 de diciembre de 2007 de haberse aplicado a esa fecha el nuevo plan.

La misma disposición establece en el número *2:* «La contrapartida de los ajustes que deban realizarse será una partida de reservas».

Y en la misma línea, la cuenta **113, Reservas voluntarias**, establece: «Cuando se produzca un cambio de criterio contable, el ajuste por el efecto acumulado calculado al inicio del ejercicio, de las variaciones de los elementos patrimoniales afectados por la aplicación retroactiva del nuevo criterio, se imputará a reservas de libre disposición. Con carácter general, se imputará a las reservas voluntarias, registrándose del modo siguiente*:*

a) Se abonará por el importe resultante del efecto neto acreedor de los cambios experimentados por la aplicación de un nuevo criterio contable comparado con el antiguo, con cargo o abono, en su caso, a las respectivas cuentas representativas de los elementos patrimoniales afectados por este hecho, incluyendo las relacionadas con la contabilización del efecto impositivo del ajuste.

b) Se cargará por el importe resultante del efecto neto deudor de los cambios experimentados por la aplicación de un nuevo criterio contable comparado con el antiguo, con abono o cargo, en su caso, a las respectivas cuentas representativas de los elementos patrimoniales afectados por este hecho, incluyendo las relacionadas con la contabilización del efecto impositivo del ajuste».

En definitiva, se ha de registrar la inversión a valor razonable, por importe de 10.000 u.m., abonándose a la cuenta de reservas voluntarias por la diferencia entre el nuevo criterio (10.000) y el antiguo (5.700), neto del efecto impositivo, recogiéndose este en la correspondiente cuenta de pasivo por tratarse de una plusvalía que tendrá efecto impositivo.

Cuenta	Asiento de valoración	Debe	Haber
540	**Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio**	**10.000,00**	
540	Inversiones financieras temporales		5.700,00
113	**Reservas voluntarias [70% × (10.000 – 5.700)]**		**3.010,00**
479	**Pasivo por diferencias temporarias imponibles [30% × (10.000 – 5.700)]**		**1.290,00**

5. Cartera de valores a largo plazo. Activos financieros disponibles para la venta.

Aquellas inversiones en instrumentos de patrimonio que por el momento no se piensan vender, se han de clasificar en la categoría de *Activos financieros disponibles para la venta,* categoría que funciona al igual que la anterior a valor razonable, pero en este caso con cambios en patrimonio neto.

Al ser un instrumento financiero que se ajusta a valor razonable se ha de proceder de la misma manera que para los instrumentos financieros anteriores.

Cuenta	Asiento de valoración	Debe	Haber
250	**Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio**	**41.500,00**	
250	Inversiones financieras permanentes		31.500,00
113	**Reservas voluntarias [70% × (41.500 – 31.500)]**		**7.000,00**
479	**Pasivo por diferencias temporarias imponibles [30% × (41.500 – 31.500)]**		**3.000,00**

6. Construcciones adquiridas en una combinación de negocios.

La *disposición transitoria* ***tercera*** establece:

«En la elaboración del balance de apertura, se tomarán en consideración las siguientes reglas en relación con las combinaciones de negocios realizadas con anterioridad a la fecha de su elaboración:

1. Se reconocerán todos los activos adquiridos y pasivos asumidos en esas combinaciones, con las siguientes salvedades:

a) Los activos, incluyendo el fondo de comercio, y los pasivos, no reconocidos en el balance de la empresa adquirente de acuerdo con las normas contables anteriores, y que tampoco cumplen todas las condiciones para ello en las cuentas individuales de la empresa adquirida según las normas del Plan General de Contabilidad.

En caso de que procediera el reconocimiento, los activos (diferentes del fondo de comercio) y los pasivos, previamente no reconocidos, se valorarán según los criterios del presente Plan General de Contabilidad que hubieran resultado de aplicación en dicho momento en el balance individual de la empresa adquirida».

Al establecerse en el enunciado que pueden contabilizarse unas construcciones adquiridas en una combinación de negocios realizada hace unos años, se entiende se cumplen las condiciones exigidas por la disposición transitoria, por lo que el asiento a efectuar será:

Cuenta	Asiento de reconocimiento	Debe	Haber
211	**Construcciones**	**5.000,00**	
113	**Reservas voluntarias**		**5.000,00**

En este caso no se va a proceder a contabilizar efecto impositivo alguno al no disponerse de la información necesaria para ello, pues se desconoce si quedó diferido al adquirente el pago del impuesto correspondiente a la plusvalía, o, si por el contrario, este fue ingresado por la empresa adquirida.

7. Diferencias positivas de cambio.

La *disposición transitoria* ***segunda*** establece:

«1. La empresa podrá aplicar las siguientes excepciones a la regla general (aplicación de las nuevas normas con carácter retroactivo) incluida en la disposición transitoria primera de este real decreto:

a) Las diferencias de conversión acumuladas que surjan en la primera aplicación de la norma de registro y valoración 11.ª 2 "Conversión de las cuentas anuales a la moneda de presentación", podrán contabilizarse directa y definitivamente en las reservas voluntarias».

Cuenta	Asiento de valoración	Debe	Haber
136	Diferencias positivas de cambio	600,00	
113	**Reservas voluntarias (70% × 600)**		**420,00**
479	**Pasivo por diferencias temporarias imponibles (30% × 600)**		**180,00**

8. Acciones sin voto.

La *NRV 9.ª 3, Pasivos financieros*, establece: «Los instrumentos financieros emitidos se clasificarán como pasivos financieros, en su totalidad o en una de sus partes, siempre que de acuerdo

con su realidad económica suponga para la empresa una obligación contractual de entregar efectivo u otro activo financiero, o que otorgue al tenedor el derecho a exigir al emisor su rescate en una fecha y por un importe determinado o determinable, o a recibir una remuneración predeterminada siempre que haya beneficios distribuibles. En particular, determinadas acciones rescatables y acciones y participaciones sin voto».

De lo anterior se deduce que el tratamiento contable que se le ha de dar al capital sin voto cuantificado en 20.000 u.m. y al capital rescatable, cuantificado en 30.000 u.m., es el de un pasivo financiero.

Comentar en relación a las acciones rescatables que constituyen un pasivo financiero a corto plazo, puesto que van a ser rescatadas antes de que finalice 2008, no existiendo en el cuadro de cuentas del Plan General de Contabilidad cuenta alguna para registrar las deudas a corto plazo con características especiales.

Cuenta	Asiento de reclasificación	Debe	Haber
100	Capital suscrito	200.000,00	
100	**Capital social**		**50.000,00**
150	**Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros**		**20.000,00**
5-	**Acciones o participaciones a corto plazo consideradas como pasivos financieros**		**30.000,00**

9. Gastos de establecimiento.

Los gastos de establecimiento se han de dar de baja al no cumplir la definición de activo de Marco Conceptual:

«Activos: 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».

Según quedó comentado en la solución del caso 1, el importe de los gastos de establecimiento se dará de baja contra reservas voluntarias netas del efecto impositivo:

Cuenta	Asiento de baja de elementos	Debe	Haber
113	**Reservas voluntarias (70% × 20.000)**	**14.000,00**	
47-	**Hacienda Pública (30% × 20.000)**	**6.000,00**	
20-	Gastos de establecimiento		20.000,00

10. Accionistas por desembolsos pendientes.

Procede reclasificar los desembolsos pendientes de efectuar por los accionistas, los cuales además pasan a ser patrimonio neto y no activo real, por lo que en el balance figurarán dentro del patrimonio neto.

Al no tener información sobre si corresponden al capital ordinario o al sin voto (el rescatable ha de desembolsarse totalmente en la emisión), se va a considerar que corresponden al capital ordinario.

Cuenta	Asiento de reclasificación	Debe	Haber
1030	**Socios por desembolsos no exigidos, capital social**	**15.000,00**	
190	Accionistas por desembolsos no exigidos		15.000,00

11. Subvenciones de capital.

En relación con las subvenciones en el balance figurarán dentro del patrimonio neto, pero netas del efecto impositivo, por lo que procederá minorar su importe en el 30%:

Cuenta	Asiento de reclasificación	Debe	Haber
130	Subvenciones de capital	555,00	
479	**Pasivos por diferencias temporarias imponibles (30% × 1.850)**		**555,00**

Recensiones Bibliográficas

Estabilidad presupuestaria y gasto público en España

Violeta Ruiz Almendral
La Ley, Madrid, 2008, 288 págs.

Lo malo de la aprobación de determinadas leyes no es que al final tengan que aplicarse, pues habrá que conceder el beneficio de la duda para quien las impulsó y de quienes participaron en su aprobación. Lo que resulta, verdaderamente, poco edificante es que las previsiones que se formularon queden arrinconadas sin más en una especie de museo de normas que nunca tenían que haberse asomado a la publicación oficial.

Eso parece que suceda ahora con las leyes que se aprobaron en nuestro país en el año 2001 y que, posteriormente, serían objeto de modificación en 2006, determinando finalmente el marco compuesto por el Texto Refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria (RDLeg. 2/2007, de 28 de diciembre) y la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, Complementaria a la anterior. Con estas normas, como indica la autora de este excelente trabajo –que es Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Carlos III de Madrid– queda por ver cómo actuarán, puesto que «ha llegado el momento de sacarlas del cajón para comprobar si proporcionan la flexibilidad necesaria a los Estados, única manera de que puedan seguir siendo normas útiles y no queden convertidas en camisas de fuerza superadas por las circunstancias».

Y las circunstancias actuales no pintan, desde luego, nada bien para que los instrumentos normativos comunitarios y nacionales encuentren una incontestada aplicación. Hace poco indicaba el flamante Nobel de Economía, Paul Krugman, que el miedo a los números rojos es un prejuicio, razonando que «en tiempos normales está bien preocuparse por el déficit presupuestario, y la responsabilidad fiscal es una virtud que tendremos que volver a aprender tan pronto como la crisis quede atrás. Sin embargo, cuando prevalece la economía de la depresión, esta virtud se convierte en un vicio» (en «La economía de la depresión», *El País*, 23-11-2008).

El libro de la profesora Ruiz Almendral consta de tres capítulos. El primero se dedica al examen de lo que llama proceso de constitucionalización de la estabilidad presupuestaria en el Derecho comunitario. Luego analiza el régimen jurídico-comunitario de la estabilidad y, finalmente, desciende al estudio de la estabilidad presupuestaria y gasto público en España. La obra se completa con una amplia relación bibliográfica y la compilación, en anexo, de las normas, informes, circulares y demás documentación sobre la estabilidad presupuestaria. Y, ya como epílogo, acuciado por la situación financiera y económica que vivimos, unas breves líneas sobre la crisis financiera y la estabilidad presupuestaria.

En las primeras páginas se advierte que la investigación realizada no tiene por objeto examinar críticamente la unión monetaria europea, aunque se preste una minuciosa atención al cambio

de dirección estructural que ha supuesto en el proceso de integración europea y atendiendo a la *obligación de resultado* para los Estados miembros, fijada en el Derecho financiero comunitario, de articular el gasto público de acuerdo con las exigencias de la estabilidad presupuestaria y las proyecciones que la existencia de esta obligación tienen sobre la ordenación presupuestaria.

De esta manera, y siguiendo a la propia autora, tenemos que su trabajo pretende responder a tres preguntas que marcan los contenidos respectivos de los capítulos del libro: 1.ª Si es posible o no limitar el déficit constitucionalmente; 2.ª Qué obligaciones incorpora para los Estados miembros, qué significado e implicaciones tiene en la práctica la exigencia de estabilidad; y 3.ª Cómo ha incidido en el régimen presupuestario español, y en el reparto de competencias financieras entre los diferentes órdenes de gobierno, el régimen jurídico-comunitario que contiene y desarrolla las exigencias de estabilidad presupuestaria.

El primero de estos asuntos se encarga partiendo del significado y origen jurídico-comunitario de la propia noción de estabilidad presupuestaria, dado que el control del déficit es instrumental a una unión monetaria. Ruiz Almendral considera que «la estabilidad presupuestaria que se ha incorporado al TCE no afecta únicamente a la vertiente del gasto público, aunque normativamente incida en particular sobre el derecho que regula el gasto público, sino que se proyecta sobre todo el Derecho financiero. Esto significa que, al menos a priori, la consecución de los objetivos de estabilidad presupuestaria no conlleva una conjunción de soluciones cerradas, como por ejemplo la reducción del gasto público para evitar el déficit y, eventualmente, un endeudamiento excesivo, sino que permite claramente un abanico muy amplio de posibilidades en cuanto a la configuración interna del gasto y del ingreso, siempre que se respeten las pautas procedimentales. Con todo, persiste una cierta tendencia a identificar dicha estabilidad con la limitación del gasto público, alimentada parcialmente por ser esta… la interpretación de las primeras normas de estabilidad presupuestaria en España».

Con carácter previo a la consideración de la coordinación de las políticas económicas de los Estados miembros como el presupuesto para una política monetaria común, se plantea cómo se ha resuelto en Estados Unidos el control del déficit público y extrayendo, entre otras conclusiones, que no es la ley, por su posibilidad de reforma por otras posteriores, el instrumento adecuado para garantizar la limitación del déficit presupuestario. Luego se aborda ya la evolución de la formación de una *Constitución económica* europea y el proceso de adopción de las normas de estabilidad presupuestaria a través de la incorporación al Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea de los límites al déficit y al endeudamiento.

En el capítulo segundo se comienza analizando la regulación material del Pacto de Estabilidad y Crecimiento, del que si se hace una interpretación excesivamente rígida de las normas que lo integran pueden acarrear, como bien señala la autora, una paradójica limitación de las posibilidades de actuación de los Estados miembros para coordinar sus políticas económicas. Por otro lado, «la transparencia del proceso, y también su legalidad, no están del todo claros, lo cual es preocupante si a ello se le añade el alto nivel de inseguridad jurídica que genera de por sí la amplitud de los criterios contenidos en la SEC-95 para clasificar los entes (públicos o no) y las transacciones en particular».

Más adelante se exponen los problemas del cumplimiento del Pacto por algunos Estados miembros, que llevaron hace unos años a una confrontación entre el Consejo y la Comisión, escenificada y concluida ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas –Sentencia de 13 de julio de 2004 (C-27/04)–, lo que propiciaría la reforma flexibilizadora de los Reglamentos comunitarios en el año 2005, cuyos principales motivos inspiradores, siguiendo a RUIZ ALMENDRAL, serían los siguientes: 1.º La constatación de una creciente heterogeneidad entre los Estados miembros; 2.º La necesidad de tener en cuenta el ciclo económico al completo, manteniéndose el objetivo de estabilidad a lo largo del mismo y no en cada año por separado; 3.º La necesidad de tener en cuenta la inversión pública y las reformas estructurales que fomentan el crecimiento, y 4.º La necesidad de incrementar el marco temporal de la aplicación del procedimiento, lo que se lleva a cabo mediante la ampliación de todos los plazos.

La autora piensa que la reforma del Pacto de Estabilidad y Crecimiento «fue la mejor posible teniendo en cuenta la incoherencia de fondo confirmada por el Tratado de Maastricht: mientras la política monetaria queda en manos exclusivas de la Unión Europea, las políticas financieras (económicas, presupuestarias) siguen en manos de los Estados miembros, que las utilizan con mayor intensidad en ocasiones precisamente para compensar la pérdida de competencias en política monetaria».

Llegados al capítulo tercero de la obra que comentamos, donde se estudia cómo se han incorporado a nuestro ordenamiento interno las exigencias derivadas de la estabilidad presupuestaria, la profesora RUIZ ALMENDRAL examina, en primer término, los principios constitucionales en materia de gasto público (art. 31.2 CE), entendiendo que una cierta idea de equilibrio o de estabilidad presupuestaria no fue completamente ajena a los redactores de la Constitución y que encontraría apoyo en los artículos 31.1 y 40 de la misma. En el trabajo se defiende que no debe considerarse que los principios de justicia en el gasto público y de estabilidad presupuestaria deban entenderse como incompatibles: «las limitaciones al endeudamiento y al déficit no tienen ni siquiera que implicar una reducción del gasto público».

Después se desciende al tratamiento del régimen jurídico contenido en las leyes de estabilidad presupuestaria, lo que se efectúa con la intención de clarificar el alcance de los títulos competenciales del Estado para aplicar dicha normativa a las Comunidades Autónomas y a las Entidades Locales, entendiendo que posiblemente no había sido necesario aprobar una ley orgánica complementaria de la ordinaria, pues el mismo resultado se hubiese alcanzado reformando la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Al concluir en la suficiencia de aquellos títulos competenciales del Estado, se recorren los instrumentos institucionales previstos –lo que podría llamarse: «pacto de estabilidad interno»– con participación de órganos de cooperación y coordinación como son la Comisión Nacional de Administración Local y el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas.

La obra se detiene más adelante en el ciclo presupuestario, para verificar cómo se han recibido en las distintas fases del mismo las exigencias de estabilidad presupuestaria. De manera resumida: «en primer lugar, en la fase de elaboración del Presupuesto ha supuesto la incorporación de la

regla de plurianualidad, del fondo de contingencia, y la obligación de fijar previamente el objetivo de estabilidad presupuestaria, que debe ser aceptado por las Cortes Generales. En segundo lugar, en la fase de aprobación del Presupuesto, ha supuesto el replanteamiento, desde una nueva óptica, de las relaciones entre el Gobierno y las Cortes Generales esta vez proyectadas a través de la fijación de la estabilidad, que como es sabido, al menos en principio, no vincula a las Cortes. En tercer lugar, en la fase de ejecución del Presupuesto, la incorporación de la estabilidad presupuestaria implica la adopción de un régimen jurídico particular para los gastos plurianuales, así como para las modificaciones presupuestarias. Finalmente, en cuarto lugar, la fase de control del presupuesto ha de ser naturalmente informada por la necesidad de verificar el cumplimiento del principio, a lo que hay que añadir el establecimiento de sistemas propios de control de la estabilidad presupuestaria, que se yuxtaponen a las clásicas técnicas de control presupuestario».

Miguel Ángel Martínez Lago

Fiscalidad de los residuos en el ámbito autonómico

Gracia María Luchena Mozo y Gemma Patón García
Bosch, Barcelona, 2008, 276 págs.

El libro de estas profesoras de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Castilla-La Mancha tiene por objeto el análisis de los gravámenes que las Comunidades Autónomas –principales actores en este campo– han ido creando sobre residuos sólidos, aunque para ello, y con carácter previo, consideren cómo se ha producido la transposición de la estrategia europea de gestión de residuos a nuestro ordenamiento jurídico y también se tenga en cuenta el marco normativo estatal, observando los límites competenciales en que las Comunidades Autónomas se mueven y la doctrina del Tribunal Constitucional en materia de tributación medioambiental.

Las razones que han llevado al tratamiento de esta problemática se justifica así por las propias autoras: «1) el protagonismo que ha cobrado en fechas recientes esta línea de imposición dentro de la fiscalidad medioambiental autonómica y la necesidad de reflexionar acerca del papel que desempeña este mecanismo en la protección medioambiental; 2) la preocupación por la creciente cantidad de residuos que generamos y que representa uno de los principales problemas de discusión y debate en el marco internacional».

La obra se estructura en tres capítulos, correspondiente el contenido de cada uno de ellos con el tratamiento de las siguientes cuestiones: 1.ª Marco normativo y jurisprudencial de la fiscalidad de los residuos; 2.ª Análisis de los tributos sobre residuos establecidos en las Comunidades Autónomas, y 3.ª Propuestas de medidas fiscales en materia de residuos. Al final se reflejan, en el anexo, diversas leyes autonómicas y una relación de residuos peligrosos susceptibles de valorización, así como la bibliografía manejada a lo largo de la investigación.

El primer capítulo arranca señalando los primeros pasos dados en la conformación del Derecho europeo de protección del medio ambiente en los primeros años de la década de los setenta, así como la última y más reciente etapa reformadora de los Tratados de Maastricht y Ámsterdam y la aprobación del de Lisboa a finales de 2007, habiendo impregnado esa preocupación medioambiental todas las políticas sectoriales de la Unión Europea.

Gracia Luchena y Gemma Patón consideran que, por la naturaleza no vinculante de los propios programas comunitarios, se han dado escasos avances para conseguir un auténtico desarrollo sostenible y ello pese al «planteamiento más estratégico» recogido en el Sexto Programa Medioambiental, instrumentado por medio de la Decisión 1600/2002/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 22 de julio de 2002. Resulta, precisamente, que en este programa, se fundamenta la gestión de los residuos en torno a dos ejes principales –prevención y aprovechamiento de los recursos–, con el fin de alcanzar su reducción global y fomentar la reutilización de los que se sigan generando.

Al pasar a comprobar la ejecución práctica que en España ha tenido esa política de gestión sostenible de los recursos naturales y de los residuos, se alude a los cambios que produjo la aproba-

ción de la Ley 10/1998, de 21 de abril, de Residuos, dando cuenta también de los diversos planes nacionales y autonómicos para la gestión de residuos urbanos e ilustrando, después, con los objetivos y medidas que concita la actual *Estrategia Española de Cambio Climático y Energía Limpia-Horizonte 2007-2012-2020*, señalando las líneas básicas y contenido del *Plan Nacional Integrado de Residuos 2007-2015*.

Entre medias de los comentarios de la primera regulación y de estos planes más modernos, las autoras informan de las principales actuaciones que han tenido lugar en países europeos, Estados Unidos, Japón y China, procediendo a clasificar las figuras impositivas establecidas en Europa, en materia de residuos, en tres vertientes: impuestos sobre vertidos, sobre la incineración de residuos y sobre determinados consumos específicos (envases, papel, pesticidas…).

Cierra el primer capítulo del libro que recensionamos la observación de cómo se distribuyen las competencias entre el Estado, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales en materia de medio ambiente. En el primer plano de relaciones se echa mano de lo dispuesto en los artículos 148.1.9 y 149.1.23 de la Constitución, así como a las principales Sentencias del Tribunal Constitucional, deduciendo que, en el plano tributario, «resulta manifiesto que las Comunidades Autónomas pueden establecer "tributos extrafiscales autonómicos específicamente orientados a la protección del medio ambiente", así como fijar "incentivos ecológicos en aquellos tributos autonómicos de carácter ordinario"». Por lo que se refiere al segundo, la legislación básica estatal ha tenido en cuenta la idoneidad de las Entidades Locales para gestionar y ejecutar la normativa ambiental, ocupándose de la recogida, transporte y eliminación de los residuos urbanos.

Pasando ya al estudio de los tributos sobre residuos que se han establecido en las Comunidades Autónomas, lo que representa el objeto de atención del segundo capítulo del libro, las autoras pasan revista, por este orden, a la naturaleza y diferentes elementos (hecho imponible, sujetos, base imponible, etc.) de la estructura de los impuestos sobre depósito de residuos de la Comunidad de Madrid (Ley 6/2003, de 20 de marzo) y de la Región de Murcia (Ley 9/2005, de 29 de diciembre); prosiguen con el canon sobre la disposición controlada de residuos municipales de Cataluña (Ley 16/2003, de 13 de junio); continúan con el impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente en Castilla-La Mancha (Ley 16/2005, de 29 de diciembre) y, finalmente, se ocupan también de los impuestos sobre depósito de residuos radiactivos y de residuos peligrosos de Andalucía (Ley 18/2003, de 29 de diciembre).

En el capítulo de propuestas de medidas fiscales en materia de residuos, lo primero que se lleva a cabo es un «bosquejo de los elementos que deben tenerse presentes para el diseño de un tributo medioambiental en el ámbito de los residuos». Entre otros, las autoras se fijan en la definición de la clase de problema ambiental que se pretende afrontar, el ciclo de vida del elemento contaminante, el diseño de la estructura jurídica del tributo –que habría de responder, como medida complementaria a otras de carácter administrativo, penal, etc., al gravamen de la «capacidad económica con impacto potencialmente negativo en el medio ambiente– y diversas actuaciones concretas más.

Luego se procura determinar «el instrumento fiscal concreto que se adapta mejor a las circunstancias específicas de los residuos que se pretenden gravar, en atención a su diversidad y, en conse-

cuencia, a las diferentes posibilidades de tratamiento de los residuos». Las profesoras de Castilla-La Mancha razonan que «si estamos ante residuos que, por sus características específicas, carecen de posibilidades de valorización o reutilización o son escasamente utilizadas –porque no existen procesos para su gestión o bien porque la Comunidad Autónoma no posee infraestructuras o instalaciones dedicadas a estos fines–, se desaconseja el establecimiento de impuestos, siendo esta figura impositiva más efectiva cuando existan dichas posibilidades de valorización del residuo».

Más adelante se realizan propuestas sobre la estructura de los impuestos sobre residuos, teniendo en cuenta, por un lado, las restricciones que tienen las Comunidades Autónomas en relación con la imposición de residuos urbanos o municipales y, por otra parte, las características específicas de los gravámenes autonómicos que, primordialmente, ha recaído en los residuos peligrosos y radiactivos.

Por último, se formalizan unas cuantas propuestas de futuro en la imposición medioambiental y de residuos, abogando por una ley general de fiscalidad medioambiental o ecológica, cuyo fin estaría en la ordenación de unos principios básicos en la materia para dar racionalidad y estabilidad a las medidas adoptadas.

Miguel Ángel Martínez Lago

La tributación de la renta empresarial. Derecho comparado

Luis Manuel Alonso González (coord.) y varios autores más
Marcial Pons, Madrid, 2008, 304 págs.

El libro del que damos noticia constituye el fruto de las actividades de investigación llevadas a cabo, bajo el auspicio de la Agencia Española de Cooperación Iberoamericana, por un grupo de profesores de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona y de la Universidad Austral de Buenos Aires, partiendo de la idea de simplificar nuestro ordenamiento jurídico para reducir así los altos niveles de conflictividad en las relaciones Administración-administrados y concediendo luego especial atención al estudio de la estimación objetiva.

Precisamente este último constituye el objeto de atención de la primera ponencia, firmada por los profesores Alonso González y Casanellas Chuecos, quienes parten del convencimiento de que el empleo de las estimaciones objetivas resulta tan antiguo como los propios tributos, sin necesidad de que ello determine la configuración de regímenes de tributación diferenciados o especiales. Bajo el título de «la simplificación de la tributación de las rentas empresariales en España», los autores recorren los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, Sociedades, sobre el Valor Añadido y, en menor medida, del Impuesto de Actividades Económicas.

De la adecuación de las estimaciones objetivas a los principios constitucionales de igualdad, capacidad económica y reserva de ley, se ocupa el profesor Cañal, quien tras recorrer brevemente las respectivas significaciones de dichos principios, auxiliándose de la jurisprudencia constitucional recaída sobre los mismos, llega a la conclusión de que pese a la indudable función simplificadora que desempeña el sistema de módulos, no respeta adecuadamente el principio de capacidad económica, entendiendo más respetuoso con dicho postulado la opción por métodos de contabilidad simplificada o de determinación de la base en función de la facturación. Por otra parte, desde la perspectiva proporcionada por el principio de legalidad, el citado autor critica también la excesiva *flexibilización* operada en la definición y señalamiento de las cuantías de los módulos.

Un razonamiento bien diferente es el que realiza Ferreiro Lapatza en su *relatoría* sobre determinación objetiva de la base imponible en la renta aplicable a las pequeñas y medianas empresas, al entender que «la tantas veces aducida –aunque nunca sólidamente argumentada– inconstitucionalidad –por oposición al principio de capacidad– de los métodos de estimación objetiva o, en un sentido más preciso… de los impuestos sobre rentas medias o potenciales supone un grave desconocimiento de la realidad: tales métodos o impuestos son aplicados de forma general en los países de nuestro entorno jurídico-cultural sin que las tachas de inconstitucionalidad hayan forzado su desaparición en ninguno de ellos».

En su contribución a la obra que comentamos, Ferreiro denuncia el arbitrismo al que conduce una visión ajurídica de los tributos, así como el hecho de que muchas leyes fiscales se hagan a espaldas de los principios de seguridad, libertad, generalidad e igualdad; pareciéndole infundado «que la regulación de un tributo ha de ser necesariamente prolija y complicada, si se quiere que tal regulación sea justa y eficaz». El autor considera que la sustitución pura y simple de las normas tri-

butarias por otras de carácter contable –la remisión al resultado contable para fijar la base imponible de rentas empresariales– implica un menoscabo directo de la racionalidad del sistema jurídico en su conjunto, favoreciendo una deslegalización que deja la base imponible en manos del Ejecutivo, del Instituto contable y de los expertos contables de los contribuyentes.

Entre los trabajos sobre nuestro sistema fiscal cabe citar, por último, el del profesor Olañeta Fernández-Grande sobre el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, en el que se recorren sus principales características definitorias (tanto de índole subjetiva, como objetiva, contenido del régimen, causas de exclusión y renuncia al mismo, etc.) y señalando, por separado, los principales beneficios que reporta dicho régimen, así como las distorsiones que provoca su existencia. Al final se alude también a los demás regímenes especiales del IVA.

Los capítulos del libro que se dedican al tratamiento del sistema fiscal en Argentina son tres. Por un lado, está el estudio de los profesores Varela, Linares y Altamirano sobre el régimen simplificado para pequeños contribuyentes o *monotributo* argentino, que pretende concentrar en una sola figura toda la panoplia de obligaciones tributarias de individuos que desarrollan actividades con una proyección económica limitada. Luego vienen otras ponencias más generales, tanto de Linares como de Varela, dedicadas a la tributación de las rentas empresariales y un amplio enfoque sobre el sistema tributario argentino.

Aparte de los ordenamientos de Argentina y España, los estudios de Derecho Comparado alcanzan a Alemania, Francia, Gran Bretaña, Italia y Estados Unidos.

La profesora Andrés Aucejo considera «los institutos jurídicos de simplificación impositiva en la República Federal Alemana», distinguiéndolos según se sitúen en el plano legislativo, de gestión tributaria y de revisión de los actos administrativos tributarios. Al primero pertenecen los regímenes simplificados de los Impuestos sobre la Renta e IVA, mientras que en el segundo escalón encontraríamos los «acuerdos sobre hechos» entre Administración y contribuyentes y el procedimiento de estimación objetiva de bases imponibles y, finalmente, aparecería el procedimiento de recurso extrajudicial para resolver las controversias entre la Administración y los obligados tributarios.

Por su parte, la profesora Bosch Fernández analiza las modalidades de estimación objetiva de bases imponibles y otras técnicas de simplificación en los impuestos italianos sobre la Renta, Sociedades y sobre el Valor Añadido. El enfoque se hace partiendo de los *estudios de sector* –que fueron introducidos a comienzos de los años noventa y han sido objeto de varias modificaciones después–, fruto de un pacto de recíproca colaboración entre la Administración y diferentes sectores representativos de actividades económicas. Después se estudian los regímenes contables y fiscales previstos en Italia para pequeños y medianos empresarios y profesionales, permitiéndoles determinar sus rendimientos por métodos forfetarios (régimen contable para contribuyentes mínimos, el sustitutivo para actividades marginales *–forfettone–* y el aplicable para nuevas iniciativas *–forfettino–*). Al final, se alude también al concordato preventivo introducido en 2003.

El tratamiento de la tributación de los beneficios empresariales en Gran Bretaña corresponde a la profesora Olay de Paz, quien enuncia las características básicas de los impuestos británicos sobre la renta (*Income Tax*) y el beneficio societario (*Corporation Tax*).

El profesor Rozas Valdés, por su parte, se dedica al examen de la simplificación de bases imponibles en los Estados Unidos. En su aportación, y tras informar de la normativa y métodos para determinar la base de los Impuestos sobre la Renta, pasa revista a unas cuantas estadísticas que ponen de relieve el fracaso del sistema de estimación directa y el notable aumento de las bases imponibles del *Alternative Minimum Tax*. Luego se ocupa de los deberes de facturación y sistemas combinados de tributación objetiva, planteándose, por último, propuestas de simplificación tributaria como el *Flat Tax*.

Resta decir, para terminar, que el profesor Tovillas Murán comenta los sistemas de tributación de las pequeñas y medianas empresas francesas en el IVA y en el Impuesto sobre la Renta del vecino país.

Miguel Ángel Martínez Lago