

CEF.-

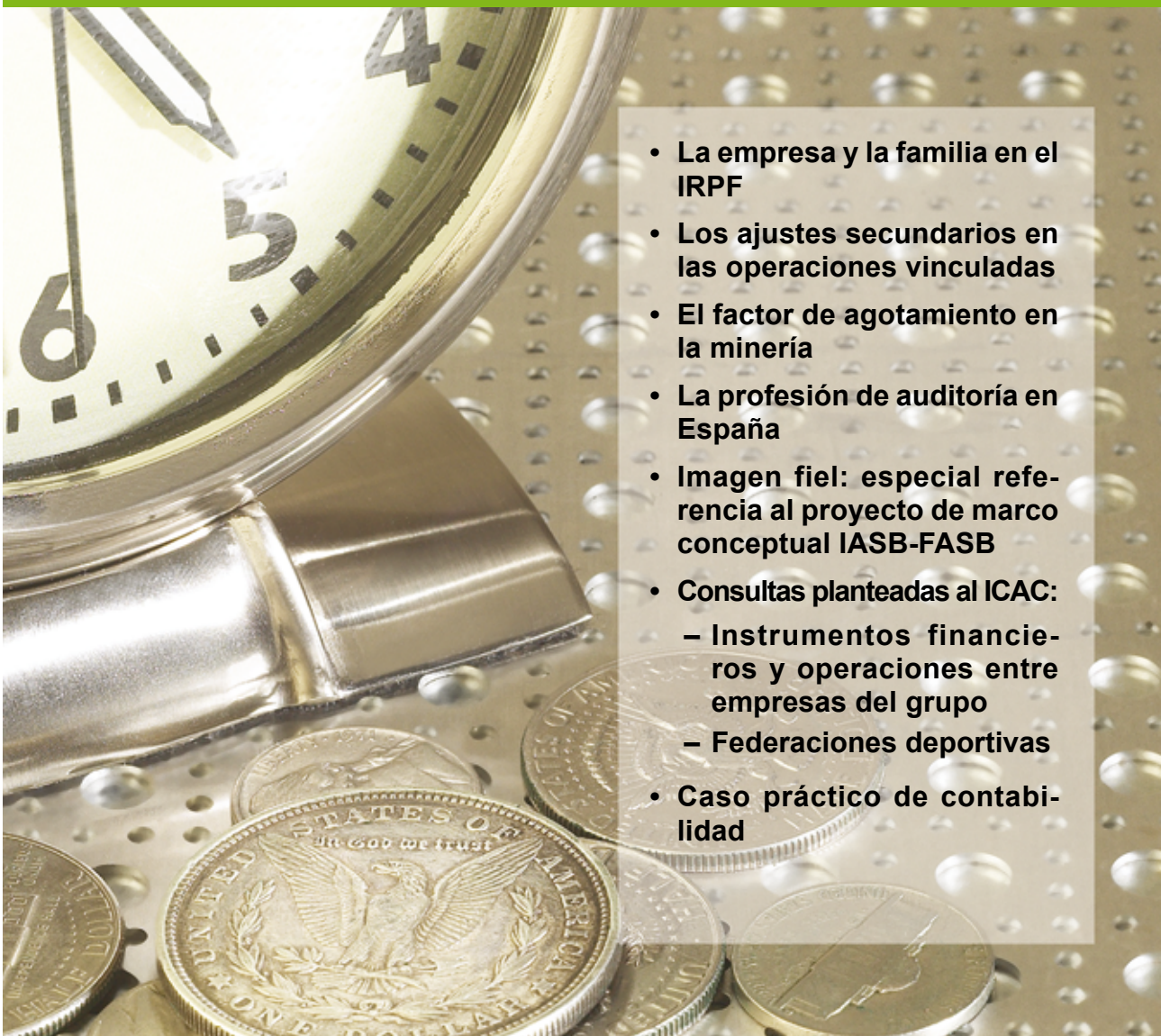
Contabilidad y Tributación

Comentarios y Casos Prácticos

ISSN: 1138-9540

Revista mensual núm. 316

Julio 2009



- **La empresa y la familia en el IRPF**
- **Los ajustes secundarios en las operaciones vinculadas**
- **El factor de agotamiento en la minería**
- **La profesión de auditoría en España**
- **Imagen fiel: especial referencia al proyecto de marco conceptual IASB-FASB**
- **Consultas planteadas al ICAC:**
 - **Instrumentos financieros y operaciones entre empresas del grupo**
 - **Federaciones deportivas**
- **Caso práctico de contabilidad**

CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

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

www.cef.es

28010 MADRID
08012 BARCELONA
46010 VALENCIA
28010 MADRID

902 88 89 90

Tel. 914 444 920
Tel. 934 150 988
Tel. 963 614 199
Tel. 914 444 920

info@cef.es

JULIO 2009 – NÚMERO 316

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 Alcalá)
- Juan Monterrey Mayoral
(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Extremadura)
- Francisco Palacio Ruiz de Azagra
(Vocal del Tribunal Económico-Administrativo Central)
- Carlos Palao Taboada
(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UAM)
- José Ramón Ruiz García
(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de La Coruña)
- J. Andrés Sánchez Pedroche
(Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Castilla-La Mancha)
- Eduardo Sanz Gadea
(Inspector de Hacienda del Estado. Ministerio de Economía y Hacienda)
- Enrique Villanueva García
(Profesor Titular de Economía Financiera y Contabilidad. UCM)

SUMARIO

		<u>Página</u>
TRIBUTACIÓN		
46/2009	La empresa y la familia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. .. (Ismael Jiménez Compaired)	3
47/2009	Los ajustes secundarios en la nueva regulación de las operaciones vinculadas. .. (José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez)	37
48/2009	El factor de agotamiento en la minería: cuestiones básicas y controversias. (Pablo Navazo Cuadrado)	65
CONTABILIDAD		
49/2009	La profesión de auditoría en España. ... (Alejandro Larriba Díaz-Zorita)	97
50/2009	Algunas reflexiones en torno a la imagen fiel: una especial referencia al proyecto de marco conceptual IASB-FASB. (Antonio Somoza López)	105
51/2009	Consultas planteadas al ICAC. (Pilar García Giménez y José Luis Álvarez Carriazo)	133
52/2009	Segundo ejercicio de los procesos selectivos para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado. (Javier Romano Aparicio)	161
RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS		185

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.

LA EMPRESA Y LA FAMILIA EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

ISMAEL JIMÉNEZ COMPAIRED

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

Extracto:

EN el presente artículo, el autor analiza diversos problemas relativos a las relaciones económicas de las empresas que adopten la forma de empresario persona física o sociedad civil o comunidad de bienes con los familiares del empresario. Estas células empresariales precisan a menudo de la colaboración de miembros de la familia; o utilizan elementos patrimoniales pertenecientes a la familia; y, en cualquier caso, ofrecen variantes al legislador a la hora de fijar el reparto o imputación personal de las rentas. Como cuestión preliminar se abordan algunas cuestiones relativas a la afectación de bienes a la empresa. A partir de ahí se tratan una serie de temas, a saber: las reglas de individualización de rentas de naturaleza empresarial (tanto rendimientos como ganancias patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales afectos a la empresa); el juego de los familiares a la hora de acceder a las distintas opciones de determinación de los rendimientos empresariales que ofrece la normativa del impuesto; las reglas especiales de valoración para las operaciones realizadas para el empresario por sus familiares en el régimen de estimación directa; y el rol que desempeña la familia en la valoración de las rentas mediante el sistema de estimación objetiva. El trabajo finaliza examinando diversas cuestiones relativas a sociedades civiles y comunidades de bienes en las que la familia del reputado como empresario dentro de la entidad tiene indudable relevancia.

Palabras clave: IRPF, afectación de bienes, individualización de rentas, servicios prestados por familiares, estimación objetiva y entidades en atribución de rentas.

Sumario

- I. Empresa y familia e IRPF. Una primera cuestión: la afectación de bienes a la actividad económica en el IRPF.
- II. Individualización de las rentas derivadas de las actividades económicas.
- III. Los efectos de las relaciones familiares sobre ciertas opciones que ofrece la normativa en el ámbito de los rendimientos de las actividades económicas, entre otras, las modalidades de estimación.
 1. Las modalidades de determinación de los rendimientos de actividades económicas.
 2. Sobre el régimen de las entidades de reducida dimensión del Impuesto sobre Sociedades y su aplicación al IRPF.
- IV. Las reglas especiales de valoración en las operaciones realizadas para el empresario por sus familiares en el régimen de estimación directa.
 1. Aproximación a las reglas especiales de valoración.
 2. Sobre los servicios prestados a la empresa por los familiares del empresario.
 3. Otras reglas: cesiones de bienes o derechos por familiares.
- V. La familia en la valoración de las rentas mediante el sistema de estimación objetiva.
- VI. La fiscalidad de las rentas obtenidas por entidades en régimen de atribución de rentas.
 1. Aproximación al régimen de atribución de rentas.
 2. Familia y reparto familiar de la renta.
 3. Otras particularidades en la regulación de las rentas de las actividades económicas producidas a través de entidades de esta naturaleza.

Bibliografía.

I. EMPRESA Y FAMILIA E IRPF. UNA PRIMERA CUESTIÓN: LA AFECTACIÓN DE BIENES A LA ACTIVIDAD ECONÓMICA EN EL IRPF

Unir mediante conjunciones copulativas las expresiones empresa, familia e Impuesto sobre la Renta parece conducirnos hasta el concepto tan usado en los últimos años de empresa familiar. La imprecisión de los términos puede conducirnos a ámbitos de estudio un tanto artificiosos, por lo que conviene aclarar cuál es el objeto de este trabajo.

En primer lugar, quiero señalar que me voy a interesar exclusivamente en las empresas que adopten la forma de empresario persona física o sociedad civil o comunidad de bienes. Estas células empresariales precisan a menudo de la colaboración de miembros de la familia; o utilizan elementos patrimoniales pertenecientes a la familia; y, en cualquier caso, ofrecen variantes al legislador a la hora de fijar el reparto o imputación personal de las rentas. Son estos los problemas específicos que trataré, sobre una estructura en la que comenzaré con una cuestión previa: la afectación de bienes a la empresa. A partir de ahí trataré una serie de temas, entre los cuales no faltarán las reglas de individualización de rentas de naturaleza empresarial (tanto rendimientos como ganancias patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales afectos a la empresa); el juego de los familiares a la hora de acceder a las distintas opciones de determinación de los rendimientos empresariales que ofrece la normativa del impuesto; las reglas especiales de valoración para las operaciones realizadas para el empresario por sus familiares en el régimen de estimación directa; y el rol que desempeña la familia en la valoración de las rentas mediante el sistema de estimación objetiva.

Dado que en España siguen teniendo fuerza las actividades económicas desarrolladas mediante comunidades de bienes y sociedades civiles, terminaré el trabajo analizando diversas cuestiones en las que la familia tiene indudable relevancia.

Estoy abordando ya el significado de la afectación de bienes a la actividad económica, cuestión transversal que incidirá tanto en los rendimientos de la actividad económica como en las ganancias patrimoniales. Se trata de los activos constitutivos de una actividad económica y es una cuestión que cobra una significación especial cuando se cruzan las relaciones familiares.

A los bienes afectos se refiere en primer lugar el artículo 21 de la Ley del Impuesto (los bienes afectos no producen rendimientos de capital ¹). El artículo 28 habla de la afectación o desafectación como hecho que se produce en un momento dado y de los efectos del mismo. El artículo 29 define qué elementos patrimoniales se consideran afectos. El artículo 37 establece reglas específicas para la valoración de las rentas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales afectos. Todo ello entre algunas otras menciones que realizan la Ley del Impuesto y su Reglamento ².

¹ Ley 35/2006, de 28 de noviembre (BOE núm. 285, de 29).

² Reglamento del Impuesto aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE núm. 78, de 31).

La afectación como hecho o acto se produciría vinculando inmediatamente de su adquisición el bien o derecho o bien, tiempo después de producirse esta adquisición, traspasándolo del patrimonio privado al particular (en palabras de algunos autores, la afectación «sobrevenida»). La afectación en sí misma no constituye una alteración patrimonial susceptible de generar renta, tal y como dice el artículo 28.3 de la Ley del Impuesto. Todo esto sin perjuicio de la trascendencia tributaria que luego pueda tener esta circunstancia, por ejemplo, cuando ulteriormente se transmita el bien o derecho. En consecuencia, los valores no se «actualizarán», sino que figurarán por el valor de adquisición que tuvieran los bienes o derechos en el momento de la afectación, siguiendo las reglas de la determinación de los valores de adquisición propias de las ganancias o pérdidas patrimoniales: coste o valor del bien o derecho, más gastos y tributos inherentes a la adquisición, más el importe de las inversiones o mejoras; menos las amortizaciones que hubieran resultado deducibles (caso por ejemplo de un inmueble que hubiere estado arrendado antes de afectarse). Este valor será la clave para generar, también por ejemplo, gastos correspondientes con el deterioro del bien o derecho. A ello se refiere el artículo 23 del Reglamento del Impuesto.

Los bienes afectos podrán transmitirse, pero también pueden traspasarse o volver a traspasarse al patrimonio privado del titular de la actividad económica. En este último caso hablamos de «desafectación de activos fijos» como hecho o acto. Tal desafectación, de igual modo, tampoco constituye alteración patrimonial, de manera que no produce rentas, sin perjuicio de los efectos que ello tenga en una eventual transmisión, aspecto este que no trataremos de manera directa en este trabajo.

Podemos anticipar que la afectación o no de un bien o derecho va a ser determinante, entre otras, de circunstancias como las siguientes:

- La posibilidad de deducir o no gastos para calcular los rendimientos de la actividad económica, vinculados a su deterioro, conservación, reparación, etc.;
- La calificación de los rendimientos obtenidos, en el caso de que del bien o derecho puedan obtenerse directamente rendimientos; o
- El régimen aplicable a las ganancias o pérdidas patrimoniales obtenidas por su transmisión.

Pero, ¿qué bienes o derechos se consideran afectos? Veamos en primer lugar un apunte sobre la titularidad del bien o derecho, que tiene mucho que ver con las relaciones familiares, y penetremos después en el fondo del asunto, examinando las condiciones materiales que exige la normativa reguladora para que se entienda producida dicha afectación.

Parece una obviedad, pero la afectación de un bien o derecho exigiría la titularidad del mismo por parte del titular de la actividad económica. La actividad económica, de una parte, se puede sostener en bienes que no sean de la titularidad del empresario, por ejemplo, arrendados. No estamos hablando aquí de estos bienes, sin perjuicio del tratamiento que puedan tener los gastos relacionados con esos bienes. La actividad económica, de otra parte, se podría sostener en bienes que fueran solo parcialmente de la titularidad del empresario: en tal caso, estaría afecta en sentido estricto una cuota-parte de ese bien; obteniendo la cesión del resto a través del título que fuere, oneroso o gratuito, lo que determinaría también un tratamiento para los gastos relacionados con esa parte, que no viene al caso.

Pues bien, la Ley del Impuesto dice que «La consideración de elementos patrimoniales afectos lo será con independencia de que su titularidad en caso de matrimonio resulte común a ambos cónyuges». En tal caso, sea cual sea la cuota del cónyuge empresario o profesional (aunque sea un 1%), el bien se considera «afecto» a los efectos vistos más arriba: generación de gastos; calificación de los rendimientos; o tratamiento fiscal de la transmisión. Ello es independiente del régimen económico del matrimonio: la clave está en la comunidad sobre el bien; no puedo compartir la opinión que entiende que los bienes han de ser gananciales, pues la ley no distingue. Esta situación permitiría transmisiones totales o parciales de la empresa entre cónyuges, con nulas implicaciones fiscales, como sucede en el caso correspondiente con la resolución de la DGT V0324-07, de 22 de febrero, que contesta la consulta formulada por un contribuyente casado que desarrollaba la actividad de transporte de mercancías por carretera y se plantea el traspaso de la misma a su esposa, que continuará con el ejercicio de la misma. Se produciría la desafectación y la sucesiva afectación, sobre la base del mismo valor.

Si, por el contrario, el bien fuera privativo del otro cónyuge, no se aplicaría esta regla. Tampoco se predica esta regla de cotitularidades con otros familiares, como ascendientes o descendientes, por lo que habría que aplicar la regla general de cotitularidad vista en el párrafo anterior.

Las particularidades de los bienes de cotitularidad conyugal nos seguirán apareciendo.

Dicho esto, la afectación de los bienes a las actividades económicas aparece regulada en los artículos 29 de la Ley y 22 del Reglamento del IRPF. En su virtud, se considerarán bienes o elementos patrimoniales afectos cualesquiera que el contribuyente utilice para los fines de la actividad y con carácter general sean necesarios para la obtención de los rendimientos. Se presumen no afectos los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales que tenga obligación de llevar el contribuyente, salvo prueba en contrario.

Esta afectación a la actividad económica toma como presupuesto que el titular de la actividad utilice los elementos patrimoniales *exclusivamente* para los fines de la misma, pues entiende no afectados aquellos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y privadas. Es cierto que se ha previsto que, cuando haya elementos patrimoniales que solo sirvan parcialmente al objeto de la actividad, se afectarán parcialmente: pero ello se condiciona a que dicha parte sea susceptible de un aprovechamiento separado e independiente del resto. En consecuencia, no serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles, como vehículos u otros bienes muebles, quedando en la práctica reservada la posibilidad de aprovechamiento parcial para los inmuebles (por ejemplo, el médico estomatólogo que sitúa su consulta en parte de su vivienda habitual). La situación derivada de la afectación parcial de un inmueble, destinando el resto a vivienda plantea interesantes cuestiones que, a mi entender, no terminan de estar bien resueltas en la normativa, vinculadas a la deducción por adquisición de vivienda habitual.

La reglamentación vigente salva los casos en los que la utilización para necesidades privadas sea accesoria y notoriamente irrelevante, por ser utilizados en días u horas inhábiles. Ahora bien, tratándose de turismos o vehículos asimilados —con las lógicas salvedades—, ni siquiera se permite eso, excepto los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías, los destinados a la prestación de servicios de enseñanza de conductores, los destinados a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales y los destinados a ser objeto de cesión o uso con habitualidad y onerosidad.

La ley menciona, en particular, como elementos afectos:

- Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad.
- Los bienes destinados a los servicios económicos o socioculturales del personal al servicio de la actividad.

Por el contrario, se advierte que en ningún caso tendrán la consideración de elementos afectos los destinados al uso particular del titular de la actividad, como los de esparcimiento y recreo y –lo que es de gran importancia– los representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros. De este modo, los rendimientos procedentes de estos bienes tributarán como rendimientos del capital y la transmisión de los mismos generaría ganancias de patrimonio de bienes «no afectos»; y no podrán computarse gastos por ellos en el ámbito de la actividad económica. En cambio, no tendrá la consideración de rendimiento del capital mobiliario la contraprestación obtenida por el contribuyente por el aplazamiento o fraccionamiento del precio de las operaciones realizadas en desarrollo de su actividad económica habitual.

II. INDIVIDUALIZACIÓN DE LAS RENTAS DERIVADAS DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Una de las cuestiones más controvertidas alrededor de la imposición sobre la renta personal de las personas físicas ha sido la consideración conjunta o no de las rentas obtenidas por los integrantes de una unidad familiar, con trascendentales implicaciones a la hora de calcular la cuota de un tributo esencialmente progresivo. La Ley del Impuesto parte en efecto de un sistema de tributación separada o individual, incorporando criterios específicos de individualización para articular la tributación de los miembros de la llamada unidad familiar. No obstante, con carácter opcional, los contribuyentes integrados en una unidad familiar podrán acogerse a un sistema de tributación conjunta, lo que implicará el gravamen global de las rentas de todos sus miembros. A tal fin existen mecanismos que pueden hacer más atractivo este modelo en algunas situaciones. La realización del hecho imponible, la obtención de renta, requiere concretar el sujeto o persona que obtiene la renta, entendiendo por tal, la obtención de los distintos rendimientos, ganancias de patrimonio o rentas imputadas legalmente. Esta determinación, a la que se denomina individualización de las rentas, está contemplada en el artículo 11 de la ley. La necesidad de concretar el sujeto que obtiene cada clase de renta, donde adquiere su máxima importancia es en los casos en que una persona pertenece a un grupo familiar, pues la titularidad de los bienes y derechos de los que provienen las rentas, así como la titularidad de estas, pueden estar reguladas en el ordenamiento jurídico privado –civil o mercantil– en la medida en que se ocupan del régimen económico de la familia. De ahí que el ordenamiento tributario haya de pronunciarse para aceptar las conclusiones que se derivarían de estas otras normas o bien para establecer sus propios criterios de individualización de las rentas dentro de la familia. En tal sentido, desde que se instauró en España un modelo de tributación no obligatoriamente acumulada de las rentas percibidas en el seno de las familias, el legislador introdujo criterios para atribuir dichas rentas a cada contribuyente. Estos criterios se alejan sensiblemente de las directrices de nuestro Derecho civil, que determina la titularidad de las rentas en función de regímenes económico-matrimoniales que pueden ser objeto de pacto con cierta libertad. En suma, lo que viene haciendo la ley fiscal es fijar criterios homogéneos de atribución de las rentas con independencia del régimen económi-

co-matrimonial al que se sometían los cónyuges. Como ordena el citado precepto, a efectos del Impuesto la renta se entenderá obtenida por los contribuyentes en función del origen o fuente de la misma, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio.

Este es uno de los puntos conflictivos de la ley, en la medida en que una ley fiscal establece un criterio de imputación de rendimientos diferente del que correspondería en aplicación estricta de la legislación civil en lo que se refiere a la sociedad legal de gananciales, régimen de participación u otros análogos contemplados en los sistemas civiles forales.

Veamos en particular qué sucede con los rendimientos de la actividad económica y con las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos afectos a la actividad económica.

Los rendimientos de la actividad económica se entenderán obtenidos por quienes de forma *habitual, personal y directa*, realizan la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a la actividad. La ley, en su artículo 11, establece una presunción *iuris tantum* en orden a considerar qué reúnen los requisitos señalados por las personas físicas que aparecen como titulares de la actividad empresarial o profesional.

Dicho de otro modo, la imputación personal no es dependiente de la titularidad de los elementos patrimoniales afectos a la empresa, sino de la titularidad de la actividad. Recuérdese que dijimos que «La consideración de elementos patrimoniales afectos lo será con independencia de que su titularidad en caso de matrimonio resulte común a ambos cónyuges». Así pues, la empresa en su sentido patrimonial puede pertenecer a los dos cónyuges, pero la renta se la imputará de manera exclusiva el que ejerza la actividad. Algunos escarceos en sentido contrario procedentes de algún Tribunal Superior de Justicia (TSJ) fueron frenados en seco por el Tribunal Supremo (TS), como se deduce de las Sentencias de 20 de abril de 1996³; 8 de octubre de 1997⁴ o 14 de octubre de 1998⁵.

Con frecuencia se plantean dudas y conflictos acerca de la titularidad de estas rentas en caso de matrimonio. La cuestión es si, a la vista de la realidad de los hechos, se atribuyen a uno solo de ellos o pueden repartirse en el entendimiento de que ambos realizan de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a la actividad. En este último caso, parece que habría una comunidad de bienes susceptible de tributar por el régimen de entidades en atribución de rentas al que me referiré al final de este trabajo.

Es cierto que la titularidad formal de la empresa, resultante de las altas censales y en su caso en el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), no pasa de ser una mera presunción. Pero resulta difícil desvirtuarla. Veamos algunos casos en los que el contribuyente, que lo pretendía, no lo consiguió:

- Un caso en el que la empresa como bien patrimonial era privativo del cónyuge que no ostentaba la titularidad formal (la esposa), aun admitiéndose una cierta colaboración en la actividad del esposo, a cuyos efectos se dio de alta en el régimen de autónomos. Resultaba además que las declaraciones fiscales se habían presentado siempre a nombre del esposo y

³ RJ 4261.

⁴ RJ 7747.

⁵ RJ 8387.

que las facturas eran emitidas por él y las recibidas se giraban a él (Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de julio de 2008 ⁶).

- Otro caso en el que, siendo ganancial el inmueble afecto a la actividad de abogado-graduado social, la esposa del titular formal, que colaboraba en la actividad, figuraba dada de alta en régimen de autónomos y los dos conjuntamente firmaron un contrato de colaboración profesional con dos de sus hijos. Frente a ello se apunta que en todos (absolutamente en todos sin excepción) los recibos de honorarios girados a los diversos clientes (con la correspondiente retención a cuenta del IRPF) aparecía solo el nombre del esposo. Se trata de la Sentencia del TSJ de Navarra de 15 de junio de 2000 ⁷.
- Otro caso, referido a una actividad empresarial de tintorería, cuyos rendimientos fueron imputados por la Administración a uno solo de los cónyuges partícipes del negocio. Se trata de enervar la presunción legal con datos como la existencia de una cuenta de la titularidad de ambos cónyuges en la que se asientan partidas o movimientos referentes al negocio, o las declaraciones juradas de proveedores afirmando que los pedidos eran realizados por la cónyuge del demandante. O que el otro cónyuge está dado de alta en el régimen de autónomos de la Seguridad Social. En contra de ello, en la sentencia que resuelve el litigio se pone de manifiesto, primero, que si bien es cierto que el cónyuge del demandante aparece dado de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (RETA) lo es a título de «colaboradora»; segundo, que los albaranes de proveedores van dirigidos al demandante y que la documentación comercial de aquel negocio aparece con el membrete del demandante. Por todo lo cual no acepta que el otro cónyuge pueda entenderse como co-regentador del negocio (Sentencia del TSJ de Galicia de 31 de marzo de 2000 ⁸).
- Y otro caso relativo a una actividad agraria, en la que las tierras pertenecían a la sociedad ganancial. El matrimonio alegaba que los dos ejercen actividad de mera dirección, puesto que trabajan por cuenta ajena en otra actividad y mantienen la agraria mediante asalariados. A la vista de que las facturas emitidas y recibidas, así como la contratación de personal se efectúa a nombre de uno de ellos la renta debería imputarse solo a él. La DGT se inclina porque se le impute a él ⁹.

Aunque también hay asuntos en los que sí tuvo éxito, como el resuelto por el TSJ de Canarias, Tenerife, mediante Sentencia de 8 de marzo de 2007 ¹⁰. La sala se apoya (exageradamente) en el carácter ganancial del negocio en cuestión (una funeraria), aunque es cierto que añade otros datos enervatorios de la presunción, como que el otro cónyuge era titular de otros negocios de la misma clase, por los que ya estaba dado de alta en el IAE. Su esposa al adquirir una funeraria y ser titular de la mitad indivisa se dio de alta pues ella no venía desarrollando dicha actividad con anterioridad.

Ocasionalmente surgen casos sorprendentes. Como aquel en que el rendimiento había sido declarado por el titular formal de la actividad y fue la propia Inspección la que trató de enervar la presunción.

⁶ JUR 2008 290360.

⁷ JT 1612.

⁸ Id. CENDOJ 15030330032000100610.

⁹ Cfr. DGT res. 0298-01, de 16 de febrero.

¹⁰ JUR 2007 173501.

Se daba la circunstancia de que los rendimientos obtenidos eran negativos y la Inspección los imputó a medias entre el titular formal y su cónyuge a resultas de la comprobación. El caso fue resuelto finalmente por el TSJ de Asturias, mediante Sentencia de 14 de septiembre de 2006, que dio la razón al sujeto pasivo¹¹. Según la Administración, del hecho que el titular formal percibía un sueldo elevado en una empresa privada, declarado como rendimiento del trabajo, se infiere que desempeña un puesto de responsabilidad en la empresa y, en consecuencia, continúa presumiendo que no dispone de tiempo suficiente para el desempeño de una segunda actividad, por lo que concluye que parece desprenderse que quien realmente ejerce la actividad o al menos con una intervención habitual personal y directa, en proporción más que relevante es la esposa y no el esposo. Al entender del TSJ, esta cadena de suposiciones se revela como insuficiente para enervar la presunción legal *iuris tantum* referida. Dicho de otro modo, no acepta la prueba a través de presunciones como enervatoria de una presunción legal.

Con alguna frecuencia, la realización de las actividades presenta ciertas exigencias que se darán únicamente en uno de los cónyuges, y esto resulta determinante de la imputación de las rentas en cabeza de uno solo de ellos. La lógica es aplastante para la DGT, que contesta que deben imputarse las rentas, por esta razón, al cónyuge farmacéutico titular, en el caso de oficinas de farmacia (resolución DGT 1730-97, de 29 de julio); al cónyuge titular de la concesión de un estanco, en el caso de estos establecimientos (resolución DGT 2371-00, de 19 de diciembre); al cónyuge titular de la administración de loterías, en tal caso (resolución DGT 1873-00, de 24 de octubre); o al poseedor del título habilitante de transportista (resolución DGT 0207-05, de 10 de junio, bien es cierto que en este caso no se planteaba la cuestión respecto de su cónyuge). Esto es lo que consideró el centro directivo: pero sobre conflictos y no sobre hipótesis, nos hemos encontrado con respuestas más matizadas. Veamos algunos casos:

- *En lo que concierne a oficinas de farmacia.* El TSJ de Aragón, mediante Sentencia de 6 de octubre de 2004 mantiene el mismo criterio que la DGT¹². Considera la sala de Zaragoza que en una farmacia, en que solo uno de los cónyuges es titular, no procede imputar por mitad los rendimientos a cada cónyuge, aunque el otro cónyuge preste servicios en la misma, y ello aunque el régimen económico sea el de gananciales, en cuanto se requiere una cualificación y titulación especiales y se limita el ejercicio de dicha actividad a las personas que se hallen en posesión del correspondiente título y autorización administrativa. Es lo que sucedía en el caso de autos con la esposa.
- *En lo que concierne a estancos.* El TSJ de Andalucía, Sevilla, ha dictado una serie de sentencias, estimando las demandas de los sujetos pasivos. La defensa del criterio administrativo estaba en que el comercio al por menor de labores de tabaco en España, con excepción de las Islas Canarias, se mantiene en régimen de monopolio del que es titular el Estado, que lo ejerce a través de la Red de Expendedurías de Tabaco y Timbre, de manera que los expendedores de tabaco y timbre, necesariamente personas físicas, se configuran como concesionarios del Estado que se comprometen a gestionar por sí mismos la expendeduría cuya concesión les haya sido otorgada, sin perjuicio de la ayuda que puedan prestar los auxiliares o dependientes que precisen. El TSJ no comparte esta tesis, en el entendimiento de que el ordenamiento autoriza, como una de las situaciones posibles, la cotitularidad conyugal de la empresa de venta al por menor de tabaco. A su juicio, se asimila erróneamente la concesión con la empresa y pone de

¹¹ JUR 2006 251899.

¹² JT 2005 492.

manifiesto que el título concesional constituye un elemento de la empresa, y como tal, susceptible de aportación a la misma, aportación que seguiría las reglas generales sobre constitución de empresa por el consorcio conyugal. Concluye su fallo estimatorio afirmando su convicción de que la empresa de venta al por menor de labores de tabaco se sostiene por el trabajo e industria de los dos cónyuges, apuntando como dato relevante que ambos cónyuges satisfacen el recurso cameral permanente y se hallan dados de alta en el RETA, figurando como su actividad, precisamente, la de venta al por menor de tabacos. Se trata de las Sentencias del TSJ de Andalucía, Sevilla, de 13 de julio de 2006 ¹³; de 11 de mayo de 2007 ¹⁴; de 25 de julio de 2008 ¹⁵; y de 3 de diciembre de 2008 ¹⁶.

- *En lo que concierne a administraciones de lotería.* El TSJ de Aragón mantiene un criterio bien distinto al que el tribunal andaluz defendía respecto de los estancos. La sala apela a la normativa sectorial, de la que se desprende a su parecer que la condición de titular de la administración de loterías corresponde a la persona física que resulta seleccionada por concurso, a la que se encomienda la gestión del servicio, lo que no impide la colaboración de otras personas en la gestión de dicha administración, pero sin que esta circunstancia comporte la modificación de la titularidad inicial ni la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y recursos humanos afectos a la actividad. Se trata de la Sentencia del TSJ de Aragón de 27 de septiembre de 2004 ¹⁷.
- *En lo que concierne a otras actividades.* La antes citada Sentencia del TSJ de Navarra de 15 de junio de 2000 da también una gran relevancia a la hora de imputar las rentas al hecho de que, de acuerdo con el ordenamiento vigente, para el ejercicio profesional de las actividades de abogado y de graduado social se requiera una titulación que uno de los cónyuges no tiene, por lo que difícilmente puede ser quien de manera personal, habitual y directa la ejerza.

Nótese que el reparto de las rentas va a ser algo que generalmente va a beneficiar a los contribuyentes, a causa de la progresividad del impuesto. Pero, como veremos con detalle, la solución es más matizada en función del régimen de determinación de los rendimientos que se pueda utilizar. Dicho de otro modo, si en el régimen de estimación directa es clarísimo, en cambio en el de estimación hay resortes que enturbian esta perspectiva. Precisamente por ello, se observa un combate menor por parte de la Hacienda Pública hacia las situaciones de cotitularidad en estimación objetiva (al contrario) en casos como el resuelto por la Sentencia del TSJ de Aragón de 12 de noviembre de 2004 ¹⁸.

Finalmente, las *ganancias y pérdidas patrimoniales* se considerarán obtenidas por las personas que sean titulares de los bienes y derechos de que provienen. No hay matiz alguno para bienes afectos a una actividad económica, por lo que en el caso de transmisión de bienes afectos a la actividad, pero que la titularidad de lo transmitido no corresponda completamente al titular de la actividad, la renta se imputará proporcionalmente a los titulares de lo transmitido. Como se ha visto, es el caso de bienes de titularidad común de ambos cónyuges, afectos a la actividad de uno de ellos.

¹³ JUR 2007 47710.

¹⁴ JUR 2008 43640.

¹⁵ JT 2009 149.

¹⁶ JUR 2009, 72141.

¹⁷ JUR 2005 70322.

¹⁸ JT 2005 406.

III. LOS EFECTOS DE LAS RELACIONES FAMILIARES SOBRE CIERTAS OPCIONES QUE OFRECE LA NORMATIVA EN EL ÁMBITO DE LOS RENDIMIENTOS DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS, ENTRE OTRAS, LAS MODALIDADES DE ESTIMACIÓN

Los rendimientos provenientes de las actividades económicas están regulados en los artículos 27 a 32 de la Ley del Impuesto, resultando también implicado el 16 de dicho Texto, todo ello con profuso desarrollo reglamentario. En su seno juegan algunas de las opciones que nos interesan en este epígrafe, sobre todo las tres modalidades de estimación. Pero también quiero dedicar unas líneas a algunas consecuencias que se extraen del llamado régimen especial para las empresas de reducida dimensión del Impuesto sobre Sociedades, en íntima relación con la posición del grupo familiar.

1. Las modalidades de determinación de los rendimientos de actividades económicas.

El sistema que se define como régimen general para la determinación de los rendimientos de actividades económicas es un régimen de *estimación directa*, un sistema de determinación exacta del resultado económico íntimamente conectado con el cálculo del beneficio o pérdida en el Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, ha de tenerse en cuenta que, para determinadas actividades de escasa envergadura, la cuantía de los rendimientos podrá fijarse por el sistema alternativo —más sencillo— previsto en los artículos 16 y 31 de la Ley del Impuesto. Se trata de la *estimación objetiva*. El legislador trata de conjugar estos dos principios contrapuestos. Por una parte la neutralidad fiscal respecto de las actividades económicas, sean desarrolladas o no en forma societaria. Por otra, no pierde la perspectiva de las características particulares de buen número de pequeños operadores económicos, con importantes carencias de infraestructura y cuyo patrimonio afecto a la actividad no está perfectamente separado.

Así pues, el cálculo del rendimiento neto de esta categoría de rentas se puede determinar por dos sistemas diferentes: la estimación directa (normal o simplificada) y la estimación objetiva. La aplicación a cada actividad económica de uno u otro sistema depende del cumplimiento de una serie de requisitos que están en función de la clase de actividad de que se trate, del volumen de operaciones realizadas, etc. La estimación objetiva será el sistema que proceda cuando la actividad desarrollada por el contribuyente se encuentre entre las clasificadas reglamentariamente dentro de tal sistema, no se superen ciertos umbrales de corte y, además, no se haya renunciado al mismo. Este régimen de estimación objetiva, realmente aplicable solo a las pequeñas empresas que realicen determinadas actividades, trata de facilitar el cálculo del rendimiento neto y de aliviar las cargas formales y registrales de estas. De aquí resulta que el sistema que se define como régimen general para la determinación de los rendimientos de actividades económicas sea el régimen de *estimación directa*, pues será aplicable a todas aquellas actividades que no se incluyan en la estimación objetiva. La estimación directa, descrita sucintamente más arriba, se desdobra luego en dos *modalidades*: la *normal* y la *simplificada*. En esta última solo se observan respecto a la primera menores cargas registrales y una cierta simplificación en la determinación del rendimiento neto.

La reglamentación vigente también se ocupa de articular cómo han de determinarse los rendimientos en la hipótesis de que una misma persona desarrolle varias actividades. La solución que ofrece es muy sencilla: todas y cada una de las actividades han de someterse a la misma fórmula de estimación. Por ello, cualquier exclusión o renuncia a alguno de los regímenes más simplificados

(estimación objetiva o directa simplificada) arrastrará a toda la actividad del interesado al régimen que, en cada caso, resulte procedente (estimación directa simplificada o normal).

Dicho esto, estudiemos con más detalle el método de estimación al que puede o debe acogerse la empresa, fijándonos en ciertas circunstancias muy propias de la empresa familiar. Comenzaré con la estimación objetiva.

El ámbito de aplicación del procedimiento de estimación objetiva se fijará, entre otros extremos, bien por la *naturaleza de las actividades y cultivos*, bien por *módulos objetivos* como el volumen de operaciones, número de trabajadores, importe de las compras, superficie de la explotación o activos fijos utilizados, etc. Bajo estos parámetros, el Ministerio de Economía y Hacienda fija el *listado de actividades* que pueden acogerse a la estimación objetiva. De acuerdo con el último texto aprobado será aplicable, primero, a actividades agrícolas, ganaderas y forestales; y segundo, a otros sectores, entre los que se puede citar el comercio al por menor, la hostelería, peluquería, transporte, talleres de reparación, albañilería, carpintería, decoración, copistería, ciertas actividades de enseñanza, algunas pequeñas industrias, etc.¹⁹. A la estimación objetiva podrán incorporarse los que desarrollen exclusivamente dichas actividades, pues la realización de otra distinta que no encaje en este listado excluye a todas de esta posibilidad.

Claro que estos sujetos solo podrán *acogerse* efectivamente a la estimación objetiva siempre y cuando no superen ciertas magnitudes que también determinarían su exclusión.

- En primer lugar, el régimen no podrá aplicarse por los contribuyentes cuyo *volumen de ingresos* en el año inmediato anterior supere determinadas cifras. Más en concreto, se descarta la aplicación del régimen de estimación objetiva cuando se superen los 450.000 euros para el conjunto de actividades, aunque a estos efectos solo se computarán aquellas en que el destinatario haya exigido factura, las destinadas a Administraciones públicas o al extranjero. En este marco presentan importantes especialidades las *actividades agrícolas, ganaderas y forestales*, cuyo rendimiento neto se calcula precisamente en función de su volumen de operaciones. En ellas se tiene en cuenta como magnitud específica adicional un volumen de operaciones de 300.000 euros, de tal forma que, de superarse, se produciría la exclusión del sistema modular. Esa cifra se aplicaría sobre el conjunto de estas actividades agrícolas, en la hipótesis de que una misma persona desarrollase más de una de ellas. Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de ingresos se elevará al año.
- En segundo lugar, el régimen no podrá aplicarse por los contribuyentes cuyo *volumen de compras* de bienes y servicios, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, en el ejercicio inmediato anterior supere la cantidad de 300.000 euros anuales. En el supuesto de obras o servicios subcontratados, el importe de los mismos se tendrá en cuenta para el cálculo de este límite.
- Y en tercer lugar, tampoco han de superarse otras *magnitudes específicas* ahora ya para cada sector de actividad. Las más habituales han sido el número de empleados y, en algunos

¹⁹ Se trata de la Orden EHA/3413/2008, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2009 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE núm. 288, de 29).

casos, número de vehículos. Estos datos se *aplican separadamente a cada una de las actividades* que, en su caso, desarrolle el sujeto pasivo, tomándose en consideración los límites por empleados o número de vehículos de forma individualizada y no globalmente en relación con todas las que eventualmente se pudieran ejercer.

A partir del ejercicio 2007, se ha introducido una regla según la cual, para calcular estos límites cuantitativos, conjunto de actividades y volumen de las compras en bienes y servicios, o el importe de las obras y servicios subcontratados, o las magnitudes específicas en función del empleo u otros datos, deberá computarse no solo el volumen correspondiente a las actividades desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes. Las actividades desarrolladas deben ser idénticas o similares y debe existir una dirección común de tales actividades, compartiéndose medios personales y materiales.

Sin entrar en mayores teorizaciones, parece claro que con esta medida se pretende restringir el número de empresas a las que pueda serles de aplicación esta modalidad tan criticada. Repasando sus presupuestos de hecho:

- Son actividades idénticas o similares, entendiéndose por tales las clasificadas en el mismo grupo en el IAE (nótese que no se trata del epígrafe, sino del grupo, mucho más amplio);
- Con una dirección común, compartiendo medios personales y materiales; y
- Desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes (aunque no convivan con el empresario), así como por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores. Cuando la Ley del Impuesto habla de descendientes y ascendientes, excluye los que lo sean por afinidad, como se ha podido comprobar en cuanto a la determinación del mínimo familiar.

En definitiva, si cualquiera de estas magnitudes (volumen de operaciones, otras magnitudes) se sobrepasan, el sujeto pasivo determinará su rendimiento por estimación directa en los siguientes tres años. En el caso de que se trate de una magnitud específica de una actividad, la exclusión para la misma determinará la exclusión para todas las demás: recuérdese que para todas las actividades habrá que aplicar el mismo sistema de cálculo del rendimiento neto. A su vez, y dentro de la estimación directa, podrá ser la modalidad simplificada si se reúnen los requisitos para no ser excluido del mismo. Por otra parte, el régimen tampoco podrá aplicarse por los contribuyentes cuyas actividades económicas sean desarrolladas, total o parcialmente, fuera del ámbito de aplicación del impuesto (territorio español). A estos efectos, se entenderá que determinadas actividades de transporte se desarrollan, en cualquier caso, en territorio español.

La exclusión debida a la acumulación familiar de las magnitudes no deja de plantear algunas situaciones curiosas. Como la contenida en la resolución de la DGT V2507-07, de 23 de noviembre, que trata de un contribuyente que había quedado excluido del método de estimación objetiva para el año 2007, por razón del volumen de ingresos o de compras conjuntamente con su cónyuge, que ejercía la misma actividad. El caso es que en marzo de 2007 presentó demanda de divorcio y se interesó por el retorno a la estimación objetiva, lo que no era procedente al entender del centro directivo.

Tal y como dispone la Ley del Impuesto, este régimen se utilizará con carácter voluntario. No obstante, los sujetos pasivos que desarrollen actividades a las que resulte de aplicación determinarán el rendimiento neto conforme al mismo, salvo que renuncien a él con anterioridad al inicio del período impositivo. La renuncia conducirá a la estimación directa, simplificada o normal según las características de la actividad y la voluntad del sujeto pasivo. Se entiende por un período mínimo de tres años, entendiéndose prorrogada tácitamente mientras no sea revocada.

Visto lo que corresponde a la estimación objetiva, entramos en las cuestiones propias de la *estimación directa*.

El *régimen de estimación directa simplificada* es potencialmente aplicable a todas las actividades económicas que su importe neto de cifra de negocios no supere los 600.000 euros en el año inmediatamente anterior. En el caso de que una persona desarrolle varias actividades, este límite se tomará para el conjunto de las mismas.

En el primer año de ejercicio siempre puede utilizarse esta modalidad.

El importe neto de la cifra de negocios comprenderá los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios correspondientes a las actividades ordinarias de la sociedad, deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas, así como el IVA y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios.

La exclusión de este régimen, por superar la cifra de negocios antes descrita, producirá efectos en el año inmediatamente posterior a aquel en que se produzca el exceso.

Esta modalidad de estimación se aplicará *siempre* que se cumpla con los requisitos antes señalados, salvo que el sujeto pasivo renuncie de forma expresa a la misma. La renuncia tendrá una duración mínima de tres años, entendiéndose tácitamente prorrogada para los siguientes si no se revoca.

Cuando se produzca la exclusión o se renuncie, el sujeto pasivo determinará sus rendimientos en la modalidad normal. Y es que el *régimen de estimación directa normal* de los rendimientos empresariales o profesionales es potencialmente aplicable a todos y cada uno de los titulares de actividades económicas.

2. Sobre el régimen de las entidades de reducida dimensión del Impuesto sobre Sociedades y su aplicación al IRPF.

Aunque no puedo tener el propósito de explicar las reglas de cálculo de las modalidades de estimación previstas por la Ley del Impuesto, sí fijaré las características básicas, ahora, del régimen de estimación directa. Este se determina según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de ciertas especialidades que fija la normativa del IRPF ²⁰.

²⁰ Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE núm. 61, de 11 de marzo).

La renta, según dispone la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se calcula a partir del resultado contable, detrás del cual subyacen partidas de ingresos y gastos. En relación con los ingresos íntegros computables, la remisión a las normas de este impuesto es prácticamente total. Respecto de los gastos, podemos adelantar que la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) realiza una remisión general a los datos extraídos de la contabilidad del sujeto pasivo, si bien advirtiéndolo de las matizaciones que se encuentran en la propia ley respecto de ciertas partidas (amortización del inmovilizado, pérdida de valor de elementos patrimoniales, provisiones, gastos no deducibles, reglas de valoración, arrendamiento financiero...).

Hay una cuestión importante: ¿resultan aplicables a las personas físicas titulares de explotaciones económicas las reglas que la normativa del Impuesto sobre Sociedades prevé para las llamadas «entidades de reducida dimensión» en lo que concierne a ciertos gastos como amortizaciones, provisiones o arrendamiento financiero? En efecto, uno de los regímenes especiales de este impuesto se predica de las llamadas entidades de reducida dimensión, definidas por el artículo 108 del TRLIS por un techo para su cifra de negocios: ocho millones de euros.

Pues bien, la respuesta a la pregunta formulada sería afirmativa, en tanto en cuanto el importe de la cifra de negocios para el conjunto de actividades económicas ejercidas por el contribuyente no supere la marcada para las entidades beneficiarias de este régimen: ocho millones de euros.

El caso es que el párrafo tercero de este artículo 108 expande la cifra al grupo de sociedades (en el sentido normativo, del Código de Comercio), refiriéndolo precisamente al grupo; pero es que además ordena aplicar ese umbral en determinadas situaciones en las que a la sociedad o sociedades se añaden empresas de las personas físicas vinculadas con la sociedad por ciertas relaciones de participación, etc., y de sus familiares ²¹.

Al respecto dice la DGT que teniendo en cuenta que el régimen especial previsto para las empresas de reducida dimensión es aplicable a las personas físicas que realicen actividades empresariales, la cifra de negocios de la actividad desarrollada directamente por una persona física debe sumarse con la cifra de negocios de las sociedades participadas por dicha persona física a la hora de determinar la aplicación del mencionado régimen especial (resolución DGT 1901-01, de 24 de diciembre). Esta acumulación sí me parece defendible en cuanto a la fijación del umbral de corte para el empresario persona física.

A la vista de lo que previene el artículo 108.3 del TRLIS se planteó si algunos de los umbrales de corte propios del IRPF debían aplicarse también no de manera individual sino en función del «grupo familiar»: me refiero a los que afectan a la posibilidad de optar por las modalidades de esti-

²¹ Dice textualmente que «Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo. Igualmente se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguna de las situaciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia de las entidades y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas».

mación objetiva o directa simplificada. Aunque, en efecto, de alguna resolución de la DGT como la 1984-97, de 1 de octubre, se haya podido extraer algún apoyo a esta idea, ha de advertirse que es una expansión totalmente improcedente y que carece de cualquier cobertura normativa. Y que, además, otras resoluciones de la DGT permiten aventurar lo contrario: así por ejemplo, la resolución de la DGT 1652-00, de 28 de septiembre, en relación con un sujeto titular de actividades económicas, precisamente en estimación objetiva, que también es socio de una mercantil.

A favor de la no expansión de esta regla a situaciones impropias como esta, insistiré en que a partir del ejercicio 2007 se ha introducido una regla que tiene un cierto parentesco con aquella, si bien a los solos efectos de la estimación objetiva: la medida anti-fraccionamiento a la que nos referimos en el apartado anterior y a la que hay que estar, de manera exclusiva.

IV. LAS REGLAS ESPECIALES DE VALORACIÓN EN LAS OPERACIONES REALIZADAS PARA EL EMPRESARIO POR SUS FAMILIARES EN EL RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN DIRECTA

Si pensamos en reglas específicas de valoración de las operaciones, está claro que enseguida encontramos las que la Ley del Impuesto ubica en un capítulo al que precisamente denomina «reglas especiales de valoración». Con estas reglas pretendería hallar pautas comunes para la valoración de cualquier tipo de renta cuando se presentan ciertas circunstancias: bien que la contraprestación sea en especie; bien que la operación se realice en condiciones de gratuidad o semigratuidad (o incluso sobrevaloración) que muchas veces son sospechosas. Estas reglas definen básicamente pautas para la valoración de las magnitudes que componen esa renta, sobre todo ingresos.

Las reglas que ofrece este capítulo para supuestos en los que la contraprestación se aleja o puede alejarse de parámetros de mercado no son todas las que aparecen en la ley, ya que estas conviven con otras propias fijadas en cada capítulo de renta: autoconsumos empresariales o arrendamientos inmobiliarios a parientes; gastos por servicios de familiares o cesiones de bienes por estos. Vamos a procurar una visión unificadora, aunque luego nos centremos en las cuestiones más propias del ámbito de este trabajo.

1. Aproximación a las reglas especiales de valoración.

Comencemos señalando que la Ley del Impuesto completa la rúbrica correspondiente al hecho imponible (art. 6) con una previsión que nos avanza cómo a lo largo del articulado de la ley se entenderá que todas las prestaciones realizadas por el contribuyente tienen una contraprestación o retribución en favor de este, salvo prueba en contrario. En concreto –señala este precepto–, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario. La operatividad del mismo se traduce en lo siguiente: la Administración, a la hora de comprobar la veracidad de la declaración del contribuyente, podría considerar que, existiendo una prestación, un servicio, hay contraprestación, e incluirá este ingreso en

su renta sin necesidad de demostrar que efectivamente se produjo la transferencia. En suma, será el interesado el que tendrá que probar fehacientemente que no hubo contraprestación para que no opere la *presunción de onerosidad*. La Ley del Impuesto determina, en un precepto aparte, los criterios para la *valoración de las correspondientes rentas*. Según el artículo 40 de la ley, la valoración de las rentas estimadas por trabajo o capital se efectuará por su *valor normal de mercado*, considerándose como tal –salvo prueba en contrario– el precio que se acordaría entre sujetos independientes. Como regla más particular, si se trata de préstamos y operaciones de captación o utilización de capitales ajenos, la contraprestación se estimará aplicando el tipo de interés legal del dinero que se halle en vigor el último día del período impositivo. Esto será pues lo que tendrá en consideración la Administración, salvo que el contribuyente consiga demostrar fehacientemente que no hubo contraprestación o que fue inferior al valor de mercado, y por eso lo consignó así en su declaración.

En el ámbito que más nos interesa, se darán con alguna frecuencia casos de prestaciones del trabajo o del capital efectuados por familiares y parientes del empresario a este mismo, y a las que no les sean de aplicación algunas otras de las reglas que estudiaremos *infra*, y que se predicen de cónyuges e hijos menores. Por ejemplo, la colaboración de hijos mayores en la actividad empresarial del padre o madre: dice la DGT en su resolución V1273-07, de 18 de junio, que, confeccionada la nómina sin satisfacer efectivamente a su hijo el importe correspondiente a la misma, no cabría la deducción de gasto alguno en la determinación del rendimiento neto de la actividad económica. Será una consecuencia secundaria de la gratuidad de la prestación, determinante de que el hijo mayor no compute renta alguna en su declaración. Ahora bien, tendría que estar en situación de demostrar esa gratuidad si la Administración, comprobando, opusiera la presunción de onerosidad. La cuestión es la siguiente: si la Administración optase por imputarle rentas por aplicación de la presunción, ¿serían deducibles en cabeza del empresario? No es cuestión resuelta por la ley ni tampoco la DGT se pronuncia sobre ello. Ahora bien, parecería de justicia que se admitiese este impropio «ajuste secundario».

Mientras esta es la solución que se arbitra para las operaciones mencionadas –trabajo personal, capital–, otra bien distinta es la que se refiere a las prestaciones realizadas en el ámbito de una actividad económica. Del artículo 28.4 se deduce que se habrán de incluir entre los ingresos lo que se da en llamar «autoconsumo», definido como la cesión de bienes o prestación de servicios a terceros de forma gratuita o mediante contraprestación notoriamente inferior al valor normal de mercado, o de igual forma las destinadas al uso o consumo propio. Esto viene a constituir lo que se denomina una *ficción*, pues se sustituye la realidad de las cosas por el mandato del legislador. La ficción de que ha existido contraprestación no es susceptible de ser alterada por el sujeto pasivo, de tal forma que el particular debe consignar los datos en su declaración atendiendo a los criterios normativos sobre esta cuestión. El criterio que prescribe el citado precepto nos reconduce asimismo al *valor de mercado*. Por las mismas razones expuestas más arriba, creo que es justo que el destinatario-empresario de estas operaciones pudiera deducirse el correspondiente gasto fiscal.

Se plantearía en particular cómo ensamblar el gravamen del autoconsumo con la falta de consecuencias tributarias de las desafectaciones. No es difícil: la regla se aplicaría sobre los bienes del circulante o sobre los servicios, pero quedaría fuera de esta modalidad de autoconsumo lo relativo a los activos fijos.

Finalmente, nos referiremos a las ganancias patrimoniales, en particular, las que proceden de la transmisión de un elemento patrimonial. En torno a las transmisiones onerosas, la Ley del Impuesto contempla especialmente el supuesto de que el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado resultare inferior al normal de mercado (art. 35.3 de la Ley del Impuesto). En ese caso, prevalece el *valor normal de mercado* como valor de transmisión, debiendo el declarante consignar ese valor en su declaración. Este valor debiera tomarse como de adquisición por la contraparte.

Los mecanismos genéricos que acabamos de examinar se completan con otras técnicas más particulares que tratan de salvar aquellas situaciones en las que la contraprestación por una operación se modula, hasta hacerla inexistente si así se conviene, y el fundamento de ese pacto radica en la *vinculación de las partes*. O bien se fijan importes mayores a los que serían ordinarios, con idea de mejorar la posición de las dos partes en su fiscalidad (por ejemplo, desactivando las reglas de individualización de rentas).

Con carácter general puede afirmarse que el legislador sospecha que cuando entre dos personas exista una relación, bien sea de parentesco o bien de intereses económicos recíprocos y comunes definidos en la ley, es posible que los precios que se estipulen, en las operaciones económicas realizadas entre ellos, estén alterados artificiosamente, sean ficticios, incluso que no se estipule contraprestación alguna. Pues bien, va a reaccionar frente a estas situaciones, que considera manipuladoras, con diversas medidas antielusorias.

De entre ellas destacan por su importancia las denominadas precisamente «operaciones vinculadas», reguladas en el artículo 41 de la Ley del Impuesto. En el ámbito propio del IRPF, entendemos por operaciones vinculadas las operaciones realizadas entre una sociedad y sus socios o consejeros o los de otra sociedad del mismo grupo, así como los cónyuges, ascendientes o descendientes de cualquiera de ellos. Sin embargo, no nos interesamos en este trabajo por estas operaciones en las que la empresa de una persona física tendrá que realizar operaciones con sociedades. El objeto de nuestro interés es el estudio de las operaciones con familiares, en general, y aquellas en las que la empresa es la destinataria de las mismas, en particular.

Conectados pues a los supuestos anteriores se encuentran ciertas operaciones de cesión de bienes o derechos en caso de parentesco, contempladas por la ley mediante reglas de signo distinto, aunque tendencialmente buscan más que fijar «suelos» en las valoraciones —como lo visto hasta ahora—, fijar «techos».

La Ley del Impuesto trata de ordenar en primer lugar las operaciones recíprocas de cesión de bienes o prestación de servicios entre miembros del grupo familiar básico (cónyuges e hijos menores que convivan con el padre, la madre o ambos) cuando se desarrollan en el campo de la actividad económica de uno de ellos. Se persiguen en particular los pactos que violenten de manera indirecta las reglas sobre individualización de rentas más arriba examinadas. Las reglas a las que nos referimos determinan qué cantidad podrá considerar como gasto deducible el miembro del grupo titular de la actividad económica que será la que, correlativamente, consignará como ingreso el familiar que realice la cesión de bienes o prestación de servicios. De ello se ocupa el artículo 30 de la ley, al hilo de las normas para la determinación del rendimiento neto de la actividad económica en estimación direc-

ta. Se distinguen los *servicios de carácter laboral de otras cesiones de bienes o derechos*. Además, existe una regla muy especial para las cesiones inmobiliarias entre parientes: el artículo 24 de la ley previene que cuando el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo sea el cónyuge o un pariente, incluidos los afines, hasta el tercer grado, inclusive, del contribuyente, el rendimiento neto total no podrá ser inferior al que resulte de las reglas del artículo 85 de esta ley (imputación de rentas inmobiliarias).

Trataremos específicamente de estas tres reglas:

- Servicios dependientes de familiares para la empresa;
- Cesiones de bienes o derechos de familiares para la empresa; y
- Cesiones inmobiliarias de familiares y parientes para la empresa.

Como se puede comprobar, no hay una regulación global de *todas* las operaciones realizadas por familiares del empresario, sino solo de estas. Así, por ejemplo, no se disciplina la valoración de los servicios para la empresa cuya remuneración tiene también la calificación de rentas de la actividad económica; o la de las transmisiones que se le puedan efectuar. En ambos casos, se aplican las reglas de valoración que acabamos de poner de manifiesto: artículos 29 y 35.3 de la Ley del Impuesto.

En tanto en cuanto este tipo de reglas pueden limitar los gastos deducibles, potencialmente generar una renta ficticia. Sobre la fricción de este tipo de disposiciones con los principios constitucionales de justicia tributaria en general y con el principio de capacidad económica en particular, el Tribunal Constitucional marcó hace muchos años la idea-fuerza que informaría sus decisiones. Así, dijo el Tribunal Constitucional que si se sometiera a tributación una renta inexistente, ello podría, en efecto, afectar al principio de capacidad económica; por esta razón, cuando se impide la deducción de un gasto, ello ha de estar justificado por la consecución de objetivos constitucionales o razones de interés general y ser proporcionado a su finalidad. Añadiendo que esta clase de disposiciones no han de suponer un sacrificio desproporcionado o arbitrario para un particular rendimiento. Concluye su teorización afirmando, primero, que en la fijación de estas medidas el legislador podrá tener en cuenta, entre otros factores, el grado de relación ingreso-gasto y la necesidad de evitar actuaciones elusivas; y, segundo, que razones de política financiera y técnica tributaria avalan que se recurra a técnicas a tanto alzado.

2. Sobre los servicios prestados a la empresa por los familiares del empresario.

Entrando en cada una de las tres reglas declinadas, en cuanto a la primera, dice la Ley del Impuesto que, cuando el cónyuge o los hijos menores que convivan con el empresario *trabajen habitualmente y con continuidad* en el seno de la actividad económica de la que es titular otro miembro del grupo, la retribución estipulada será deducible siempre que existiera un contrato laboral y la afiliación al régimen correspondiente de la Seguridad Social. Ahora bien, en esas condiciones, no podrá deducir una cantidad superior a la que, según el mercado, corresponda a la cualificación profesional y trabajo desempeñado por el familiar empleado. Ese importe es el que consignará este en concepto

de rendimientos de trabajo a todos los efectos tributarios. Esta regla sería más específica que la que nace en el artículo 6 de la Ley del Impuesto y sería, por lo tanto, la que primaría.

Ni que decir tiene que la referencia a los familiares y a la convivencia es muy estricta, no pudiéndose expandir esta regla a otros, como los hijos mayores (cfr. por todas resolución DGT V0293-07, de 19 de marzo).

Se trata de una regla que, de una manera u otra, se incorporó tempranamente a las leyes del IRPF: en concreto, a la normativa de adaptación de la primera Ley del IRPF a las sentencias del Tribunal Constitucional que en 1988 y 1989 hicieron explotar el régimen obligatorio de tributación conjunta en situaciones de unidad familiar. Esta en concreto recibió la bendición del Tribunal Constitucional que, en sus Sentencias 146/1994, de 12 de mayo, y 214/1994, de 14 de julio, consideró que no imponía una carga irrazonable o desproporcionada, siendo razonable la limitación que entrañaba. Aunque, no se olvide, sí que declaró contraria al principio de capacidad económica la regla anterior que limitó la deducción por el trabajo de los familiares al importe del salario mínimo interprofesional.

En cualquier caso, en la regla encontramos dos estadios: uno, en el que se fija el máximo de la deducción (valor de mercado); otro, previo a este, en el que se fijan unos condicionantes muy determinados para admitir esa deducción (contrato laboral, afiliación a la Seguridad Social y trabajo habitual y continuo). Me voy a centrar precisamente en este estadio previo, que es el realmente conflictivo, pues conduce en no pocas situaciones a que el reputado como empresario acumule toda la renta de la empresa familiar, sin posibilidad alguna de reparto. Entiendo que la circunstancia de que se haya estipulado una retribución superior a la de mercado no impide la deducción limitada precisamente a ese valor de mercado. Lo deja claro la Sentencia del TSJ de Aragón de 6 de octubre de 2004, que, poniendo de manifiesto que las retribuciones percibidas por el cónyuge en la oficina de farmacia de su esposa no son las correspondientes a su cualificación y trabajo desempeñado, ordena la imputación recíproca de las que se ajusten a las de mercado correspondientes a su cualificación profesional ²². En el mismo sentido, la Sentencia de este Tribunal de 27 de septiembre de 2004, ahora en relación con una administración de loterías ²³.

En realidad, esta regla ofrece la continuación de la que vimos en cuanto a la individualización de rendimientos. Una vez descartada la situación de cotitularidad empresarial es cuando se plantea la posibilidad de efectuar un reparto de las rentas, digamos que de segundo grado, asignando rentas del trabajo al cónyuge que no tiene la consideración legal de empresario y, en paralelo, deduciendo este importe el empresario. Posibilidad que queda sujeta a unos condicionamientos, a los que dedicaremos los siguientes párrafos. A mi parecer no puede rechazarse una cuarta opción, derivada de que la colaboración del cónyuge o los hijos menores con el empresario se efectúe ordenando aquellos medios humanos o de producción, o dicho de otro modo, prestando al empresario servicios independientes.

Las posibilidades quedan resumidas en el siguiente cuadro:

²² JT 2005 492.

²³ JUR 2005 70322.

Descripción de la situación	Tratamiento fiscal
Cotitularidad empresarial	Distribución de la renta de la actividad económica entre los miembros del grupo familiar
Colaboración con el empresario mediante contrato laboral y afiliación a la Seguridad Social	Con las limitaciones legales, el empresario deducirá «las retribuciones estipuladas», y el colaborador declarará rentas del trabajo
Colaboración con el empresario faltando alguno de los requisitos anteriores	El empresario no deducirá «las retribuciones estipuladas» ni gasto alguno y el colaborador no imputará rentas en su declaración
Colaboración con el empresario mediante servicios independientes	El empresario deducirá estos gastos y el colaborador declarará rentas de (otra) actividad económica

A continuación vamos a examinar los requisitos legales para que pueda admitirse la deducción de los gastos, ex artículo 30.2.2.^a de la Ley del Impuesto, a saber:

- Que los familiares trabajasen habitualmente y con continuidad en la actividad.
- Que dispusieran de un contrato laboral; y
- Que estuvieran afiliados al régimen *correspondiente* de la Seguridad Social.

Lo primero que se exige es que trabajen «habitualmente y con continuidad en las actividades económicas». Sobre esta cuestión, el TSJ de Galicia, en Sentencia de 29 de junio de 2007, señaló que no puede exigirse una prueba diabólica en este sentido, especialmente, teniendo en cuenta el cumplimiento de los demás de los requisitos exigidos que conlleva a presumir dicha continuidad y habitualidad ²⁴.

Lo segundo que se exige es el «oportuno contrato laboral». Antes de analizar los problemas de esta exigencia, conviene recordar que el artículo 1.3 e) del Estatuto de los Trabajadores declara fuera de su ámbito de aplicación los servicios prestados por familiares, salvo que se demuestre su condición de asalariados ²⁵. Siguiendo a BLASCO RASERO, nos hallamos pues ante una presunción legal contraria a la laboralidad de la relación de colaboración entre el empresario y sus familiares. Se enervaría demostrando que existe una contraprestación por estos servicios: no se trata de que participen de una manera u otra en los beneficios o se le asignen ciertas cantidades para atender a sus gastos personales, sino que reciban un salario determinado previamente e incondicionado. Nos explica BLASCO RASERO que «la calificación correcta del trabajo familiar es una cuestión de hecho que depende en el supuesto concreto de las circunstancias concurrentes y de las pruebas que, en su caso, se realicen. De todas formas, para destruir la presunción legal no son suficientes meros datos formales (como la existencia de un contrato de trabajo, la adjudicación de una categoría profesional concreta, o la afiliación, alta y cotización al RGSS de la Seguridad Social) que aparentan pero no acreditan la relación laboral. Tampoco basta demostrar la efectiva realización de una actividad, que también se da en el trabajo familiar, sino que es imprescindible acreditar que se realiza en régimen de ajenidad y subordinación y no en el ámbito de la unidad familiar y en beneficio de un patrimonio común. En definitiva, es necesario probar que el sujeto realiza una actividad de forma habitual, sometido a una ordenación del trabajo ajena, por la

²⁴ JUR 2009 12297.

²⁵ Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 marzo (BOE núm. 75, de 29).

que percibe una retribución que le permite mantener su independencia económica ²⁶). Frente a esto, los familiares del empresario que colaboren en la actividad de forma habitual, personal y directa, y participen en los beneficios y en los riesgos de la actividad sin recibir a cambio una compensación salarial, merecen la calificación de trabajadores por cuenta propia o autónomos.

Quisiera entender que el requisito fiscal no se refiriese a una mera formalidad (existencia de contrato laboral), sino que se ligase a la laboralidad material de la relación. En este sentido, la prueba de la existencia de retribuciones salariales debiera ser la clave: la Hacienda Pública tiene en sus manos la información relativa a las retenciones a cuenta y fácilmente obtendría los datos acreditativos de la realidad de los pagos. No olvidemos que estamos hablando de la deducibilidad de retribuciones: parece que, habiendo constatado la existencia de retribuciones distintas de la participación en los beneficios de la actividad, la deducibilidad no tendría que tener problemas.

De los casos que paso a presentar se extrae que, por desgracia, no es siempre es así.

Quizá la respuesta más ortodoxa la hallamos en una Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 9 de enero de 2007, en la que la clave está en la constancia del pago del salario; la declaración por el cónyuge del empresario como rendimientos del trabajo; y el pago de las cuotas de la seguridad social ²⁷.

El dato formal de la aportación del «oportuno contrato laboral» parece clave en la desestimación de recursos como el correspondiente a la Sentencia del TSJ de Navarra de 15 de junio de 2000 ²⁸. Otros tribunales no otorgan tanta relevancia a la aportación documental y exploran otras vías. Esto está relacionado también con la frecuencia de la contratación verbal en este ámbito de la colaboración familiar: cosa no admitida por la Administración comprobadora ni por los tribunales económico-administrativos. Pero como bien decía el TSJ de la Comunidad Valenciana en la sentencia antes citada, «Ciertamente los contratos entre familiares se prestan a un mayor grado de simulación que con personas ajenas a ese vínculo familiar, no obstante, el artículo 8.1 del Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, del Estatuto de los Trabajadores, establece que los contratos pueden ser verbales o escritos y, caso de ser verbales, se presumen indefinidos». Por esta razón, algunas salas han explorado otras alternativas probatorias, dictando fallos estimatorios:

- El TSJ de Aragón afirma que la no aportación del contrato de trabajo (escrito) no es definitiva y admite la prueba del trabajo efectivo, de la efectiva prestación de servicios del cónyuge en la actividad del empresario (cfr. Sentencias de 27 de septiembre de 2004 ²⁹ o 6 de octubre de 2004 ³⁰).
- El TSJ de Galicia admite contratos verbales, dando relevancia a indicios tales como las retenciones a cuenta efectuadas y las declaraciones presentadas por el cónyuge perceptor (Sen-

²⁶ BLASCO RASERO, Cristina (2003), *La familia en el Derecho de la Seguridad Social*, Aranzadi.

²⁷ JUR 2007 112864.

²⁸ JT 1612.

²⁹ JUR 2005 70322.

³⁰ JT 2005, 492.

tencias de 29 de junio de 2007 ³¹ o 31 de octubre de 2007 ³²). Advierte la sala de La Coruña que «no debe desconocerse al respecto las dificultades que presenta la prueba de contrato laboral cuando la relación se produce en el ámbito de las relaciones familiares de parentesco tan próximo, dificultades que tienen su explicación en la poca fiabilidad que de entrada pueda reconocérsele al soporte documental en el que se plasme tal relación laboral».

Nótese que el sentido de las sentencias de estos tribunales no siempre es estimatorio. Así por ejemplo, estas tres Sentencias del TSJ de Galicia de 26 de julio de 2007, que reprochan a la parte actora ni siquiera haber solicitado el recibimiento del pleito a prueba en sede de demanda ³³. O las de 17 de octubre de 2006 ³⁴ y 26 de octubre de 2007 ³⁵, en las que se pone de manifiesto, de una parte, la falta de constatación de los servicios pretendidos en las certificaciones de vida laboral; y, por otra, el divorcio producido, con cambio de residencia a otra ciudad.

El TSJ de Murcia afirmó en un caso de pretendido contrato verbal que no consideraba suficiente para acreditar la existencia de la relación laboral ni las documentales remitidas por los bancos ni mucho menos las testificales propuestas y practicadas son suficientes para acreditar la existencia de la relación laboral ³⁶. Finalmente, el TSJ de Castilla y León, Valladolid, en Sentencia de 26 de diciembre de 2005 declaró que no se enervaba la presunción legal mediante la acreditación de las retenciones a cuenta y el alta en la Seguridad Social, no demostrando estas circunstancias verdadera relación laboral ³⁷. Criterio contrario al de otros tribunales y que me parece incoherente con la relevancia que el Estatuto de los Trabajadores otorga al carácter salarial de la remuneración para la laboralidad de la relación.

Una última observación: dice el Estatuto de los Trabajadores que se consideran familiares, a los efectos de la presunción de no laboralidad, siempre que convivan con el empresario, el cónyuge, y también los descendientes, ascendientes y demás parientes por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado inclusive y, en su caso, por adopción. Dadas las peculiaridades del ordenamiento laboral respecto de familiares distintos del cónyuge o los hijos menores, pueden plantearse muchas cuestiones acerca de la fiscalidad de los cobros y pagos en el IRPF: pero si hay una cosa clara es que no se limitaría el gasto fiscal al valor de mercado en el caso de que se estipulara para estos otros familiares una retribución por encima de su cualificación profesional.

Y lo tercero que se exige es la «*afiliación al régimen correspondiente de la Seguridad Social*». Igual que antes comencé con la lectura del Estatuto de los Trabajadores, ahora tengo que citar la Ley General de la Seguridad Social (TRLGSS), que en su artículo 7.2 dispone que, a los efectos de inclusión en el sistema de Seguridad Social, «no tendrán la consideración de trabajadores por cuenta ajena, salvo prueba en contrario, el cónyuge, los descendientes, ascendientes y demás parientes del empresario, por consanguinidad o afinidad hasta el segundo grado inclusive y, en su caso, por adopción,

³¹ JUR 2009 12297.

³² JUR 2009 22625.

³³ JUR 2009 11977, 11978 y 11981.

³⁴ JUR 2007 207757.

³⁵ JUR 2007 207559.

³⁶ Sentencia de 26 de febrero de 2003 (JUR 2003 94320).

³⁷ JUR 2006 55708.

ocupados en su centro o centros de trabajo, cuando convivan en su hogar y estén a su cargo ³⁸». De nuevo una presunción legal que se enervaría probando la auténtica condición laboral del familiar trabajador. En caso contrario, el sistema de protección que correspondería sería el RETA.

A mi parecer, el régimen correspondiente de la Seguridad Social sería el general, dadas las similitudes entre las presunciones del Estatuto de los Trabajadores y el TRLGSS. Dicho de otro modo, si el contrato es laboral, el régimen de protección que corresponde es el General; si no lo es, es el RETA (me limito a esta afirmación, evitando referencias a otros ámbitos más específicos, como el agrario o el de los trabajadores del mar, en orden a que por una falta de especialización en esta materia pudiera cometer algún error). De lo que podríamos concluir que, en realidad, los dos requisitos previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta son uno solo.

Esto no se entiende generalmente así. Es la propia DGT la que acepta la existencia de combinación entre relaciones laborales puras y régimen de autónomos o asimilados, lo que, creo, es incoherente: si la relación era laboral, la Seguridad Social tendría que haber admitido al familiar en el Régimen General de la Seguridad Social. Son decenas las resoluciones de la DGT que contestan que, ante la posibilidad de que la Seguridad Social no admitiera la afiliación del cónyuge o hijos menores al Régimen General, rechazando por escrito la solicitud e incluyéndolos en el RETA, si el empresario puede probar que el cónyuge o los hijos menores trabajan en su negocio en régimen de dependencia laboral y se cumplen los restantes requisitos, en tales casos las retribuciones al cónyuge o hijos menores tendrán la consideración de gasto deducible (por todas, resoluciones DGT 0532-99, de 19 de abril; 0905-99, de 2 de junio; 0266-00, de 18 de febrero; o la 1353-00, de 29 de junio). Enfatiza la DGT en que la solicitud debe ser rechazada, por lo que esta doctrina no sería predicable de casos en los que directamente se afiliasen al RETA (resolución 1560-02, de 15 de octubre) o en los que el rechazo se produce precisamente a la afiliación al RETA (resolución 1779-01, de 28 de septiembre, sin que yo pueda aportar más acerca de los motivos de semejante rechazo).

La doctrina de los TSJ es más matizada –y variada–. Frente a la doctrina de la DGT, el TSJ de Castilla y León, Valladolid, recuerda que la imposibilidad de afiliación al Régimen General de la Seguridad Social no es tal, ya que se trata de una mera presunción susceptible de prueba en contrario ³⁹. El TSJ de Aragón admite que el régimen correspondiente de la Seguridad Social sea el RETA, pero sin exigencia de rechazo por parte de esta Administración a la afiliación solicitada al Régimen General (Sentencias de 27 de septiembre de 2004 ⁴⁰ y 6 de octubre de 2004 ⁴¹).

Las versiones más contradictorias las hallamos entre las sentencias del TSJ de Galicia. En las Sentencias de 17 de octubre de 2006 ⁴² y 26 de octubre de 2007 ⁴³ se defiende la necesidad de la afiliación al Régimen General de la Seguridad Social, advirtiendo, como la sala de Valladolid, que no cabe admitir como veraz la afirmación de que es imposible la afiliación en los casos de familiares, a la vista de la naturaleza de la disposición que lo regula (una presunción en contra). En otra Sentencia de fecha 26 de

³⁸ Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 junio (BOE núm. 154, de 29).

³⁹ Sentencia de 26 de diciembre de 2005 (JUR 2006 55708).

⁴⁰ JUR 2005 70322.

⁴¹ JT 2005 492.

⁴² JUR 2007 207757.

⁴³ JUR 2007 207559.

julio de 2007 defiende una interpretación restrictiva del precepto, lo que se corresponde con la exigencia de afiliación al Régimen General y no a otro ⁴⁴. En cambio en una Sentencia de 29 de junio de 2007 se muestra mucho más flexible, se hace eco de la doctrina de la DGT, pone de manifiesto que la afiliación al RETA no es un impedimento para la deducibilidad de los gastos, y termina afirmando que como régimen correspondiente de la Seguridad Social bien puede admitirse el RETA ⁴⁵. En sentido parecido, la Sentencia de 31 de octubre de 2007, que considera que la no afiliación al Régimen General no tiene carácter definitivo a los efectos que ahora nos interesan ⁴⁶. En resumen, una doctrina errática.

El tratamiento de los recíprocos pagos y cobros a familiares que colaboran con la empresa no es satisfactorio. Comprendo perfectamente el argumentario del Tribunal Constitucional a la hora de incorporar reglas antiabuso, como limitar la deducibilidad al valor de mercado, y creo que acierta cuando dice que respeta el principio constitucional de capacidad económica. Pero no comparto las situaciones en las que existiendo una realidad de pagos y cobros, ya sea por lo que dice la ley o ya sea por cómo se interprete, toda la renta quede acumulada en una sola persona. La situación me parece absurda y supongo que quien se pueda encontrar en ella buscará otras alternativas fiscalmente más óptimas, como la constitución de sociedades mercantiles.

3. Otras reglas: cesiones de bienes o derechos por familiares.

En cuanto a lo segundo, cuando un cónyuge o los hijos menores que convivan con él *realicen cesiones de bienes o derechos* que sirvan al objeto de la actividad económica de que se trate, el titular de la actividad económica deducirá como gasto la siguiente cantidad:

- *Si se hubiera estipulado contraprestación*, se computará la estipulada, con el límite del valor de mercado;
- *Si no se hubiera pactado contraprestación*, el valor de mercado.

Como ocurría antes, el importe estimado será el que consigne como rendimiento del capital el familiar que realice la cesión. La regla es muy distinta a la vista en el apartado anterior, ya que no tiene como única finalidad impedir la deducibilidad de gastos a la empresa.

De todas formas, todo esto no será de aplicación cuando se trate de bienes y derechos que sean comunes a ambos cónyuges, no computándose en las respectivas declaraciones ni gastos ni ingresos. Esto está íntimamente relacionado con todo lo que vimos *supra* acerca de la afectación a la empresa de bienes conyugales. La cesión retribuida de la mitad del negocio fue una técnica que se utilizó antes del impuesto que entró en funcionamiento en 1992 para subvertir la individualización de las rentas. Aunque la Administración tributaria pretendió desterrar esta práctica, los sujetos pasivos obtuvieron buenos resultados en sus reclamaciones y recursos, circunstancia esta que motivó el cambio legal. Me remito a lo expuesto en apartados anteriores acerca de los bienes y derechos comunes a los cónyuges.

⁴⁴ JUR 2009 11981.

⁴⁵ JUR 2009 12297.

⁴⁶ JUR 2009 22625.

Para finalizar, el artículo 24 de la Ley del Impuesto contiene otra regla específica para el caso particular de cesión de bienes inmuebles arrendados o subarrendados entre cónyuges o personas unidas por vínculos de parentesco, hasta el tercer grado. Se superpondría a la anterior en los casos de cesiones de inmuebles a la empresa familiar por parte del cónyuge (solo privativos) o los hijos menores, saltando en los casos en los que se hubiere estipulado una contraprestación inferior a la que señalo en el párrafo siguiente.

Y es que en estos supuestos del artículo 24, el *rendimiento neto* no podrá ser inferior al importe que debería consignarse si se tratase de un inmueble no arrendado diferente de la vivienda habitual (básicamente, el 2% o el 1,1% –según los casos– del valor catastral del inmueble en cuestión). No se dice de manera expresa que, de aplicarse esta regla, las cantidades correspondientes podrían ser deducidas por el empresario, aunque entiendo que es cuestión de justicia.

V. LA FAMILIA EN LA VALORACIÓN DE LAS RENTAS MEDIANTE EL SISTEMA DE ESTIMACIÓN OBJETIVA

La estimación objetiva se fundamenta en la determinación del rendimiento neto por un sistema indiciario basado en la imputación de magnitudes monetarias a ciertos factores de producción. Con su implantación, se ha optado por un método toscó, que conscientemente ignora las bases tributarias reales, pero que trata de solventar los enormes problemas, cuantitativos y cualitativos, que había planteado el control de los rendimientos de ciertos sectores empresariales (hostelería, pequeño comercio, transporte, etc.); cuantitativos, dado el ingente número de declaraciones a comprobar, y cualitativos, teniendo en cuenta la característica relación de los mismos con su clientela, que permite una notable opacidad fiscal.

Además, la normativa del impuesto asume que, si como consecuencia de la aplicación del método de estimación objetiva en la determinación del rendimiento neto, resultan diferencias entre los rendimientos reales de la actividad y los derivados de la correcta aplicación de este método, dichas diferencias nunca podrán ser gravadas.

El cálculo del rendimiento neto resultante se efectuará por el sujeto pasivo mediante la aplicación de los signos, índices o módulos que para su actividad haya fijado la Orden Ministerial. Esta advierte, por otra parte, que el rendimiento neto de módulos se incrementará por otras percepciones empresariales, tales como las *subvenciones corrientes y de capital*. Recuerda también que las prestaciones percibidas de la Seguridad Social por incapacidad temporal, maternidad, riesgo durante el embarazo o invalidez provisional, en su caso, tributarían como rendimiento del trabajo. El *rendimiento neto de módulos* correspondiente a cada actividad se calcula a través de un complejo procedimiento en el que, primero, se determina el llamado *rendimiento neto previo*; segundo, se determina el llamado *rendimiento neto minorado*; y tercero, se aplican, si corresponde, *índices correctores*.

No es mi propósito detallar este mecanismo, aunque sí incidir en algunos aspectos que resultan de interés al tema general sobre el que tratamos.

Siguiendo parcialmente el orden marcado, lo primero que debe hacer el contribuyente es calcular el rendimiento neto previo a partir de los datos prevenidos en el cuadro correspondiente al epí-

grafe en que esté matriculado. Para calcularlo, se multiplica el número de unidades de los signos, índices o módulos empleados, y se adicionan los resultados parciales. Para determinar el número de unidades, el sujeto pasivo deberá calcular el *promedio* de la cuantía de los citados signos, índices o módulos relativos a todo el período en que haya ejercido la actividad durante el año natural.

Pues bien, uno de los módulos típicos es el de *personal empleado*, distinguiendo el *asalariado* y el *no asalariado*, y aquí cobran importancia las relaciones familiares. A grandes rasgos, la unidad de personal asalariado provoca un rendimiento inicial entre dos y diez veces menor a la del personal no asalariado. Luego, en esa segunda fase con la que alcanzábamos el rendimiento neto minorado, hay minoraciones, precisamente, por razón de empleo: pero solo se aplican en función del personal asalariado. Es cierto que en esa segunda fase en la que se llega al rendimiento neto de módulos, por aplicación del índice corrector, también el que haya personal asalariado puede incidir negativamente, al impedir la presencia de este personal la aplicación de índices reductores, como el previsto para PYMES. En un análisis global, resulta mucho más favorable para el empresario que el personal se considere asalariado que no asalariado.

Pues bien, siguiendo la normativa que resulta aplicable y que se viene manteniendo similar en los últimos años, el empresario, su cónyuge e hijos menores que convivan con él, que trabajen efectivamente en la actividad se consideran personal no asalariado. Es cierto que el cónyuge o hijos menores no asalariados computan al 50 por 100 si el empresario tributa por entero y no hay más de un asalariado. Pero solo en contados casos ese 50 por 100 puede compensar la diferencia –de una parte– y está condicionado a que el empresario compute por entero –de otra–: obsérvese cómo está previsto que el empresario pueda computarse al 0,25 si únicamente presta tareas de dirección, organización y planificación de su actividad, siempre y cuando pueda acreditar además una dedicación inferior a 1.800 horas/año y ello sea por causas objetivas tales como la jubilación, incapacidad, pluralidad de actividades cierre temporal. En suma, de nuevo estamos ante una suerte de presunción *iuris tantum* de no laboralidad que juega en contra de la empresa, presunción que se enervaría y por lo tanto serían personal asalariado estos familiares si se dieran los siguientes tres requisitos:

- Que trabajasen habitualmente y con continuidad en la actividad;
- Que dispusieran de un contrato laboral; y
- Que estuvieran afiliados al Régimen *General* de la Seguridad Social.

La Audiencia Nacional ha rechazado que esta regla carezca de cobertura en la Ley o el Reglamento del Impuesto, siendo un desarrollo posible de estas disposiciones ⁴⁷.

Son requisitos muy parecidos –y tienen similar ámbito familiar de aplicación– a los que vimos *supra* respecto de la deducibilidad de los gastos por familiares que colaboran en la actividad, en cuanto al régimen de estimación directa. La única diferencia estriba en que para la afiliación a la Seguridad Social se invoca de manera expresa el régimen general y no el «correspondiente», evitando los enjundiosos análisis de aquello. Cfr. DGT resolución 2523-03, de 29 de diciembre. En cualquier caso, se

⁴⁷ Sentencias de la Audiencia Nacional de 5 de diciembre de 2001 (JT 2002 1408) o 9 de noviembre de 2004 (JT 2005 1458), entre otras.

sigue poniendo de manifiesto la política que va siguiendo la Ley del Impuesto: dificulta que los familiares directos sean considerados empresarios, pero también procura cercenar los gastos que reduzcan la renta del empresario (o las menores rentas, en el caso de la estimación objetiva). Lo que se evita con alguna frecuencia prestando los mismos servicios a través de una organización mercantil societaria, como demuestra el caso objeto de la DGT resolución V0415-07, de 27 de febrero.

Sería injusto no advertir algo: si los cónyuges o hijos menores se consideran personal asalariado tendrán que tributar por lo recibido en concepto de rentas del trabajo; mientras que si trabajan como personal no asalariado no se computa ningún rendimiento, ni de la actividad económica ni del trabajo, tal y como reconoce la DGT (cfr. por todas, la resolución DGT 1440-97, de 1 de julio).

Las consultas y conflictos se han centrado en tres cuestiones. De una parte, el campo de aplicación a los familiares del empresario del módulo personal asalariado, con especial atención a la regla que presume que el familiar colaborador es no asalariado; de otra, en los requisitos para forzar que la utilización de personal se resuelva en alguno de los dos ítems de personal empleado; y finalmente –y sobre todo– la procedencia o no del cómputo al 50 por 100.

En cuanto a lo primero, es evidente que la presunción a favor del módulo personal no asalariado solo se aplica sobre cónyuge e hijos menores, a diferencia de la vista *supra* en relación con la acumulación de magnitudes para fijar la aplicación o no del propio sistema de estimación objetiva (cfr. por ejemplo, la resolución DGT 1457-03, de 30 de septiembre, en relación con un hijo mayor). No obstante hay casos sorprendentes, como el resuelto por la DGT resolución 0177-97, de 4 de febrero, en el que se pregunta, entre otras, por la situación de la madre del empresario «colaboradora autónoma» en el negocio: la DGT dice que computará como personal no asalariado, dado que no encaja en la definición normativa de personal asalariado. Con lo que no puedo estar en absoluto de acuerdo, dado que en la que seguro que no encaja es en la de personal no asalariado: el empresario, cónyuge e hijos menores. Persona asalariada es cualquier otra que trabaje en la actividad: si se considera que la falta de laboralidad aleja a la madre del concepto de personal asalariado, debería tener un cómputo nulo, equivalente al de cualquier otro empresario o profesional autónomo que prestase servicios a la empresa en cuestión.

Con alguna frecuencia se le ha consultado a la DGT sobre la situación de las empresas de transporte, en las que el título habilitante lo aporta el cónyuge del empresario, pero dice no trabajar en la actividad, proponiendo un cómputo nulo. Pues bien, según la DGT la exigencia de aportación del título de capacitación profesional no puede quedar simplemente en dicha aportación, sino en que además la persona que lo aporte, ya sea el titular, su cónyuge u otra persona, preste sus servicios a la actividad (DGT resolución 0550-04, de 5 de marzo, o 1078-04, de 23 de abril).

En cuanto a lo segundo, también parece claro que las partes podrían tener interés en disfrazar de mercantil una relación que de otro modo conduciría a aumentar la renta del empresario. Y si el módulo correspondiente es personal asalariado, el prestador del servicio igualmente tiene que declarar estos ingresos en el IRPF. El riesgo de ello es mayor en supuestos de relaciones familiares. A esto se refiere la resolución DGT 1872-02, de 29 de noviembre, que estudia la consulta planteada por un empresario del ramo de la construcción, cuyo hijo colaboraba con él, realizando trabajos de peón, pero que pretende darse de alta en el mismo epígrafe que el empresario consultante, aunque renunciando a la estimación objetiva, con el fin de facturar directamente al consultante, que sería su único cliente.

Y, finalmente, en cuanto a lo tercero, se plantean muchos problemas por las exigencias un tanto artificiosas que mantiene la reducción del módulo para cónyuge o hijos menores colaboradores. Y es que en función de las características de la empresa la reducción se hace imposible. Está claro que en supuestos de cotitularidad, esto es, que los dos cónyuges tengan la consideración de empresario, la reducción no sería de aplicación. Hay que tener en cuenta que esta situación permite repartir entre los dos la renta obtenida. Cfr. resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de octubre de 2000 ⁴⁸ y Sentencia del TSJ de Aragón de 12 de noviembre de 2004 ⁴⁹. Pero hay otros supuestos más problemáticos, en los que la renta la acumulará solo uno de ellos, que tampoco se va a permitir la reducción del módulo. Veamos algunos ejemplos:

- Un empresario dado de alta en tres actividades, evidentemente relacionadas (comercio al por menor de artículos de regalo, de artículos de papelería y servicio de fotocopias), que computa al 50 por 100 en las dos primeras y al 10 por 100 en la tercera, tiene que computar por entero el módulo de personal no asalariado de su cónyuge, dado que en cada actividad se realiza de manera independiente y no está en ninguna de ellas «por entero» (DGT resolución 0495-99, de 12 de abril; y en sentido similar la resolución 0742-99, de 10 de mayo). Al entender de la Audiencia Nacional, no habría discriminación entre esta situación y la que se produce concurriendo una sola actividad, ya que no serían supuestos comparables (Sentencias de la Audiencia Nacional de 5 de diciembre de 2001 ⁵⁰ o 9 de noviembre de 2004 ⁵¹, entre otras), lo que me parece al menos discutible;
- Un empresario dado de alta en una actividad de bar, en la que la esposa trabaja como colaboradora y ha estado de baja por enfermedad: si eso es determinante de que ese ejercicio no compute por entero, la esposa no se beneficiará del cómputo al 50 por 100 (DGT resolución V0291-07, de 19 de febrero);
- Dos cónyuges son empresarios respectivos en dos actividades, distintas, pero ambos colaboran con el estatuto fiscal de «personal no asalariado» en la actividad del otro; dice la normativa que para las personas no asalariadas distintas del empresario se computará como «una» persona no asalariada la que trabaje en la actividad al menos 1.800 horas/año; y si es inferior, se prorrateará en función de las horas efectivamente trabajadas. Según la DGT resolución 0899-97, de 29 de abril, como el cómputo de los módulos se realiza de forma independiente por cada actividad, de manera que el límite de las 1.800 horas opera de forma independiente para cada una de las actividades y no de forma conjunta, como proponía el consultante.

La determinación del rendimiento neto por estimación objetiva presenta características muy especiales en cuanto a las *actividades agrícolas y ganaderas*. Me limitaré a señalar que los modos de calcular el rendimiento, más centrados en el volumen de ingresos que en los factores de producción o los gastos, hacen que pierdan relevancia algunas de las cuestiones vistas *supra* a las que hemos dado más valor en el ámbito concreto que estamos estudiando.

⁴⁸ JT 1887.

⁴⁹ JT 2005 406.

⁵⁰ JT 2002 1408.

⁵¹ JT 2005 1458.

VI. LA FISCALIDAD DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR ENTIDADES EN RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS

La Ley del Impuesto agrupa bajo la rúbrica regímenes especiales (arts. 85 a 95) un conjunto de reglas, la mayoría de las cuales tiene como denominador común el hecho de que a la persona física se le atribuyan ingresos no percibidos formalmente por ella. Una de esas imputaciones pasa por las llamadas entidades en atribución de rentas, que tienen todavía un indudable peso en la economía, en particular en la obtención de rentas que de acuerdo con la clasificación propia del IRPF calificaríamos como rentas de la actividad económica.

1. Aproximación al régimen de atribución de rentas.

La Ley del Impuesto no ha recogido la previsión del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, según la cual determinadas entidades sin personalidad jurídica, pero que constituyen un patrimonio separado –comunidades de bienes, herencias yacentes, etc.– pueden ser consideradas sujetos pasivos. Dado que la ley no las considera sujetos pasivos del IRPF, y que tampoco lo hace la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se articula un mecanismo por el cual se atribuyen los rendimientos obtenidos por aquellas entidades a las personas que las integran. El régimen de atribución de rentas resulta aplicable también a las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica (recuérdese que dicha personalidad se hace depender de la publicidad o no de los pactos). Consecuentemente estas entidades no tributarán en el Impuesto sobre Sociedades. La excepción la constituyen las Sociedades Agrarias de Transformación, que sí son contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades.

El régimen tributario vigente nace de la reforma del Impuesto del año 2003, en el que se dio un tratamiento más acabado a su régimen tributario, aunque lo cierto es tomando un patrón diseñado hace décadas. Las modificaciones introducidas fueron tanto formales como materiales. Formales, en el sentido de que la Ley del IRPF recoge de forma unitaria el régimen tributario de las rentas de estos colectivos, esto es, también cuando sus partícipes fueran contribuyentes potenciales del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes. Materiales, en tanto en cuanto se incluyen además como entidades en régimen de atribución de rentas a las entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas. Y también porque se regulan de manera precisa las obligaciones informativas de estas entidades tanto con la Administración Tributaria como con sus partícipes.

En este momento y lugar nos vamos a limitar a fijar los esquemas de tributación en el IRPF, esto es, cuando el partícipe al que se le atribuyen las rentas es un contribuyente del IRPF. Y dadas las condiciones de nuestro acercamiento, con especial atención al juego de las relaciones familiares y prescindiendo de las peculiaridades de las entidades constituidas en el extranjero.

Los socios, comuneros o partícipes personas físicas contribuyentes por este impuesto habrán de consignar en su declaración por el IRPF los rendimientos, ganancias o disminuciones de patrimonio correspondientes a estas entidades, según su naturaleza. Así pues, habrá que calificar la renta de acuerdo con la normativa del IRPF (rendimientos del capital mobiliario o inmobiliario, de la actividad eco-

nómica, ganancias patrimoniales...), valorarla de acuerdo con las normas propias de cada categoría e imputarla al titular de la participación. Téngase en cuenta que a los partícipes también habrán de serles imputadas otras partidas relevantes, como ciertas deducciones (que de otra manera no se podrían practicar) o retenciones. Con los matices que luego serán señalados, la atribución a los partícipes de estas magnitudes se realizará en la proporción que resulte aplicable según norma o pacto y, si otra cosa no consta a la Administración de forma fehaciente, por partes iguales. Puede adelantarse que la atribución en caso de actividades económicas es más problemática, ya que, aunque la normativa no lo precisa, la tesis dominante (encabezada por la DGT) exige que, en el caso de que no todos los partícipes realicen la actividad económica, las rentas se imputen solo a los que sí realicen la actividad económica. Ello sin perjuicio de que las remuneraciones que estos reciban se califiquen como rentas del capital y puedan haber sido tomadas como gasto para calcular la renta, si es que el régimen utilizado lo permitía. Lo que reduciría la renta de la entidad sería lo abonado a partícipes por su colaboración o trabajo, pues no es más que una participación en los beneficios (siquiera adelantada).

En principio, el cálculo global se efectuaría sin aplicar ciertas reducciones propias del IRPF (por arrendamiento de viviendas o por el carácter irregular o plurianual de las rentas en el caso de rendimientos del capital –mobiliario o inmobiliario– o de las actividades económicas), pero una vez imputada su parte a la persona física contribuyente del IRPF, esta sí tendría derecho a practicarse esas reducciones.

2. Familia y reparto familiar de la renta.

La regulación del régimen de atribución parte de la «atribución» de estas rentas a los socios, herederos o partícipes. A pesar de esta declaración, como acabo de explicar, ha sido una constante en la doctrina de la DGT y en la jurisprudencia de los tribunales que, tratándose de rentas de la actividad económica, los rendimientos se imputarán al que realice la actividad económica. En realidad, lo hemos visto ya al tratar de empresas titularidad de la sociedad conyugal, cuando solo uno de los cónyuges ejercía la actividad. El mismo criterio que se aplica a entidades sin personalidad jurídica, se predicaría de sociedades civiles, cuyos partícipes con frecuencia son familiares. En suma, solo cuando los familiares realizasen de manera personal la misma actividad, se plantearía el reparto de las rentas de la actividad económica (cfr. por todas DGT resolución 1276-04, de 31 de mayo; V1125-06, de 15 de junio; V0334-07, de 22 de febrero); todo ello sin perjuicio de las rentas atribuibles a otros partícipes, sean del tipo que sean. En este sentido se pronunció el TSJ de Baleares, mediante Sentencia de 29 de octubre de 2002, referida a una sociedad civil cuyo objeto era la actividad de dentista: solo uno de los cónyuges tiene el título académico que permite realizar la actividad, por lo que toda la renta de la sociedad civil se tiene que atribuir a este cónyuge⁵². Criterio que se repite en la doctrina de otros tribunales, como se deduce de la Sentencia del TSJ de Aragón de 16 de mayo de 2007⁵³; y de las del TSJ de la Comunidad Valenciana de 18 de enero de 2003⁵⁴ y 7 de diciembre de 2006⁵⁵. Pero esta tesis que combina la atribución de rentas con la regla básica de individualización de las rentas de la actividad económica no es unánime: en contra de ella, dos Sentencias del TSJ de Cataluña de 12 de julio de

⁵² JUR 2002 285635.

⁵³ JUR 2007 313179.

⁵⁴ JT 480.

⁵⁵ JUR 2007 109794

2007, que ordenan repartir la renta tanto entre los partícipes que realizan actividades en la empresa, como los que no ⁵⁶; y otra de 19 de febrero de 2008 ⁵⁷, que autoriza el reparto de una sociedad médica entre un partícipe, médico, y su cónyuge, que realizaba funciones de administración.

Si a esto le añadimos la regla que impide efectos recíprocos por la cesión de bienes comunes a los esposos, la conclusión es que la totalidad de la renta derivada de la participación del matrimonio en la entidad se imputaría al cónyuge «empresario» y nada al otro.

Otra cosa sería que hubiera colaboración personal en la actividad por parte del cónyuge (o los hijos menores). Los pagos efectuados a familiares, a su vez, podrían ser gastos deducibles para la determinación de la renta empresarial, de acuerdo con las disposiciones generales (posible en cuanto a gastos de personal; no si se trata de aplicación de la renta). Pero la ley no regula propiamente la deducción de gastos por servicios o cesiones de bienes de familiares. ¿Qué relaciones familiares son las que comprometería el artículo 30.2.2.^a y 3.^a de la Ley del Impuesto? A mi parecer, no puede renunciarse a la aplicación de estos apartados, pero tendrían que limitarse a los familiares de los partícipes que tuvieran la condición de «empresarios» a los efectos de la imputación personal de la renta. Claro está, esto tiene sentido siguiendo la tesis dominante acerca de la individualización de rentas en estas entidades.

3. Otras particularidades en la regulación de las rentas de las actividades económicas producidas a través de entidades de esta naturaleza.

Los capítulos de la Ley y Reglamento del IRPF dedicados a este tipo de rentas se ocupan especialmente de fijar a través de cuál de las tres posibles modalidades puede determinarse la renta empresarial de una de estas entidades. Como sabemos, la modalidad ordinaria, a la que una empresa puede acogerse en cualquier caso, es la estimación directa normal. Ahora bien, en principio, cualquiera de las otras modalidades (estimación objetiva o estimación directa simplificada) queda abierta a este tipo de entidades siempre que cumplan con las exigencias previstas en la normativa y no renuncien.

Por lo que se refiere a la estimación objetiva, en el caso de que desarrolle alguna actividad susceptible de la misma, para que pueda aplicarse este método tienen que concurrir estos requisitos:

- Todos sus socios o herederos, comuneros o partícipes tienen que ser personas físicas y contribuyentes por el IRPF (art. 39.1 del Reglamento).
- Debe situarse por debajo del umbral de corte general en cuanto al volumen de rendimientos íntegros, gastos u otras magnitudes específicas, con la especialidad de que, en el caso de actividades idénticas o similares que tengan una dirección común, compartiéndose medios personales o materiales deberán computarse tanto las operaciones realizadas por la propia entidad en régimen de atribución como las desarrolladas por sus componentes, los cónyu-

⁵⁶ JT 1254 y JUR 2007 307503.

⁵⁷ JUR 2008 136043.

ges, descendientes y ascendientes de estos y otras entidades en régimen de atribución en las que participen cualquiera de las personas anteriores (art. 39.3.2 del Reglamento). Para otras actividades, recae sin matices la regla según la cual la aplicación de la estimación objetiva a las entidades en atribución de rentas se efectúa con independencia de las circunstancias que concurran individualmente en los socios, herederos, comuneros o partícipes.

- La entidad no puede realizar otras actividades para las que no esté prevista la estimación objetiva, aunque el anterior principio de que la estimación objetiva a las entidades en atribución de rentas se efectúa con independencia de las circunstancias que concurran individualmente en los socios, herederos, comuneros o partícipes, habilitaría el método aun en el caso límite de que esa otra actividad la desarrollase otra entidad en atribución de rentas con idénticos partícipes y porcentajes de participación (cfr. DGT resolución V0973-07, de 18 de mayo).

La renuncia, en su caso, al método de estimación objetiva debe formularse por todos los socios, herederos, comuneros o partícipes (art. 39.2 del Reglamento).

Por lo que concierne a la estimación directa simplificada, para que pueda aplicarse este método tienen que concurrir estos requisitos:

- Todos sus socios o herederos, comuneros o partícipes tienen que ser también personas físicas y contribuyentes por el IRPF (art. 31.1.1.º del Reglamento).
- El volumen máximo de rendimientos íntegros del ejercicio anterior es de 600.000 euros. (art. 31.1.2.º del Reglamento). La aplicación de la estimación directa simplificada a las entidades en atribución de rentas se efectúa también con independencia de las circunstancias que concurran individualmente en los socios, herederos, comuneros o partícipes.

Finalmente, la renuncia al método de estimación objetiva debe formularse por todos los socios, herederos, comuneros o partícipes (art. 31.2 del Reglamento).

Una vez fijado el método de estimación de la renta, se aplican las reglas que nos son conocidas, si bien debemos efectuar las siguientes precisiones.

En cuanto al régimen de estimación directa, la aplicación de las reglas que la normativa del Impuesto sobre Sociedades prevé para las llamadas «entidades de reducida dimensión» es posible, en tanto en cuanto el importe de la cifra de negocios para el conjunto de las actividades económicas ejercidas por esas entidades no supere la marcada para las entidades beneficiarias de este régimen. El artículo 24 del Reglamento aclara que para calcular dicho importe se tendrá en cuenta *exclusivamente* el conjunto de las actividades económicas ejercidas por dichas entidades.

En cuanto al régimen de estimación objetiva, la posición de los familiares de los partícipes como personal asalariado o no asalariado se realizará teniendo en cuenta lo visto en el apartado anterior: considero que la presunción de personal no asalariado solo es predicable de los familiares del partícipe que se reputa empresario. Obviamente, partimos de la tesis dominante respecto de la función de la individualización de rentas en entidades en régimen de atribución.

Bibliografía

- AA.VV., MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, coord. [2008]: *Los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de los no Residentes*, Lex Nova.
- BLASCO RASERO, Cristina [2003]: *La familia en el Derecho de la Seguridad Social*, Aranzadi.
- CARBAJO VASCO, Domingo [2003]: «La familia y la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Quincena Fiscal*, núm. 12, págs. 9-24.
- CAYÓN GALIARDO, Antonio [2000]: «La empresa familiar como objeto de protección en nuestro derecho interno y comparado», en *La fiscalidad de la empresa familiar*, AEDAF, págs. 13-43.
- GALAPERO FLORES, Rosa y ARIAS DOMÍNGUEZ, Ángel [2008]: *El régimen jurídico fiscal y laboral de la empresa familiar*, Thomson-Aranzadi.
- GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, María Luisa [2002]: *La fiscalidad del patrimonio y de las relaciones económicas familiares*, Aranzadi.
- GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio [2007]: «STC 255/2004, de 22 de diciembre. Deducibilidad de los pagos entre los miembros de la unidad familiar en el IRPF y aplicación de la deducción variable. Inconstitucionalidad y nulidad de diversos preceptos de la Ley 44/1978 por vulneración del principio de igualdad en la contribución al sostenimiento de los gastos de Estado (art. 31.1 CE)», *Crónica Tributaria*, núm. 123, págs. 176-184.
- LÓPEZ CARBAJO, Juan Manuel y SEJO PÉREZ, Francisco Javier [2008]: *Memento práctico IRPF 2008*, Francis Lefebvre.
- LUCHENA MOZO, Gracia María [2007]: *Fiscalidad de la empresa familiar*, Atelier.
- PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, José Javier [2008]: *La empresa familiar. Fiscalidad, organización y protocolo familiar*, 2.^a edic., Ciss.
- RUIBAL PEREIRA, Luz [2003]: *La tributación de las rentas obtenidas por las entidades en atribución de rentas*, Aranzadi.
- RUIZ TOLEDANO, José Ignacio [1998]: «La tributación de la familia en la vigente Ley 18/1991 y en el Proyecto de Ley del IRPF», *Quincena Fiscal*, núm. 16, págs. 9-24.
- SÁNCHEZ PINO, Antonio José [1993]: «Individualización de los rendimientos empresariales y profesionales: presunción de ejercicio de la actividad», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 79, págs. 483-501.
- SESMA SÁNCHEZ, Begoña [2008]: «La individualización de rentas en el IRPF», en *Estudios Jurídicos en Memoria de don César Albiñana García-Quintana*, vol. III, págs. 1.989-2.012.
- VAQUERA GARCÍA, Antonio [2004]: *Régimen tributario de la empresa familiar*, Dykinson.

LOS AJUSTES SECUNDARIOS EN LA NUEVA REGULACIÓN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS

JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO

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

ADOLFO MARTÍN JIMÉNEZ

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Cádiz*

Extracto:

EL presente trabajo tiene por objeto analizar uno de los aspectos de la nueva regulación de las operaciones vinculadas que ha suscitado mayor controversia y dudas, a saber: el denominado ajuste secundario. Así, este estudio analiza la regulación española contenida en los artículos 16.8 del TRLIS y 21 bis del Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. En primer lugar, se abordan los fundamentos del ajuste secundario, para luego considerar los diferentes enfoques nacionales e internacionales en la materia. Particularmente, se pone de relieve la recomendación de la OCDE contraria al establecimiento de este tipo de ajustes, salvo en casos de evasión fiscal. La parte central del estudio se dedica a exponer las consecuencias jurídico-tributarias derivadas de la aplicación de los ajustes secundarios, poniendo de relieve los problemas de constitucionalidad y de legalidad que puede suscitar la normativa española. También se examinan otras cuestiones como las relativas a la interrelación entre los ajustes secundarios y las retenciones y sanciones tributarias, así como su conexión y aplicación en el marco de los convenios para evitar la doble imposición.

Palabras clave: ajustes secundarios, operaciones vinculadas, recalificación de rentas, distribuciones encubiertas de beneficios, aportaciones encubiertas de capital, cláusulas antiabuso y constitución y convenios de doble imposición.

Sumario

1. Consideraciones generales sobre la naturaleza del ajuste secundario.
2. Los diferentes enfoques en materia de ajustes secundarios.
 - 2.1. Inexistencia de un consenso internacional en torno a los ajustes secundarios.
 - 2.2. Enfoques y modelos en materia de ajustes secundarios.
3. La nueva regulación española del ajuste secundario.
 - 3.1. Características generales del modelo de ajuste secundario introducido por la LMPFF en el artículo 16.8 del TRLIS.
 - 3.2. La normativa española relativa al ajuste secundario.

Bibliografía.

NOTA: El presente trabajo constituye una versión del Capítulo recogido en la obra *Fiscalidad de las Operaciones Vinculadas*, CISS, Valencia, 2009.

1. CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE LA NATURALEZA DEL AJUSTE SECUNDARIO

Los ajustes secundarios se originan o plantean en el marco de un ajuste primario de las operaciones realizadas por dos personas o entidades vinculadas, a efectos de aplicar el tratamiento fiscal correspondiente a las diferencias entre la base imponible que ha sido objeto de ajuste (valorativo) y el resultado o beneficio contable que figura en los libros que registraron la operación tal y como se realizó y contabilizó originariamente ¹. Por ejemplo, ello acontece en casos donde como consecuencia del ajuste primario se ha incrementado la base imponible de un contribuyente (filial española) al considerar que procedía un menor gasto en una operación (*v.gr.*, venta de mercancías) con su matriz, de suerte que en este contexto se plantea la cuestión del tratamiento fiscal del exceso sobre el valor de mercado efectivamente percibido por esta última en el marco de la operación originaria con el precio de transferencia. Así, las autoridades fiscales que realizaron el ajuste primario –corrección de la base imponible de la filial– podrían recalificar fiscalmente los rendimientos transferidos que exceden del valor normal de mercado de la operación vinculada declarada por las partes para adecuar la tributación a la situación patrimonial de la persona o entidad vinculada tras el precio de transferencia (objeto del ajuste) ².

La cuestión de los ajustes secundarios se plantea normalmente en relación con la calificación fiscal del exceso de renta que figura en la contabilidad de una entidad vinculada en relación con la que se considera que procedería haberse obtenido y pagado en condiciones de plena competencia de acuerdo con el ajuste primario realizado por las autoridades fiscales de un determinado país. Por tanto, el ajuste secundario procedería realizarlo eventualmente únicamente sobre la persona o entidad vinculada que ha recibido un beneficio en exceso de acuerdo con lo establecido en un ajuste primario realizado por una administración tributaria.

¹ Parágrafo 4.67 de las Directrices OCDE de Precios de Transferencia 1995. En relación con el concepto de ajuste secundario, nos hemos basado en la terminología empleada por la OCDE e IFA (1996), pág. 21. *Vid.* también SALA GALVÁN (2003), págs. 205 y ss.

² Pensemos en un caso donde la filial española paga un precio de 100.000 euros a su matriz francesa por unas mercancías cuyo valor normal de mercado (resultante de un ajuste de la autoridad española) es de 80.000 euros. Tras el ajuste de la base imponible de la filial esta registra fiscalmente un gasto de 80.000 euros, sin embargo el ajuste primario no resuelve la situación de que la matriz francesa ha obtenido una renta de 100.000 euros, y, por tanto, 20.000 euros en exceso de lo que resultaría de acuerdo con el principio de plena competencia. El ajuste secundario así estaría concebido para calificar fiscalmente ese exceso efectivamente percibido sobre el valor normal de mercado comprobado administrativamente. Tal cuestión también puede plantearse donde el ajuste primario es al alza, esto es, las partes acuerdan un precio (X) y una administración entiende que el precio de mercado es más elevado (X + 5).

Asimismo, entendemos que, para que pueda aplicarse un ajuste secundario, debe existir una discrepancia o diferencia entre la base imponible atribuible a las personas vinculadas de acuerdo con un ajuste primario y el flujo de renta o tesorería derivado de la operación vinculada originariamente realizada. A este respecto, cabe destacar la posibilidad de que se lleven a cabo ajustes secundarios en casos donde hay cesión de bienes, activos, servicios sin mediar remuneración alguna entre las personas o entidades vinculadas (*v.gr.*, un préstamo sin intereses, o un *leasing* no remunerado), toda vez que también aquí existe una diferencia entre la base imponible redeterminada o ajustada (en aplicación del principio de plena competencia, esto es, el ajuste primario) y los estados financieros y contabilidad³. En casos de operaciones gratuitas (sin remuneración) o donde la remuneración sea inferior a la de mercado (ajuste primario al alza) lo cierto es que no se ha transferido efectivamente un exceso de utilidades o de renta de una persona vinculada a otra, de manera que podría cuestionarse la procedencia de un ajuste secundario en el sentido de crear una ficción de operación secundaria que justificara tal exceso y lo sometiera a tributación y de hecho la OCDE en las Directrices de Precios de Transferencia se refiere fundamentalmente al ajuste secundario en casos donde la operación primaria conllevó una transferencia excesiva de utilidades (ajuste a la baja del precio de transferencia)⁴. En este sentido, entendemos que allí donde los ajustes primario y correlativo eliminan el beneficio o ventaja fiscal que resultó de la operación vinculada que no fue valorada originariamente de acuerdo con el principio de plena competencia no deberían realizarse ajustes secundarios⁵.

Tampoco procedería el ajuste secundario en casos donde la administración tributaria ha aplicado el principio de no reconocimiento (*disregard*), toda vez que el ajuste secundario requiere de un ajuste primario que establezca que la valoración de las operaciones no se ajusta al principio de plena competencia de forma que tras tal ajuste de la base imponible existe una diferencia entre el resultado contable y el «resultado fiscal»; por el contrario, en los casos de no reconocimiento de una operación o estructura la administración tributaria no aplica un enfoque valorativo sino un enfoque de sustancia *vs.* forma que es previo al valorativo; allí donde la administración recaracteriza la operación sería extraño que se llevara a cabo un ajuste secundario dado que la propia recalificación de la operación

³ Véase en este sentido el para.4.67 de las Directrices OCDE y la Treas. Reg. Sec. 1.482.1 (g)(3)(i). Véase, igualmente la RDGT de 7 de febrero de 2008 [V0249-08 (NFC028498)], en la que la DGT parece entender que cabría ajuste secundario en el marco de un préstamo sin intereses entre entidades que forman parte de un grupo fiscal o consolidado. Nótese que la procedencia de los ajustes secundarios en supuestos de operaciones vinculadas sin remuneración efectiva afectaría particularmente a las operaciones casa central-EP. Téngase en cuenta, no obstante, que la normativa alemana considera que no existe aportación encubierta de capital (*Verdeckte Einlagen*) cuando el activo no se ha registrado en el balance societario, de manera que un préstamo sin intereses o servicios prestados sin remuneración por entidades vinculadas no son susceptibles de integrar una aportación oculta de capital [BRICKER (2001), pág. 287 y SCHNORBERGER (1999), págs. 190 y ss.].

⁴ Para. 4.67-68 Directrices OCDE de Precios de Transferencia. No obstante, no puede dejar de reconocer que en este tipo de casos la tesorería de las personas vinculadas implicadas en la operación (sin remuneración o con remuneración inferior a la de mercado) es distinta de la que existiría en un caso donde la operación se hubiera realizado entre partes independientes. Sin embargo, el ajuste secundario no corrige tal efecto –la diferencia de tesorería– sino que crea una transacción ficticia para explicar tal diferencia de tesorería y someterla a imposición, de manera que agrava la diferencia entre las operaciones entre personas vinculadas y las que se realizan entre personas independientes, sin que tal diferencia de trato posea una clara justificación técnica. En relación a la posición de la normativa española en este punto, consideramos que el legislador español ha adoptado una posición de máximos, de manera que el ajuste secundario podría ser aplicado tanto en casos de operaciones sin remuneración o con remuneración inferior a la de mercado, como en los típicos supuestos de remuneración excesiva (véase el apartado 8 del art.16 TRLIS).

⁵ Así se pronunció la Tax Court de EE.UU. en los casos *White Tool and Machine Co v Comm'r*; y *Central de Gas de Chihuahua SA* [102 TC 515 (1994)]. *Vid.* WARNER (1998), pág. 4.

debería pivotar sobre las operaciones y flujos de tesorería realizados de manera que se estableciera la correcta tributación de los mismos ⁶.

La idea, por tanto, del ajuste secundario tiene que ver con la calificación fiscal que habría que otorgar al exceso de los beneficios (rendimientos) efectivamente pagados y obtenidos en el marco de la operación originaria con precio de transferencia en relación con los beneficios (rendimientos) de mercado que resultan del ajuste primario practicado por la administración. En estos casos, acontece que incluso después de que se practiquen el ajuste primario y el ajuste correlativo o bilateral existe un exceso de renta en manos de la persona o entidad que percibió el precio de transferencia como consecuencia de su entrega de bienes, prestación de servicios, etc.

El ajuste secundario califica tal renta a partir de una ficción de considerar que existe una operación secundaria a la que cabe imputar tal renta, de manera que se construye la ficción de una operación secundaria y se califica la renta en función de tal ficción jurídica ⁷. Ni que decir tiene que tal

⁶ Véanse los paras. 1.36-1.42 de las Directrices OCDE de Precios de Transferencia y el informe OCDE 2008, *Transfer Pricing Aspects of Business Restructuring*, paras. 194-221. Sobre este informe, *vid.*: CALDERÓN 2009.

⁷ En este sentido, *vid.* para. 4.67 Directrices OCDE de Precios de Transferencia, IFA (1996), pág. 21 y SALA GALVÁN (2003), pág. 205. Esta construcción desde el ámbito tributario contrasta con la posición sustentada desde el Derecho mercantil, donde se viene manteniendo que el hecho de que las contraprestaciones sean desproporcionadas en las operaciones sociedad-socio no autoriza a considerar que tal operación entraña en realidad un doble contrato (*Doppelgeschäft*) o un negocio mixto compuesto por un negocio obligacional, al que respondería la parte de la prestación correspondiente a condiciones normales de mercado, y por la atribución de la ventaja patrimonial, que tendría su causa en las relaciones de derecho societario; así, se considera que tal construcción solo se ajustaría al supuesto en que las partes hayan simulado la operación, pero en cualquier otro caso ello supondría violentar la voluntad negocial de las partes que quieren efectivamente celebrar un negocio obligacional, sin que el pacto de condiciones favorables para el socio le haga perder su carácter unitario [BALLERSTEDT 1949, págs. 116 y ss., y ESTEVE PARDO (1996), págs. 23 y ss.]. Resulta igualmente destacable la evolución de la doctrina y jurisprudencia alemana sobre los repartos ocultos de dividendos en el ámbito mercantil, dado que evidencia cómo se ha trascendido de criterios puramente subjetivos –basados en la intención de la sociedad de otorgar una ventaja al socio, y la consciencia y voluntad de estos últimos de percibir tal ventaja en su condición de socio– al desarrollo de criterios que intentan progresivamente ser puramente objetivos. Así, en la actualidad –y siguiendo la exposición de ESTEVE PARDO (1996), págs. 29-30– la mayoría de la doctrina sostiene que la existencia de una distribución encubierta de beneficios no viene dada por la intención de otorgar una ventaja al socio o la voluntad de eludir las normas reguladoras de aquella. Por el contrario, basta que concurra el requisito objetivo de privar a la sociedad de un valor patrimonial a favor del socio, circunstancia que se da en los negocios en los que existe una desproporción efectiva entre la prestación y la contraprestación. La medida de comparación valorativa para determinar la existencia de tal proporción o desproporción la ha encontrado la jurisprudencia alemana en la conducta que un ordenado empresario y representante leal hubiera observado. Así, se considera que existe distribución encubierta de beneficios si un ordenado empresario y representante leal, actuando según los principios que rigen la actividad empresarial, en igualdad de circunstancias y bajo las mismas condiciones no hubiera celebrado ese negocio con un tercero a la relación societaria. Así, tal atribución de ventajas patrimoniales por parte de la sociedad al socio al margen del procedimiento legalmente previsto para la aplicación del resultado, cualquiera que sea el medio empleado para articularla, constituye una distribución encubierta e irregular de beneficios siempre que tenga su origen en las relaciones de naturaleza jurídico-societaria que unen a la sociedad con el socio. El contraste de la construcción jurídico-tributaria clásica del ajuste secundario con la doctrina mercantil sobre las distribuciones encubiertas de dividendos permite hacer algunas consideraciones. Por un lado, la tesis tributaria de la doble operación parece infundada (salvo en casos de simulación). Por otro lado, los criterios determinantes de la distribución encubierta de beneficios en el ámbito mercantil y tributario no están tan alejados, ya que en ambos casos se ha trascendido hacia la objetivación de criterios y existe una cierta semejanza entre el principio del empresario ordenado y el principio de plena competencia. No obstante, la legislación tributaria –cuando menos en algunos países como Francia y Alemania– ha rebasado claramente a la construcción mercantil al considerar que puede existir distribución encubierta de beneficios en caso donde no existe tal relación sociedad-socio, bastando la existencia de vinculación o pertenencia al mismo grupo societario. Asimismo, el desarrollo de la doctrina de los precios de transferencia basada en el principio de plena competencia ha conducido a una mayor complejidad jurídica

ficción y calificación de la renta poseen virtualidad únicamente a efectos fiscales, esto es, de cara a someter a imposición a la persona que obtuvo tal beneficio (renta) en el caso de que exista tras los ajustes primario y correlativo. Ahora bien, tal construcción, en línea con la desarrollada desde la doctrina y jurisprudencia mercantil sobre distribución encubierta de beneficios, no debe conducir a pensar que el principio de plena competencia y el ajuste secundario entrañan cláusulas antisimulación⁸, en el sentido de que buscan la verdadera operación negocial realizada (disimulada), sino que estamos ante una regulación que tutela la correcta atribución y determinación de las rentas en un contexto donde rige el principio de separación de esferas patrimoniales de los distintos sujetos pasivos, de forma que la aplicación del principio de plena competencia en el contexto de las relaciones entre personas o entidades vinculadas constituye una norma cautelar que previene que se realicen (intencionadamente o no) imputaciones y determinaciones de la renta entre tales sujetos que no reflejan su verdadera situación patrimonial o económica y, por tanto, se tribute de forma no acorde con el principio de capacidad económica⁹.

Así, el ajuste primario (y el correlativo) operan de forma que la valoración de mercado permite la correcta determinación de la renta en una operación vinculada y que tal renta sea correctamente imputada entre los sujetos que toman parte en la misma, en tanto que el ajuste secundario buscaría adecuar la tributación a la situación patrimonial de la persona o entidad vinculada tras el ajuste primario de precios de transferencia, calificando fiscalmente el exceso sobre el precio de mercado percibido por una de las personas vinculadas¹⁰.

A este respecto, cabe destacar que la aplicación de los ajustes secundarios puede traer consigo un nuevo gravamen sobre una renta que en su día ya fue objeto de imposición en el marco de la operación originaria con el precio de transferencia. Así, si una entidad filial española en una com-

donde se ha objetivado normativamente el criterio para determinar la existencia de precios de mercado –sin requerirse el elemento de la intencionalidad a la hora de determinar la existencia de proporción o desproporción de los precios empleados en relación con los de mercado o el ánimo de eludir impuestos– aunque en la práctica la aplicación de tal criterio objetivo es tremendamente subjetiva, incierta e inexacta (más un arte que una ciencia, como indican las propias Directrices de la OCDE de Precio de Transferencia).

⁸ El profesor ALONSO ha criticado en este sentido el artículo 16.8 del TRLIS al considerar que el ajuste secundario que tal norma establece se basa en una presunción de simulación parcial –la parte del precio no acorde con el principio de plena competencia–, pero que se integra en una norma de valoración [ALONSO GONZÁLEZ (2007), pág. 84]. En todo caso, debe clarificarse que en el ámbito de las operaciones vinculadas, con anterioridad a la aplicación de la regla de valoración de mercado, cabe la aplicación de otras cláusulas antiabuso como las relativas al fraude de ley, la simulación o la calificación. Los ajustes sobre operaciones vinculadas se proyectan sobre operaciones comerciales, financieras, reales, etc.

⁹ COMBARROS (1988), págs. 17-18; ESTEVE PARDO (1996), págs. 74 y ss.; SANZ GADEA (2004), págs. 935 y ss.; y CALDERÓN (2004).

¹⁰ La profesora ESTEVE considera que la ventaja que integra la renta pagada en exceso sobre el principio de plena competencia, aunque es conferida a través de un negocio jurídico, no responde a la causa onerosa del contrato, sino que tiene su causa en la relación societaria (*societatis causa*) que une a ambas sociedades [ESTEVE (1996), pág. 77]. A nuestro entender, tal opinión debe ser matizada, entre otras razones, porque en la mayoría de las ocasiones el precio de transferencia se basa en una metodología de determinación de precios teóricamente objetiva pero muy subjetiva en su aplicación, de suerte que los ajustes de tales precios pueden reflejar las diferencias entre la administración y los obligados tributarios a la hora de aplicar tal metodología. Nótese a su vez que en muchas ocasiones no hay relación societaria entre las personas o entidades vinculadas. La cuestión de fondo en la que coincidimos es que el principio de plena competencia no se emplea en este contexto como el instrumento legal a través del cual se descubren las operaciones efectivamente realizadas *societatis causa* bajo la cobertura del precio de transferencia [vid. SALA GALVÁN (2003), pág. 209].

prava de mercancías satisface un precio de 100.000 euros a su matriz italiana (y esta integra tal renta en su base imponible); con posterioridad tal operación es ajustada por la administración española de manera que el precio de mercado de la mercancía se cifra en 80.000 euros de forma que tanto la filial española (ajuste primario) como la matriz italiana (ajuste correlativo o bilateral) tributan de acuerdo con tal corrección valorativa; en este contexto, la aplicación por las autoridades españolas de un ajuste secundario sobre los 20.000 euros (el exceso pagado sobre la remuneración de mercado) conllevaría una nueva tributación de la matriz italiana en España calificando tal renta como distribución oculta de dividendos ¹¹ en tanto que en Italia la referida matriz tendría dificultades para eliminar la doble imposición sobre tal renta ¹². De esta forma, resulta evidente que los ajustes secundarios pueden dar lugar a un nuevo acto de imposición (como consecuencia de la realización de un hecho imponible derivado de una operación ficticia obra de la ley) que solo tiene justificación si media una renta real que se ha transferido a una entidad vinculada en el marco de una operación vinculada con precios de transferencia que es ajustada posteriormente a precios de mercado. Y del mismo modo resulta necesario coordinar los ajustes primario, correlativo y secundario para evitar la doble imposición que, de otra forma, surgiría para las personas vinculadas parte en la operación objeto de tales ajustes. En este sentido, lo cierto es que la eliminación de los diferentes problemas (doble imposición) que surgen en este contexto en el marco de una operación transfronteriza únicamente puede resolverse de forma coordinada a través de un procedimiento amistoso (o arbitral) previsto en un CDI ¹³.

Por todo ello, lo que parece razonable es limitar la automaticidad de los ajustes secundarios, de manera que no todo ajuste primario conlleve necesariamente la realización de un ajuste secundario; por el contrario, estos solo deberían realizarse cuando a través de un análisis sustancia vs. forma se llegue a la conclusión de que a través de la operación vinculada se pretendió ocultar una distribución de dividendos o una aportación de capital (o cualquier otra «operación secundaria»), pero no allí donde las partes trataron de establecer un precio de mercado de forma diligente con los medios a su alcance ¹⁴. Piénsese, que en el contexto actual, como regla, las relaciones intragrupo se rigen desde el punto de vista fiscal por el principio de plena competencia en lo que se refiere a la valoración de tales operaciones vinculadas, de suerte que en muchas ocasiones el ajuste (primario)

¹¹ Otra cuestión será si a esta distribución encubierta de dividendos resulta aplicable o no la Directiva 90/435/CEE, de manera que se pudiera eliminar la eventual retención en España a exigir sobre los dividendos presentes (a nuestro juicio, nada impide tal posibilidad).

¹² Así, en el caso donde la administración tributaria italiana hubiera llevado a cabo un ajuste bilateral excluyendo los 20.000 euros de la base imponible de la entidad italiana, todavía existiría el problema del impuesto exaccionado en España sobre la distribución encubierta de dividendos; en este caso, lo normal es que existiera doble imposición económica dado que tal renta ha tributado en manos de la entidad española y de la entidad italiana. Por otro lado, en el caso de que la administración tributaria italiana no aceptara el ajuste primario realizado por las autoridades españolas, los 20.000 euros soportarían también doble imposición internacional, a menos que se permitiera la deducción del impuesto español en Italia. Ciertamente, solo cuando hay coordinación entre las administraciones tributarias en torno a los ajustes primario, bilateral y secundario (tratando el exceso de renta como dividendo también en el Estado de residencia) se pueden eliminar estas sobreimposiciones.

¹³ OECD, *Manual on effective mutual agreement procedures*, 2008, Chapter 4.6. Secondary adjustments, withholding tax, and repatriation on transfer pricing adjustments. Vid a este respecto MARTÍN JIMÉNEZ (2009) sobre el Procedimiento amistoso en general y los cambios en relación con los ajustes en materia de precios de transferencia en los Comentarios al artículo 25 del MC OCDE 2008.

¹⁴ En el mismo sentido, HIMINO (1996), págs. 49-50.

que llevan a cabo las administraciones tributarias en aplicación de tal principio y regla de valoración no obedece tanto a que se haya detectado la concesión de una ventaja de una sociedad a un socio (o a otra entidad vinculada) y esta tenga su fundamento en la relación societaria (*societatis causa*); por el contrario, lo que sucede en un buen número de casos es que no existe intención de conceder ventaja alguna, sino que existe una discrepancia en lo que se refiere a la aplicación de la compleja y siempre difícil metodología de los precios de transferencia; así, puede ocurrir que la administración y los contribuyentes discrepen sobre la selección de los comparables (por definición siempre inexactos y relativos) o sobre la aplicación de un método (por ejemplo, los costes a integrar en la base del *cost-plus*, la aplicación del rango de precios o valores o los propios comparables), de suerte que los contribuyentes se han comportado de buena fe y de forma diligente a la hora de fijar sus precios o valorar sus operaciones; de hecho puede ocurrir que la otra administración tributaria (extranjera) implicada en la operación pueda discrepar sobre la valoración realizada por la administración que realizó el ajuste primario alineándose de esta manera con los contribuyentes. Es decir, existen muchos casos donde no puede afirmarse en rigor que se ha concedido una ventaja (una distribución encubierta de beneficios), ni tampoco puede entenderse que esta tenga su origen en una relación societaria, de manera que los presupuestos básicos que vienen fundamentando la teoría del ajuste secundario (basados en la construcción alemana sobre la distribución encubierta de dividendos) solo concurren en casos donde los precios se han fijado arbitrariamente o hay una manipulación de los mismos. Tampoco en estos casos cabría entender que concurre otro de los fundamentos que se vienen invocando para justificar el ajuste secundario: la recalificación de la operación ajustándola al «fondo económico» de la misma¹⁵, ya que estaríamos ante operaciones económicas reales (venta

¹⁵ En esta línea de pensamiento se sitúa la AEAT (Circular del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, Operaciones Vinculadas, 24 abril de 2008, pág. 6) y CORDÓN EZQUERRO (2009), págs. 164 y ss., haciendo referencia a la norma de valoración 21.ª del PGC 2007. Entendemos que no debería emplearse la referida norma 21.ª PGC 2007, ni el artículo 34.2 del Código de comercio (regla de contabilización de las operaciones atendiendo a su realidad económica y no solo a su forma jurídica) como pseudo-cláusula «antiabuso» con la finalidad de superar las limitaciones y condicionantes de las auténticas cláusulas antiabuso propias del ordenamiento tributario. Una posición distinta ha sido mantenida por destacados autores como E. SANZ GADEA (*Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 295, octubre 2007) pág. 128 y ss. En particular, entendemos que el nuevo artículo 34.2 del Código de Comercio adaptado a las NIIF debe interpretarse en el sentido de que solo permite prescindir de la forma jurídica a efectos de la calificación contable de las operaciones, allí donde existe un total desajuste o falta de correspondencia entre la forma jurídica adoptada por las partes y el «fondo económico» de la operación. No se trataría tanto de propiciar una interpretación económica —con todos los problemas que conllevaría—, sino de que se tenga en cuenta el conjunto de condiciones contractuales acordadas realizadas por las partes, esto es, las condiciones jurídicas y económicas en las que tiene lugar la operación a efectos de su calificación contable. Tal interpretación, a nuestro juicio, viene confirmada por lo expuesto en la propia exposición de motivos de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la UE, cuando al hilo de la modificación operada en el artículo 34.2 del Código de Comercio se indica que su finalidad es la siguiente: «Es decir, se exige que 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». Por otro lado, el punto II de la exposición de motivos de la referida Ley 16/2007 parece haber establecido como fuente interpretativa de la reforma contable las Directivas Comunitarias y Reglamentos de la UE sobre NIIF, de suerte que estas establecen la referida regla de la contabilización teniendo en cuenta su «fondo económico» y no únicamente su forma legal; en este sentido, consideramos que la contabilización debería realizarse con carácter general siguiendo la forma jurídica adoptada por las partes, salvo cuando el negocio jurídico estipulado no se correspondiera materialmente con el fondo económico configurado por el conjunto de condiciones económicas y jurídicas pactadas (véanse los ejemplos recogidos en las NIIF, *vid.* KPMG (*Las NIIF comentadas*, Aranzadi, Madrid, 2007, págs. 8-12). A nuestro entender, estamos, ante una norma (contable) emparentada con la cláusula de calificación prevista en el artículo 13 de la LGT, y en este sentido pensamos que las facultades que la Inspección de los Tributos ostenta de acuerdo con el artículo 143 del TRLIS deberían ejercerse en el sentido indicado, so pena de vulnerar, cuando menos, el principio de seguridad jurídica (*vid.* en este sentido la SAN de 4 de octubre de 2007 (NFJ026798), limitando la potestad de la administración tributaria para presumir la exis-

de mercancías, prestaciones de servicios, cesiones de activos) que se han realizado efectivamente y tienen contenido real (no hay negocio aparente o ficticio), en los que la administración tributaria discrepa de la valoración de las operaciones efectuadas por el contribuyente en términos que no resulta evidente una manipulación artificiosa de los precios empleados ¹⁶. Y en este sentido, pensamos que, al menos, podría resultar dudosa la constitucionalidad del ajuste secundario fuera de los casos de manipulación artificiosa de los precios (tratándose de operaciones reales), al establecerse un gravamen sobre una capacidad económica ya gravada (en base a los ajustes primario y correlativo), sin que la prevención del fraude fiscal justificase tal nuevo gravamen, de acuerdo con la propia doctrina del TC (no concurrencia de justificación, o de proporcionalidad y razonabilidad) ¹⁷.

La propia OCDE se ha pronunciado en varias ocasiones a favor de restringir el ámbito de aplicación de estos ajustes secundarios. Así, en el para. 4.72 de las Directrices OCDE de Precios de Transferencia se indica: «Dadas las dificultades que acaban de señalarse, es conveniente que las Administraciones tributarias, cuando los ajustes secundarios se consideren necesarios, procedan a estos de forma tal que los riesgos de doble imposición que podrían resultar se redujeran al mínimo, salvo cuando el comportamiento del contribuyente denote su intención de disfrazar un dividendo con la finalidad de evitar la retención en la fuente. Además, los países que se encuentran en proceso de definir o revisar su política en este terreno deben tener en cuenta las dificultades mencionadas anteriormente». Por otro lado, en el para. 69 del informe OCDE, *Transfer Pricing, Corresponding Adjustments and the Mutual Agreement Procedure* (OECD, París, 1982) se indica la falta de consenso entre los países miembros de la OCDE en relación con legalidad convencional de los ajustes secundarios y la forma de eliminar la doble imposición internacional que pueden generar estos ajustes. Ideas similares se derivan tanto del contexto de los nuevos Comentarios al artículo 25 del MC

tencia de negocios jurídicos y sus condiciones en el marco de operaciones vinculadas cubiertas por la regla imperativa de valoración del art. 16 Ley 61/1978). Por último, y no menos importante, no debe descuidarse que contablemente el criterio del valor de mercado / valor razonable no se aplica a los mismos sujetos y operaciones que la regla de las operaciones vinculadas, por lo que no coincidiendo el ámbito subjetivo y objetivo del criterio contable con el definido en el artículo 16 del TRLIS, pretender aplicar contablemente el criterio contable del valor razonable / mercado a cualquier sujeto cubierto por el artículo 16 del TRLIS es, en nuestra opinión, un intento de forzar la realidad contable y leer una cláusula general antiabuso donde deberían aplicarse los artículos 13, 15 y 16 de la LGT.

¹⁶ Piénsese en un caso donde una matriz vende a sus filiales mercancía aplicando el método del TNMM-Resale Minus sobre la base de la asignación de un margen neto operativo del 2% a la filial atendiendo a los comparables externos seleccionados y extraídos de una base de datos reconocida (v.gr., Amadeus). La administración tributaria española discrepa de tal valoración al realizar una selección de los comparables distinta o bien considerar que el contribuyente utilizó el cuartil superior del rango mientras que corresponde aplicar a su juicio el cuartil inferior del rango de valores de mercado. Como consecuencia de tal discrepancia en la aplicación de los métodos, la administración tributaria ajusta el precio de mercado de la mercancía. Nótese que este tipo de casos, que pueden ser los más frecuentes, se trata de operaciones económicas reales y efectivas donde la forma y el fondo económico de la operación coinciden. Las partes quisieron realizar una compraventa de mercancías y además trataron de valorarla razonablemente a un precio de mercado. No hay ni simulación, ni fraude ni tampoco una intención de transferencia artificial de beneficios entre las partes. Por ello, consideramos no resulta adecuado presumir siempre y en todo caso la existencia de una «operación secundaria» y recalificar el exceso de renta transferido. El ajuste primario (y el correlativo) ya constituyen medidas que corrigen el eventual error de valoración realizado por el contribuyente, no resultando procedente un segundo ajuste secundario, al carecer de fundamento de acuerdo con los principios de capacidad económica y justicia tributaria. El propio artículo 16.1 del TRLIS podría además servir de fundamento para esta posición cuando establece que «la valoración administrativa no determinará la tributación por este impuesto ni, en su caso, por el IRPF o el IRNR de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de entidades que la hubieran realizado».

¹⁷ Véanse las SSTC 146/1994 (NFJ003364), 194/2000 (NFJ009087) y 255/2004 (NFJ018644) (fj. 6).

OCDE 2008 (de los documentos que con carácter previo a la revisión de tales comentarios publicó la OCDE) como del Manual de Procedimientos Amistosos Eficaces («MEMAP») de 2007.

En relación con esto último, debe señalarse que la doble imposición que puede resultar de la aplicación de ajustes secundarios no constituye un caso expresamente mencionado a los efectos del procedimiento amistoso del artículo 25 del MC de la OCDE¹⁸. En particular, nótese que no estamos ante un caso de aplicación del artículo 9 de los CDI. Como se pone de relieve en los Comentarios al artículo 9 del MC y en las propias Directrices OCDE de Precios de Transferencia (para. 4.70) el mencionado artículo 9 no trata de los ajustes secundarios y, en consecuencia, no prohíbe ni obliga a las administraciones tributarias a practicar tales ajustes, de suerte que la única base jurídica para la aplicación de los mismos es la proporcionada por la legislación interna. Así, el artículo 9 ni otorga cobertura a tales ajustes (ni los prohíbe), ni tampoco obliga a los demás países a aplicar desgravación alguna como consecuencia de su práctica por otro Estado contratante¹⁹. Es más, podría llegar a cuestionarse la compatibilidad de tales ajustes secundarios con otras disposiciones del convenio (por ejemplo, la calificación como dividendos del exceso pagado por una entidad a otra sociedad hermana en una venta de mercancías podría colisionar con el art. 10, dependiendo del tenor de este precepto), por más que nos encontremos ante una importante laguna de los CDI que pone en tela de juicio su finalidad principal²⁰.

¹⁸ Tal circunstancia planteará problemas allí donde el precepto convencional regulador del procedimiento amistoso no haya incluido la cláusula del artículo 26.3 *in fine* del MC OCDE 2005 que permite la eliminación de la doble imposición en casos no previstos en el convenio. Con todo, en el Manual del Procedimiento Amistoso OCDE (2008) se reconoce cómo el procedimiento amistoso constituye una vía adecuada para resolver los problemas que plantean los ajustes secundarios, en la medida en que surgen en el marco de o como consecuencia de ajustes de precios de transferencia. En este sentido, la eliminación de los problemas que plantea un ajuste secundario puede acordarse en el marco de un MAP en la medida en que se corrija un ajuste primario o se acuerde la repatriación de fondos a los efectos de un ajuste correlativo. *Vid.*: OECD, *Manual on effective mutual agreement procedures*, 2008, Chapter 4.6. *Secondary adjustments, withholding tax, and repatriation on transfer pricing adjustments*.

¹⁹ HELMINEN (1999), pág. 245, ha destacado cómo el artículo 9 solo establece que los beneficios corregidos pueden ser «sometidos a imposición en consecuencia», sin precisar la calificación aplicable a tal renta o la forma en que debe ser gravada. Lo mismo acontece en los artículos 11.6 y 12.3 del MC OCDE cuando establecen que el exceso de intereses y cánones pagados en relación con lo dispuesto por el principio de plena competencia no constituyen intereses y cánones, sin precisar la calificación aplicable. No obstante, en ambos casos el gravamen sobre la renta objeto de la corrección valorativa debe resultar compatible con las demás disposiciones del convenio. Los conflictos de calificación que pudieran surgir en este contexto deben resolverse a través del procedimiento amistoso.

²⁰ Por el contrario, allí donde el ajuste secundario conllevara una recalificación de renta como dividendo de forma consistente con el artículo 10 del CDI, el otro Estado contratante debe tratar tal renta como un dividendo de acuerdo con lo previsto en el precepto convencional que regula los métodos para eliminar la doble imposición [VOGEL (1997), art. 9. para. 83; *id.* el para. 2 de los comentarios al art. 9 del MC de EE.UU. 2006]. HELMINEN [(1999), pág. 247 y ss.] considera que el exceso pagado por una entidad filial a su matriz en el marco de operaciones vinculadas –ya sean prestaciones de servicios, venta de mercancías, pagos de intereses o cánones– puede ser calificado y gravado como un dividendo del artículo 10 del MC OCDE (e incluso en el marco de la Directiva Matriz-Filial al emplear la expresión «distribución de beneficios»), siempre que así lo establezca la legislación interna del Estado de la fuente. Entiende esta autora que se trata de renta derivada de acciones que encaja en el artículo 10 y resulta consistente con lo previsto en los artículos 11.6 y 12.4 del MC. También considera que el exceso de beneficios transferido en el marco de operaciones entre entidades hermanas puede caer en el ámbito de aplicación del artículo 10. A su vez, mantiene que el otro Estado contratante debe aceptar tal calificación como dividendo y aplicar las medidas previstas en el convenio para la eliminación de la doble imposición sobre este tipo de renta. A nuestro juicio, el Estado de residencia no está obligado a aceptar tal recalificación como tampoco está obligado a aceptar el ajuste primario realizado por el otro Estado contratante, de manera que ambas cuestiones deberán abordarse en el procedimiento amistoso o arbitral (en parecidos términos: VOGEL/SHANNON/DOERNBERG/VAN RAAD, art. 9, págs. 453-455).

2. LOS DIFERENTES ENFOQUES EN MATERIA DE AJUSTES SECUNDARIOS

2.1. Inexistencia de un consenso internacional en torno a los ajustes secundarios.

Actualmente, no puede decirse que exista uniformidad entre los diferentes países (incluso entre aquellos Estados miembros de la OCDE) en lo que se refiere a la realización de ajustes secundarios en el marco de la normativa de precios de transferencia. De hecho, existe un cierto número de países que no prevén la realización de este tipo de ajustes (por ejemplo, el Reino Unido, Brasil, Irlanda, India, Portugal, Singapur, e incluso España hasta la reforma de la LMPFF), en tanto que otros sí vienen realizándolos aunque no exista uniformidad en el modo de llevarlos a cabo (por ejemplo, Alemania, Australia, Austria, Argentina, Bélgica, Canadá, China, Corea, Dinamarca, EE.UU., Indonesia, Japón, Noruega, Suecia, Suiza y Sudáfrica).

Buena muestra de esta falta de uniformidad y de consenso internacional sobre el ajuste secundario se refleja (aunque también podría ser su causa) en la propia posición adoptada por la OCDE en la materia. Así, llama poderosamente la atención que, como ya indicamos, en los Comentarios al artículo 9 del MC de la OCDE ²¹ y en las propias Directrices OCDE de Precios de Transferencia ²² se afirme que este precepto, que constituye la base jurídica del principio de plena competencia y de la doctrina de los precios de transferencia, no trata de los ajustes secundarios y que, en consecuencia, no prohíbe ni obliga a las administraciones tributarias a efectuar tales ajustes, de suerte que la realización de los mismos dependerá de lo previsto en su legislación interna. Y de hecho, la OCDE viene considerando que la realización de los ajustes secundarios genera un buen número de dificultades prácticas de difícil solución ²³ y en tal sentido «es conveniente que las Administraciones tributarias, cuando los ajustes secundarios se consideren necesarios, procedan a estos de forma tal que los riesgos de doble imposición que podrían resultar se redujeran al mínimo, salvo cuando el comportamiento del contribuyente denote una intención de disfrazar un dividendo con la finalidad de evitar la retención en la fuente ²⁴». La aplicación del ajuste secundario únicamente en casos de elusión enca-

²¹ Paras. 8-9 de los CMC ModCDI.

²² Para. 4.70 de las Directrices OCDE de Precios de Transferencia.

²³ Tales dificultades se exponen en el para. 4.71 de las Directrices OCDE de Precios de Transferencia. En este párrafo se ponen de relieve especialmente los problemas para aplicar la teoría del reparto oculto de dividendos allí donde las entidades vinculadas sean hermanas integradas en el mismo grupo, de suerte que la teoría de los dividendos triangulares (esto es, que el ajuste secundario pueda producir la distribución de un dividendo teórico por una de las sociedades hasta la sociedad matriz común a través de una vía de participaciones seguida de aportaciones presuntas de fondos propios en sentido inverso hasta la otra sociedad implicada en la operación a través de una cadena de participaciones) puede resultar compleja de aplicar y sus consecuencias son poco previsibles al estar implicadas varias jurisdicciones fiscales. Se considera que tal problemática podría evitarse asimilando la operación secundaria a un préstamo, pero la mayor parte de los países no utilizan los préstamos presuntos con esta finalidad y estos últimos plantean en sí mismos problemas en lo que respecta a los intereses imputados. A su vez, también se destaca la problemática que resulta del ajuste secundario para los accionistas minoritarios, de suerte que estos no son parte de las operaciones vinculadas y, en consecuencia, no han recibido un exceso de pagos, de manera que no resultaría apropiado que pudieran ser considerados como beneficiarios de un dividendo presunto. No obstante, la OCDE entiende que la imputación de un dividendo constructivo no proporcional a la participación podría considerarse incompatible con las disposiciones aplicables del derecho de sociedades.

²⁴ Este es el enfoque adoptado por el legislador neerlandés, tras la reforma de su legislación de precios de transferencia llevada a cabo en el año 2002.

ja igualmente mejor con la doctrina del TJCE sobre cláusulas antiabuso nacionales que pivotan sobre el principio de plena competencia [vid. la STJCE de 13 de marzo de 2007, C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group* (NFJ024996)].

La doctrina internacional también se ha mostrado contraria a la realización de ajustes secundarios considerando su casuismo y complejidad, así como los efectos impositivos (doble imposición) y sobre los accionistas minoritarios, de suerte que o bien se aboga por su improcedencia, por sustituirlos por un sistema de reembolso del exceso de renta que resulte neutral fiscalmente para las partes vinculadas²⁵, o por aplicarlos únicamente cuando resulte evidente la intención del contribuyente de utilizar el precio de transferencia para evitar una retención en origen sobre dividendos²⁶.

2.2. Enfoques y modelos en materia de ajustes secundarios.

Con todo, existe un cierto número de países cuya legislación prevé la realización de ajustes secundarios, por más que no exista uniformidad en los presupuestos y forma de llevarlos a cabo²⁷. Con carácter general, se prevé que la operación secundaria adopte la forma de dividendos ocultos o constructivos, de aportaciones encubiertas de capital, o de préstamos.

a) Enfoque basado en los dividendos constructivos o distribuciones encubiertas de dividendos (*constructive/hidden dividends approach*): como regla, se considera que allí donde una filial realiza una operación vinculada con su matriz —venta de bienes con precio inferior al de mercado o le compra bienes con precios superiores a los de mercado—, de manera que tiene lugar una transferencia de beneficios filial-matriz y el ajuste primario se practica a la sociedad filial la administración tributaria puede tratar fiscalmente el exceso de beneficios transferido a la matriz como una distribución encubierta de beneficios que puede ser objeto de retención en la fuente.

²⁵ KANEKO (1995); y BRACEWELL-MINES en IFA (1996), págs.66-67.

²⁶ HIMINO en IFA (1996), pág. 47. Insiste este autor en que estos ajustes secundarios pueden ser tremendamente arbitrarios y caprichosos, dado que la autoridad fiscal tiene discreción para determinar la calificación de la operación como aportación encubierta de capital, distribución oculta de dividendos o préstamos constructivos, de suerte que la elección entre estos dos últimos resulta muy compleja. También pone de relieve las dificultades que existen para aplicar estas fórmulas pensadas para operaciones societarias (sociedad/socio) cuando se trata de operaciones vinculadas entre entidades hermanas con matriz común, de suerte que la aplicación de la teoría de los repartos ocultos de dividendos triangulares resulta tremendamente compleja y de consecuencias imprevisibles. Así, en el caso de que la operación vinculada fuera entre dos entidades hermanas de matriz común, podría asumirse tanto la existencia de una distribución oculta de dividendos por parte de una entidad a su matriz, como la aportación encubierta de capital de la matriz a la otra filial, de suerte que la matriz (residente en un tercer país) podría ser sometida a imposición de acuerdo con ello (en este mismo sentido, véase el para. 4.71 de las Directrices OCDE de Precios de Transferencia). En tercer lugar, si la operación vinculada ajustada es entre la matriz con participación mayoritaria sobre la filial, debería asumirse que los accionistas minoritarios de la filial han recibido dividendos constructivos y entonces han realizado aportaciones de capital, de forma que resultaría la aplicación de retenciones en la fuente sobre tales dividendos, de suerte que aunque tales accionistas minoritarios no han participado en la operación vinculada su situación tributaria puede verse afectada. Por último, si la operación entre entidades en las que media una relación «abuela-nieta» (*grandparent/grandchild subsidiary*), entonces habría que asumir dos pagos de dividendos encubiertos y exaccionar retenciones en la fuente sobre los mismos en dos ocasiones.

²⁷ En torno a esta cuestión seguimos la exposición de PETERSON y HORNER en IFA (1996), pág. 15 y ss.

b) Enfoque basado en las aportaciones encubiertas de capital o fondos propios (*constructive equity contribution*): cuando se plantea el supuesto inverso, esto es, cuando la matriz realiza una operación vinculada con su filial –venta de bienes o prestación de servicios a precios inferiores a los normales de mercado, o le compra bienes a precios superiores a los de mercado–, y la administración tributaria realiza un ajuste primario positivo en su base imponible (en la matriz), también podrá tratar fiscalmente tal transferencia de beneficios como una aportación encubierta de capital de la matriz a la filial.

El enfoque basado en las distribuciones disfrazadas de dividendos o aportaciones encubiertas de capital ha sido desarrollado fundamentalmente en Alemania y Austria, aunque también se emplea en EE.UU.²⁸ con algunas peculiaridades. En particular, en Alemania la construcción relativa a las denominadas distribuciones ocultas de dividendos [*Verdeckte Gewinnausschüttung*, Sec. 8 (3) *KStG*] responde a una construcción jurisprudencial muy consolidada con arreglo a la cual tales distribuciones ocurren allí donde se produce una disminución del valor de los activos de una entidad causada por una relación societaria (*societatis causa*), que afecta a la base imponible de la entidad y no está relacionada con una distribución de dividendos realizada de acuerdo con la legislación societaria-mercantil²⁹. Es decir, cuando una sociedad concede una ventaja o un beneficio a un accionista (o a una persona relacionada con un accionista) y tal ventaja es conferida precisamente en virtud de tal relación (sin resultar relevante el porcentaje de participación). Sin embargo, esta construcción se ha objetivado (y en cierta medida se ha acercado a la doctrina del principio de plena competencia)³⁰ en

²⁸ Véanse los Comentarios al para. 2 del artículo 9 del MC de EE.UU. 2006 y VOGEL/SHANNON/DOERNBERG/VAN RAAD, artículo 9, págs. 453 y ss.

²⁹ Sobre esta cuestión, *vid.*: COMBARROS (1988), ESTEVE PARDO (1996), SCHNORBERGER (1999) y BRICKNER (2001).

³⁰ El principio de plena competencia en Alemania se establece igualmente por referencia a las condiciones de libre competencia en el mercado, pero reconociendo la improcedencia de los ajustes si las condiciones comerciales hubieran sido acordadas por un diligente hombre de negocios. En el fondo, ello supone un reconocimiento de la razonabilidad objetiva en la aplicación del principio de plena competencia, en el sentido de que la existencia de razones o factores comerciales objetivos pueden justificar una determinada política de precios y, por tanto, resultar improcedente el ajuste. Es decir, se reconoce que los precios de transferencia no son una ciencia exacta y deben analizarse no solo a través de una excesivamente mecánica de comparabilidad sino también atendiendo a consideraciones comerciales, empresariales, etc. [*vid.* COMBARROS (1988), pág. 74 y ss.; y SALA GALVÁN págs. 197-199 y el para. 2.1.1 de la Circular de Precios de Transferencia alemana de 1983 (en BRICKNER, pág. 957)]. No obstante, la doctrina alemana ha criticado el empleo de tal principio del «hombre diligente de negocios» (o comerciante ordenado y diligente), al considerar que, si bien introduce cierta flexibilidad en la aplicación del principio de plena competencia, genera un gran inseguridad jurídica a los contribuyentes toda vez que el «razonamiento lógico» que subyace en este principio puede enfocarse de forma muy diferente por la administración y los contribuyentes. A su vez, se critica que a través de este principio se aleja la aplicación de la normativa alemana sobre precios de transferencia de la práctica internacional basada en datos empíricos y manejo de bases de datos. También se indica que las Directrices OCDE de Precios de Transferencia no otorgan ningún reconocimiento o validez a este principio alemán (salvo en sede de documentación), lo cual plantea problemas en un contexto transnacional (*v.gr.*, mayores posibilidades de doble imposición económica en ajustes no correlativos). Es más, se argumenta que tal principio alemán puede resultar contrario al principio de plena competencia en la medida en que únicamente atiende a la posición de una de las partes en la operación, de forma que no tiene en cuenta que una negociación de mercado se configura a través del acuerdo entre dos partes con intereses contrapuestos. Asimismo, se ha observado cómo las autoridades y tribunales alemanes han llevado a cabo ajustes (denegación de deducción de gastos por servicios de dirección y generales) en casos donde el precio de mercado pactado era correcto, al considerar que un hombre diligente de negocios no se hubiera comportado de tal forma, esto es, hubiera exigido un contrato que definiera claramente las obligaciones de ambas partes. En este sentido, se considera que tal principio del hombre diligente de negocios podía estar justificado en el momento de su origen (1967) dado el limitado desarrollo del principio de plena competencia, pero en el contexto actual las autoridades alemanas deberían seguir la concepción objetiva y empírica establecida a nivel internacional (Directrices OCDE), sin que ello signifique un abandono total de las consideraciones basadas en la racionalidad y lógica de los negocios y el mundo empresarial (*vid.*: EIGELSHOVEN/STEMMER 2008, págs. 63 y ss.; KROPPE/RASCH 2004, pág. 28).

el sentido de que se considera que se concede un beneficio debido a la relación societaria (*societatis causa*) si la entidad concede la ventaja al accionista en condiciones tales que un «comerciante ordenado y diligente» (*Fremdvergleich*) no hubiera concedido a una entidad o persona no vinculada. Nótese que en este contexto puede acontecer que la normativa sobre dividendos disfrazados se solape con la regulación general de operaciones vinculadas (el principio de plena competencia, Sec.1 AStG), en cuyo caso la Circular alemana de precios de transferencia establece la prioridad de tal normativa (y las aportaciones encubiertas de capital, Sec. 8.a KStG). Resulta, igualmente, reseñable cómo la construcción basada en las aportaciones encubiertas de capital, donde el accionista le transfiere un beneficio o activo a la entidad —siendo tal beneficio o activo susceptible de ser incluido en los estados financieros y contabilidad de la entidad—no opera simétricamente en casos de operaciones transnacionales, donde una matriz residente realiza una operación vinculada con una filial utilizando un precio de transferencia (v.gr., de las mercancías, bienes, servicios, intangibles, etc.) inferior al de mercado (o simplemente no existiendo contraprestación). En estos supuestos, la legislación alemana y la austríaca no aplican la construcción basada en la aportación oculta de capital de la matriz a la filial extranjera, sino que consideran que se debe realizar un ajuste positivo en la base imponible de la matriz (residente) resultando tal imputación de renta sometida a imposición. Tal tratamiento asimétrico respecto de las situaciones internas (donde el ajuste conduciría a calificar la renta como aportación de capital de la matriz a la filial), además de plantear serios problemas de discriminación desde el punto de vista de los CDI y del Derecho Comunitario ³¹, revela la dificultad (o inadecuación) para aplicar este enfoque en un contexto transfronterizo, de suerte que es entonces donde resulta de aplicación la regulación del ajuste valorativo (al alza) que establece el principio de plena competencia (y que opera subsidiariamente respecto de la relativa a aportaciones encubiertas de capital).

c) Enfoque alternativo basado en préstamos encubiertos (*constructive loan approach*): a pesar de que los ajustes secundarios suelen adoptar alguna de las fórmulas que acabamos de exponer (distribución de dividendos/aportación de capital) en algunos países, como EE.UU. y Alemania ³², también se han articulado de otra forma de cara a evitar los problemas que se plantean cuando la transferencia de beneficios resulta de una operación vinculada realizada entre entidades que no están unidas por una relación societaria directa (sociedades hermanas), en la medida en que la teoría de los dividendos triangulares no deja de suscitar problemas en su aplicación ³³. Así, una

³¹ En relación con Austria *vid.*: BRUGGER (2008), pág. 180, y respecto de Alemania *vid.* (*vid.*: EIGELSHOVEN/STEMBER 2008, pág. 67 y la bibliografía citada allí).

³² SCHNORBERGER (1999) y BRICKNER (2001).

³³ La teoría de los dividendos triangulares fue creada por el IRS de EE.UU. a través de su Revenue Ruling 69-630, 1969-2 CB 112, aunque actualmente también se aplica por Alemania. Tal y como explica la profesora SALAS GALVÁN (1996, pág. 213 y ss.), el IRS entendía que toda diferencia entre el precio de transferencia y el valor normal de mercado en operaciones internacionales entre filiales de un socio común constituía automáticamente un dividendo encubierto al socio común y una posterior aportación encubierta de este a la sociedad filial extranjera que efectivamente posee el exceso de beneficios provocado por el precio de transferencia comprobado. Y ello con independencia de que el motivo de la operación hubiera sido o no un intento de atribuir impropriamente ingresos y gastos entre las entidades vinculadas implicadas. La jurisprudencia de los tribunales norteamericanos ha ido estableciendo los contornos de esta teoría de los dividendos triangulares, de suerte que para considerar que el socio común ha recibido un dividendo resultante de la operación vinculada realizada por sus dos sociedades filiales se requiere la concurrencia de dos condicionantes, a saber: a) la operación vinculada debe satisfacer el denominado *distribution test* en el sentido de que ha debido provocar una pérdida de control de fondos por parte de la sociedad filial transmitente que permita al socio común ejercer el control sobre los mismos,

de las vías para evitar este problema es tratar fiscalmente el exceso de beneficios como un préstamo realizado por la sociedad vinculada objeto del ajuste primario a la otra sociedad vinculada extranjera parte de la operación vinculada objeto de comprobación. Esta vía también resulta problemática debido a que, por un lado, se puede considerar que tal préstamo devenga intereses (¿desde qué fecha?) que se someterían a imposición en sede de la sociedad vinculada comprobada y que, de aceptarse tal configuración por el Estado de residencia de la otra entidad vinculada podrían ser objeto de tributación en origen ³⁴.

d) Los *conforming adjustments* en EE.UU. como válvula de escape frente a los ajustes secundarios: una segunda vía ideada por los EE.UU. para evitar los problemas que plantean los ajustes secundarios son los denominados *conforming adjustments* que vendrían a ser el reverso de los primeros, en el sentido de que constituyen medios que aportan una explicación operativa de cómo las posiciones de caja de las partes vinculadas no coinciden con los ajustes fiscales de precios de transferencia realizados sobre su base imponible ³⁵. Tal simetría se logra permitiendo que los contribuyentes recalifiquen los flujos de renta derivados de otra operación realizada entre ellos –por ejemplo, una distribución de dividendos– de cara a que sus cuentas financieras coincidan con el ajuste fiscal de su base imponible motivado por la comprobación que determinó la existencia de un exceso de transferencia de beneficios de una entidad a otra. La principal forma de alcanzar tal resultado es tratar el pago no vinculado, como un dividendo de la entidad del Estado B a la entidad del Estado A, como un pago realizado respecto de la operación que ha dado lugar al ajuste de precios de transferencia. Piénsese, por ejemplo, que el Estado A determina que la entidad del Estado A ha vendido mercancías a un precio inferior al de mercado a la entidad del Estado B, de suerte que ajusta positivamente el precio en 100.000 euros. En este contexto, se asume que la entidad del Estado B pagó un dividendo de 200.000 euros a la entidad del Estado A en el mismo año en que se realizó la operación vinculada. En este contexto, el Estado A le permitiría a la entidad del Estado A realizar un *conforming*

directa o indirectamente, a través de cualquier medio que no sea la propia sociedad filial que los transfiere; allí donde el socio común no ha recibido ningún beneficio directo o tangible de la operación vinculada, hecha abstracción de beneficios incidentales, no se considerará que concurre este condicionante; y b) debe cumplir el *business purpose test*, de forma que la operación vinculada enjuiciada debe haber sido realizada principalmente para beneficiar al socio común y no por motivos comerciales. Sobre esta cuestión *vid* también LOWELL *et al* (1996), Ch. 6. págs. 121 y ss. En España existen autores que se han hecho eco de la misma: *vid*. BAENA SALAMANCA (2009).

³⁴ PETERSON/HORNER en IFA [(1996), pág. 16] considera que esta vía plantea problemas circulares, en la medida en que si se imputa fiscalmente un interés y este realmente no se paga efectivamente el exceso de beneficios sigue en manos de la entidad vinculada que los percibió como consecuencia de la operación vinculada. Por otro lado, apunta que se plantean aquí cuestiones similares a las que se plantean respecto de los dividendos ocultos en relación con la aplicación del artículo 10 de los CDI y la concesión de la deducción por doble imposición económica internacional. En relación con la aplicación del artículo 10 de los CDI en relación con las distribuciones encubiertas de dividendos los CMC al artículo 10 Mod CDI (para.28) se limitan a indicar que estarían cubiertos por su ámbito de aplicación siempre que el Estado de residencia de la entidad pagadora los trate como dividendos de acuerdo con su legislación interna. En algunos casos donde tal presupuesto no concurría se ha considerado aplicable la cláusula convencional relativa a las «Otras rentas» (art. 21 Mod CDI). En relación con esta cuestión, la profesora HELMINEN (1999), pág. 245 y ss., considera que existe un cierto consenso en calificar este tipo de exceso de beneficios transferido en el marco de operaciones con precios de transferencia como dividendos constructivos que caen en el ámbito del artículo 10 de los CDI, en la medida en que el Estado de residencia de la entidad pagadora los califique como dividendo con arreglo a su legislación, de suerte que el principal problema que se plantea en este contexto es el de la calificación asimétrica por el Estado de residencia del contribuyente receptor de tal renta; tal problema únicamente puede resolverse en el marco del procedimiento amistoso de un CDI o a través del Convenio 90/436/CEE.

³⁵ *Vid*. WARNER (1998) y SALA GALVÁN (1996), págs. 217 y ss.

adjustment tratando fiscalmente la mitad del dividendo como pago por las mercancías, en lugar de como dividendo. En tal caso, la entidad del Estado A perdería la deducción por doble imposición respecto del dividendo recaracterizado, y también se vería privado de la posibilidad de imputarse la retención en origen que hubiera gravado tal dividendo. Esta vía plantea problemas de doble imposición residual, a menos que el otro Estado implicado aceptara las implicaciones del *corresponding adjustment* en el marco de un procedimiento amistoso de un CDI.

e) Otras vías que se han arbitrado para evitar los ajustes secundarios son la devolución del exceso de beneficios transferido a través de los precios de transferencia, y la fórmula basada en las «compensaciones» o *set-offs* donde se buscaría otra operación donde la entidad que tiene en su haber el exceso de beneficios de acuerdo con la operación vinculada objeto del ajuste realiza otras operaciones vinculadas con la otra entidad en las que o bien no recibe remuneración alguna o es inferior a la de mercado. Estas dos vías son igualmente problemáticas. En el primer caso, puede acontecer que el reembolso sea considerado como una nueva operación sujeta a gravamen en las dos jurisdicciones implicadas³⁶, en tanto que en el supuesto de la compensación lo cierto es que en muchos casos planteará un caso circular pudiendo iniciarse otro ajuste de precios de transferencia en relación con la operación vinculada a través de la que se busca la compensación.

Ciertamente, a pesar de que existe una pluralidad de enfoques en relación con las operaciones secundarias que se consideran realizadas a efectos de calificar la renta objeto del ajuste secundario, en la práctica la mayoría de los países han optado por considerar que existe un reparto encubierto de beneficios o una aportación oculta de capital, dependiendo del sentido de los flujos. Por lo general, los problemas que se plantean en este contexto en relación con las operaciones entre entidades vinculadas entre las que no existe una relación societaria (v.gr., sociedades hermanas) o bien se ha resuelto ignorando tal circunstancia (como en el contexto del art. 57 CGI francés), o bien se ha seguido la teoría de los dividendos triangulares (EE.UU. y Alemania)³⁷.

No obstante, incluso cuando se ha seguido este enfoque clásico (reparto oculto de dividendos/ aportación encubierta de capital) hay diferencias en los presupuestos establecidos para la aplicación del ajuste secundario. Así, hay países, como Francia³⁸ o Países Bajos³⁹, que hacen depender la aplicación del ajuste secundario como distribución encubierta de beneficios cuando se acredite la intención de elusión fiscal por parte del contribuyente. Con todo, parece que existe un cierto número de países que vienen aplicando un enfoque objetivo a la hora de llevar a cabo el ajuste secundario, de forma que no se requiere intención elusiva sino simplemente que como resultado de la operación vinculada no acordada en condiciones normales de mercado se ha realizado una traslación de beneficios a un sujeto sin haber sido sometido a la imposición correspondiente. No obstante,

³⁶ Ello acontece, por ejemplo, de acuerdo con la legislación alemana (véase el para. 5.5.1 de su Circular sobre precios de transferencia, IV B 4 – S 1341- 1/05, de 12 de abril de 2005, publicada en *ITPJ* July/August 2005, págs. 162 y ss.).

³⁷ *Vid.* SALA GALVÁN (1996) y SCHNORBERGER (1999), págs. 190 y ss.

³⁸ GOLDSMITH (2000), págs. 26 y ss.

³⁹ En concreto, el apartado 4.º del Decreto del Ministro de Finanzas N.º IFZ 2001/295M, de 30 de marzo de 2001, establece: «(...) The secondary adjustment is not performed if the taxpayer is able to demonstrate that, in the light of the difference between the tax systems used by the two states, the dividend withholding tax cannot be credited and there is no situation of abuse aimed at the avoidance of dividend withholding tax».

debe insistirse en la observación hecha anteriormente en el sentido de que un cierto número de países no contempla la aplicación de los ajustes secundarios en el marco de su regulación de operaciones vinculadas en línea con la recomendación realizada por la OCDE en las Directrices OCDE de Precios de Transferencia.

3. LA NUEVA REGULACIÓN ESPAÑOLA DEL AJUSTE SECUNDARIO

3.1. Características generales del modelo de ajuste secundario introducido por la LMPFF en el artículo 16.8 del TRLIS.

Una de las más notables novedades que ha introducido la LMPFF en el régimen de operaciones vinculadas ha sido precisamente la regulación del ajuste secundario, toda vez que en la legislación de operaciones vinculadas anterior no estaba previsto ⁴⁰. Tal novedad ha sido valorada positivamente por un sector de la doctrina ⁴¹, en tanto que otros autores consideran que tal regulación plantea serias dudas de constitucionalidad ⁴². Concretamente, estos autores consideran que la regulación del ajuste secundario vulnera el artículo 31.1 de la CE a la luz de la STC 194/2000 (NFJ009087) (fj. 8) al crear una ficción jurídica a la hora de establecer la calificación de la renta y su tratamiento fiscal que puede no ajustarse en modo alguno a la realidad y someter a gravamen renta inexistente o ficticia y, por tanto, contraria al principio de capacidad económica. Posiblemente, la flexibilización de la regla del artículo 16.8 del TRLIS por el apartado 3.º del artículo 21 bis del Reglamento LMPFF haya diluido el peso de las principales objeciones planteadas por estos autores. A este respecto, la constitucionalidad de la normativa española de operaciones vinculadas debe analizarse a su vez teniendo en cuenta las SSTC 146/94 (NFJ003364) y 255/2004 (NFJ018644) en las que el TC declaró que en el marco de relaciones entre personas vinculadas donde existe un riesgo de manipulación de la imputación y determinación de la renta el legislador puede establecer tanto medidas cautelares de carácter probatorio que resulten proporcionadas así como una regla de valoración específica como la del valor normal de mercado. En este sentido, las consecuencias de la correcta aplicación del valor normal de mercado (v.gr., el ajuste secundario) podrían gozar de cierto respaldo a la luz de esta jurisprudencia constitucional, aunque muy probablemente la aplicación del ajuste secundario a supuestos en donde no exista intención fraudulenta alguna podría plantear dudas acerca de su constitucionalidad.

Las principales características del modelo de ajuste secundario por el que ha optado el legislador español en los artículos 16.8 del TRLIS y 21.bis del Reglamento LMPFF son las siguientes, a saber:

⁴⁰ No obstante, existe constancia de que en algunos casos donde la administración tributaria comprobaba la política de precios de transferencia entre la filial española y su matriz extranjera en relación con las prestaciones de servicios (*management fees*), se consideraba que no existían evidencias de la efectiva prestación del servicio además de denegarse la deducibilidad del gasto se calificaba el pago de renta como reparto oculto de beneficios de acuerdo con el artículo 14 de la LIS de 1978. Véase por ejemplo el caso *Rank Xerox* en la STS de 13 de junio de 2006 (NFJ024501).

⁴¹ Vid. FALCÓN y TELLA (2006), y GARCÍA HERRERA (2007); SANZ GADEA (2007), pág. 41.

⁴² Particularmente críticos han sido ALONSO GONZÁLEZ (2007) y GARCÍA NOVOA (2008).

- A) Estamos ante un modelo de ajuste secundario de carácter objetivo y no subjetivo (no se requiere intención o propósito elusivo), al menos, en el artículo 16.8 del TRLIS, puesto que, como se comprobará, el artículo 21 bis del RIS 2008 cambia el sentido de la norma para otorgar al ajuste secundario, con el artículo 21.3 bis del RIS 2008, un cierto carácter subjetivo ⁴³.
- B) El ajuste secundario se realiza automáticamente por la administración, en virtud de la potestad de calificación específica que el artículo 16.8 del TRLIS le otorga, y constituye una consecuencia del ajuste primario. Nuevamente, la automaticidad se ve matizada por el artículo 21.3 bis del RIS 2008, que, sin embargo, no concreta la carga probatoria que corresponde al contribuyente para excluir el ajuste secundario.
- C) Se trata de un modelo en el que mayoritariamente se interpreta que el ajuste secundario se superpone a los primarios y bilaterales, esto es, no opera con independencia de aquellos para anularlos, sino que resulta aplicable una vez realizados los ajustes primario y correlativo, en relación con el exceso de renta que queda en manos de una de las partes vinculadas.
- D) El modelo adoptado no utiliza únicamente las operaciones secundarias relativas a la distribución encubierta de dividendos y la aportación oculta de capital, en la medida en que cuando se acredite una causa diferente a la *societatis causa* la calificación de la renta correspondiente al exceso de beneficios transferido podrá ser otra ⁴⁴.
- E) El ajuste secundario no queda limitado a los supuestos en los que la operación vinculada fue realizada entre personas unidas por relaciones societarias directas, sino que puede aplicarse en todo supuesto en que medie una relación de vinculación (v.gr., sociedades hermanas).
- F) No se ha regulado el procedimiento para realizar el ajuste secundario ⁴⁵, ni tampoco se ha previsto ninguna especificidad allí donde su aplicación se lleve a cabo en el marco de un CDI, lo cual sin duda puede generar problemas (v.gr., la admisibilidad de tal gravamen y la calificación de la renta). La incidencia en este contexto del Derecho Comunitario (Tratado CE y Directivas 90/435/CEE y 69/355) tampoco se ha tomado en consideración.

⁴³ Existen serias dudas sobre la legalidad de esta previsión reglamentaria, al carecer de apoyatura o soporte legal en el artículo 16.8 del TRLIS.

⁴⁴ A nuestro juicio, el artículo 21 bis del RIS lo que, a la postre, ha hecho es establecer una presunción *iuris tantum* de operación secundaria y de calificación de la renta que puede ser excluida probando que la renta tiene otra calificación al derivarse no de la *causa societatis* sino de otra distinta (v.gr., contractual) que afecte a la naturaleza de tal renta; es decir, el artículo 21.bis Reglamento LMPFF establece una calificación preliminar que podrá ser sustituida por otra atendiendo a las circunstancias del caso concreto (y a la naturaleza de la renta). Ciertamente, la calificación como liberalidad del porcentaje de renta que no se corresponda con la participación del socio en la entidad plantea otro tipo de problemas y merece ser criticada. Nótese en este sentido que el artículo 16.8 del TRLIS establece una ficción de operación secundaria y de calificación de renta respecto de las operaciones sociedad-socio que el artículo 21 bis del RIS no recoge introduciendo una regla *contra legem* que agrava la falta de base legal de todo el precepto reglamentario.

⁴⁵ A este respecto, la falta de regulación del ajuste secundario plantea un buen número de cuestiones. Por ejemplo, no se ha regulado cuándo tiene lugar tal ajuste, esto es, si puede realizarse en el momento en que se lleva a cabo el ajuste primario frente al obligado tributario objeto de la comprobación o procede realizarlo –al menos cuando afecte directamente a la otra persona vinculada– al momento en que realice el ajuste bilateral. Tampoco resulta evidente si en supuestos de ajuste fiscal extracontable practicado por el contribuyente procedería o no tal ajuste secundario. Pensamos, no obstante, que lo más razonable podría ser que el ajuste secundario se ventilase en el marco del procedimiento que determina la realización del ajuste primario y del bilateral. La misma opinión es compartida por CORDÓN EZQUERRO (2009), pág.169.

3.2. La normativa española relativa al ajuste secundario.

3.2.1. Los supuestos previstos por la normativa (arts. 16.8 TRLIS, 21 bis RIS 2008 y arts. 2 y 4 RD 1804/2008): presupuestos del ajuste secundario.

Lo cierto es que el artículo 16.8 del TRLIS contiene una regulación muy parca acerca del ajuste secundario: se limita a decir que allí donde el valor convenido y el normal de mercado sean distintos, la diferencia entre ambos tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento «que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia». En particular, añade tal precepto, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes de la entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, la consideración de participación en beneficios si dicha diferencia es a favor del socio y de aportación a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad.

Ha sido el artículo 21 bis del Real Decreto 1793/2008 la norma que ha completado (*sic*) la calificación que debe darse en los distintos supuestos al exceso de tesorería que termina en manos de una de las partes vinculadas como consecuencia de los ajustes primario y correlativo. Los distintos supuestos que regula el artículo 21 bis pueden resumirse en la siguiente tabla:

	Si se corresponde con el porcentaje de participación	Si no se corresponde con el porcentaje de participación
Diferencia a favor del socio	1. Retribución fondos propios para la sociedad. 2. Participación en beneficios de entidades para el socio.	1. Retribución de fondos propios para la sociedad. 2. Rendimiento del capital mobiliario artículo 25.1 d) de la LIRPF para el socio.
Diferencia a favor de la entidad	1. Aportación de capital para la sociedad. 2. Incremento valor de adquisición participación para el socio.	1. Renta para la entidad. 2. Liberalidad para el socio o partícipe. 3. Contribuyentes no residentes: ganancia patrimonial artículo 13.1 i) 4.º de la LIRNR.

Las reglas anteriores se complementan con el artículo 21 bis.3 del RIS 2008, que tiene gran importancia, puesto que permite excluir las calificaciones que presume el párrafo 2 de este precepto. De conformidad con el citado párrafo 3, la calificación de la renta puesta de manifiesto por la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor convenido «podrá ser distinta de la prevista en el apartado 2 anterior, cuando se acredite una causa diferente a las contempladas en el citado apartado 2», lo cual, como ya hemos indicado, puede plantear problemas de legalidad en relación con lo previsto en el artículo 16.8 del TRLIS.

Son varias las cuestiones que llaman la atención en el precepto y que sucintamente se pueden resumir como siguen:

1. El artículo 21 bis.3 del RIS 2008 pretende convertir el modelo de ajuste secundario objetivo y automático que regula el artículo 16.8 del RIS en un modelo de naturaleza híbrida en el que, ciertamente, la administración puede/debe realizar el ajuste secundario allí donde exista una diferencia entre el valor empleado por los contribuyentes y el valor de mercado, salvo que, de conformidad con el artículo 21.bis.3 del RIS aquellos afectados puedan probar que no tiene sentido, en atención a las características de la operación y la finalidad perseguida por la misma, aplicar el ajuste secundario. Esto es, a nuestro juicio, puede perfectamente admitirse, con el artículo 21 bis.3 del RIS 2008, que los contribuyentes acrediten (1) que no existía voluntad alguna de transferencia de rentas entre partes vinculadas ni propósito elusivo (una inversión de la carga de la prueba un tanto arbitraria, puesto que debiera ser la administración quien acreditara el propósito elusivo), (2) que la transferencia es el efecto de la diversidad de opiniones sobre el precio de mercado aplicable o, simplemente, (3) es un error que puede ser corregido con la emisión de nuevas facturas. Falta, sin embargo, en el artículo 21 bis.3 del RIS 2008 alguna indicación sobre cuál es la carga probatoria que debe desplegarse y en qué sentido para excluir la aplicación (automática) del ajuste secundario. Como ya se ha defendido con anterioridad, el modelo de ajuste secundario automático en el que se desplaza al contribuyente la carga probatoria de justificar que no existe la operación secundaria no resulta el más idóneo y, en realidad, encubre una presunción (*iuris tantum*) de comportamiento fraudulento o con fines elusivos cuya constitucionalidad resulta dudosa [*vid.*, entre otros, los argumentos del TC acerca del carácter general de la disp. adic. 4 de la Ley de Tasas y Precios Públicos en la STC 194/2000 (NFJ009087), que podrían perfectamente ser trasladados al ámbito del ajuste secundario].
2. La regulación de las calificaciones que cabe realizar del exceso de tesorería que termina en manos de alguna de las partes es incompleta, parcial, indeterminada y, en algún supuesto, arbitraria o incluso ilegal por exceder el mandato del artículo 16.8 del TRLIS. En efecto, el artículo 21 bis.2 del RIS solo regula alguna de las situaciones que se pueden plantear en los casos de vinculación entre las partes (relación socio-sociedad), pero no soluciona otros supuestos donde, existiendo relación de vinculación, se producen operaciones vinculadas en las que existe un exceso de tesorería que termina en manos de una de ellas tras la realización de los ajustes primario y correlativo. Los supuestos pueden ser muy variados: operaciones en grupos societarios entre sociedades «abuelas» y «nietas», entre sociedades «hermanas» o «tías» y «sobrinas»; igualmente, al margen de los grupos societarios, el precepto nada indica tampoco sobre cómo deben calificarse las operaciones realizadas con el administrador de la sociedad, con el cónyuge del administrador, con familiares dentro del círculo de vinculación de accionistas o administradores o consejeros, etc. La única indicación que podemos encontrar en el artículo 16.8 del TRLIS y en el artículo 21 bis.1 del RIS 2008 es que la diferencia entre el valor de mercado y el convenido tendrá «el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto», lo cual equivale a no aclarar nada en relación con las situaciones que se acaban de comentar.
3. Las reglas de calificación que sí regula el artículo 21 bis.2 presentan básicamente dos problemas. En primer lugar, se echa en falta una mayor determinación de cómo se calcula cuando la diferencia (a favor de la entidad o del socio) se corresponde con el porcentaje de participación en la entidad, pues, a estos efectos, la relación entre la norma fiscal y las mercantiles está muy indeterminada. Por ejemplo, si la diferencia es a favor de un socio con una participación del 25 por 100 en el capital de la sociedad, no se sabe si la calificación de tal

diferencia como vinculada al citado porcentaje o no debe tomar como referencia de cálculo los resultados de la sociedad del ejercicio, las reservas voluntarias, y, en su caso, los resultados o las reservas en el preciso momento de la distribución o al final del ejercicio (¿Todo lo que sobrepase el 25 por 100 del resultado o reservas se considerará como diferencia superior al porcentaje de participación? ¿Qué ocurre si la renta derivada de la diferencia sobre el valor de mercado es superior al 25 por 100 del resultado del ejercicio pero no al 25 por 100 de las reservas o de la suma de resultado más reservas?, etc.). En segundo lugar, en relación con las calificaciones que otorga el artículo 21 bis.2 a las diferencias en supuestos que estas se produzcan a favor de la entidad o del socio y sean superiores al porcentaje de participación en la entidad, lo cierto es que, aparte de problemas de legalidad ya que el citado precepto crea hechos impositivos no regulados en la norma, se plantean bastantes cuestiones prácticas no resueltas en la normativa reglamentaria:

- a) Diferencia a favor de la sociedad: se trataría, por ejemplo, del supuesto donde un socio (persona física, sociedad no residente o fuera del grupo de consolidación) presta servicios, por importe, pongamos de 100, a una entidad española por debajo del valor de mercado. Como consecuencia de la comprobación por la administración, se fija el valor de mercado del servicio en 125, de manera que el ajuste primario y correlativo lleva a considerar que existe una mayor renta (+25) para el socio (sujeta al IS, IRNR, o IRPF) y un mayor gasto deducible (-25) en la sociedad. La diferencia de tesorería (25) se encuentra en la sociedad que recibe el servicio, para la que, por aplicación del artículo 21 bis b), se estimará la existencia de una renta de 25, mientras que para el socio la «cesión» de la renta a la sociedad tendrá la consideración de liberalidad. Lo cierto es que la misma renta termina siendo gravada en manos del socio (ajuste primario) y la sociedad, con un efecto muy similar al que provocó la declaración de inconstitucionalidad de la STC 194/2000 (NFJ009087), y en contra de lo dispuesto en el artículo 16.1 (párrafo 2.º) del TRLIS.
- b) Diferencia a favor de entidades no residentes: de conformidad con el artículo 21 bis.2 b) del RIS 2008 la diferencia a favor de la entidad que no se corresponda con el porcentaje de participación tendrá la calificación de ganancia patrimonial del artículo 13.1.i) 4.º del TRLIRNR. Tal calificación, si lo que se pretendía era gravar en España el exceso de tesorería que queda en manos de la entidad no residente, es bastante desafortunada, ya que las liberalidades a favor de sociedades no residentes, en contra de la opinión que viene manteniendo la DGT, se gravan como otras rentas en los CDI, de manera que allí donde la entidad no residente mantenga el exceso de tesorería, en principio, la renta se debe llevar al equivalente al artículo 21 del MC OCDE con el resultado de que no será renta gravable en España, salvo cuando tal cláusula del CDI se desvíe del MC OCDE y permita tal gravamen en la fuente (lo cual solo ocurrirá si el CDI sigue el art. 21 del MC ONU 2001).
- c) Diferencia a favor del socio (persona física o sociedad fuera del grupo de consolidación): sería el caso en el que, por ejemplo, el valor convenido del servicio prestado por el socio (persona física o sociedad fuera del grupo de consolidación) ascendiera a 100, pero el valor de mercado del servicio, comprobado por la administración, es de 75. En este caso, el ajuste primario en sede de la sociedad llevaría a considerar que existe una mayor renta de +25 y el correspondiente a una menor renta en el socio (-25), que sería quien tendría, en esta ocasión, el exceso de tesorería. La calificación de tal exceso en manos del socio, en esta

ocasión, sería de rendimiento del capital mobiliario del artículo 25.1 d) de la LIRPF para el socio y de retribución de fondos propios para la sociedad. Lo cierto es que tal calificación resulta extraña en aquellos supuestos donde el socio sea una persona jurídica, residente o no: si se trata de personas jurídicas residentes, lo lógico, aunque la norma no dice nada, sería que la renta generara el derecho a aplicar el artículo 30 del TRLIS, eliminando la doble imposición que se puede producir en sede del socio persona jurídica⁴⁶. Si, por el contrario, se trata de sociedades no residentes, pero con residencia en la UE, no existiría a nuestro juicio ningún obstáculo para considerar que debe aplicarse el artículo 5 de la Directiva 90/435/CEE, pues, de otra forma, podría generarse una doble imposición contraria a esta norma comunitaria. En el contexto de los CDI, nada impide tampoco que sea aplicable el equivalente al artículo 10 del MC OCDE, con las reducciones de tributación en la fuente que ello pueda implicar (*vid.* párr. 28 de los Comentarios al MC OCDE). Por último, en el caso de personas físicas, no cabe descartar que la realización del ajuste secundario lleve a una menor tributación global de la operación, en la medida en que la corrección a la baja de la renta del socio persona física y la consideración del exceso de tesorería que queda en sus manos como rendimiento del capital mobiliario implica un trasvase de rentas de la parte general de la base imponible a la base imponible del ahorro, esto es, de gravar la renta a tipos generales, se pasa a aplicar el 18 por 100 al exceso de tesorería que queda en manos del accionista.

Es decir, como puede comprobarse, allí donde el ajuste secundario se produzca en situaciones vinculadas a excesos de renta/aportación en función del porcentaje de participación del socio surgen problemas de interpretación de la norma no resueltos, cuestiones relevantes de constitucionalidad e incluso situaciones donde probablemente la realización del ajuste secundario pueda provocar beneficios globales en relación con la tributación total de las partes implicadas.

En los casos más simples, donde la diferencia entre el valor de mercado y el comprobado se corresponda con el porcentaje de participación de la entidad, las consecuencias resultan más sencillas de determinar:

1. Si la diferencia es a favor del socio, se considera retribución de fondos propios para la sociedad y participación en beneficios para los socios: lógicamente, el socio, si es persona jurídica, debe poder aplicar el artículo 21 ó 30 del TRLIS o las normas de la Directiva 90/435/CEE o el artículo 10 de los CDI firmados por España.
2. Si la diferencia es a favor de la entidad, se considerará aportación de capital y aumentará el valor de adquisición de la participación. Esta aportación de capital no podrá ser gravada por el ITP, concepto OS, ya que, en contra de lo que dispone la Directiva 2008/7/CE (norma que, como es sabido, sustituye a la Directiva 69/335/CEE), el artículo 25.1 del TRLITP establece que la base imponible coincidirá con el capital «nominal»⁴⁷.

⁴⁶ Pensamos que la aplicación de los métodos para eliminar la doble imposición debe tener lugar en todo caso (tanto cuando el socio ostente la totalidad de la participación como en los restantes supuestos), salvo que se acredite por la Inspección tributaria una causa diferente a la *causa societatis* que permitiera alterar la calificación de la renta de forma que no constituyera una participación en los beneficios a los efectos del artículo 30 del TRLIS.

⁴⁷ Nótese, no obstante, que la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, ha modificado el artículo 19 del TRLITPAJD, de manera que son operaciones societarias sujetas «Las aportaciones que efectúen los socios que no supongan un aumento del capital social». Podría pensarse que tal modificación estaría abriendo la puerta a la extensión al impuesto sobre operaciones societarias del

3.2.2. Ajuste secundario y retenciones.

Los artículos 2 y 4 del Reglamento 1804/2008 han añadido, respectivamente, nuevos párrafos a los artículos 13 del RIRNR (nuevo párra. 5), 93 (nuevo párra. 6) y 103 (nuevo párra. 2) RIRPF y artículo 62.7 del RIS (2008) en materia de retenciones. Las nuevas normas aclaran que, tanto en el IRPF como en el IRNR y el IS, la base de la retención o ingreso a cuenta será la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado. A nuestro juicio, las nuevas normas tendrán aplicación sobre todo allí donde se entienda que la diferencia entre el valor convenido y el de mercado puede ser calificada como dividendo o rendimiento en general del capital mobiliario del tipo de los regulados en el artículo 25.1 d) de la LIRPF. Se trata en definitiva de llevar hasta sus últimas consecuencias la recalificación que comporta el ajuste secundario, de manera que la misma no solo afecte a la propia naturaleza de las rentas afectadas sino también incluso a las obligaciones accesorias, como pueda ser la retención.

A la vista de la regulación de las retenciones/ingresos a cuenta y el ajuste secundario surgen cuatro dudas interpretativas principalmente. En primer lugar, la regulación de las retenciones y el ajuste secundario carece de base legal alguna, ya que el artículo 16 del TRLIS o las normas en materia de retenciones del propio TRLIS no establecen la posibilidad de crear retenciones aplicables sobre estas rentas presuntas, por lo que las normas reglamentarias citadas serían nulas por vulneración del principio de legalidad.

En segundo lugar, cabe plantearse si para las retenciones/ingresos a cuenta vinculados al ajuste secundario produce efectos la reciente jurisprudencia del TS [*vid.* SSTs de 16 de junio y 5 de marzo de 2008 (NFJ028403)] en el sentido de que exigida al obligado tributario la obligación principal no cabe exigir, de forma autónoma, la cuota de la retención o el ingreso a cuenta, sin perjuicio de que la administración reclame al retenedor los intereses y las sanciones correspondientes. En las operaciones vinculadas, lo lógico será que la realización de la recalificación que comporta el ajuste secundario implique que se exija al sujeto pasivo el impuesto final correspondiente a este ejercicio de recalificación (*v.gr.*, si se estima que el socio persona física recibe un dividendo como consecuencia de la aplicación de la norma en materia de ajuste secundario, se le exigirá a este contribuyente la cuota del IRPF correspondiente al dividendo). No parece, en consecuencia, razonable, en estos casos,

ajuste secundario derivado de la aplicación del artículo 16 del TRLIS. No obstante, téngase en cuenta que, por un lado, el artículo 25 del TRLIP no ha sido modificado en tal sentido (sigue manejando un concepto de capital nominal en relación con la base imponible de las aportaciones de los socios que supongan un aumento de capital social), y, por otro, el hecho de que se considere que existe una transacción ficticia de aportación de capitales a los efectos del IS no quiere decir que tal ficción pueda trasladarse automáticamente al ámbito de otro impuesto (ITPAJD), máxime cuando en el marco del gravamen de operaciones societarias estamos ante hechos imposables que recaen sobre determinados actos y operaciones jurídicas que entrañan eventualmente desplazamientos dinerarios efectivos que poseen relevancia mercantil, en tanto que el ajuste secundario del artículo 16.8 del TRLIS puede considerar que existe tal aportación de capital sin que exista un efectivo desplazamiento de fondos del socio a la sociedad (*v.gr.*, servicio gratuito de un socio a la sociedad). Un argumento adicional que se opone a la traslación al ámbito del ITPAJD de los efectos del ajuste secundario en sede de IS reside en que el artículo 25.2 del TRLITPAJD se refiere a la base imponible de las aportaciones de los socios que no supongan un aumento del capital social en el sentido de que esta «se fijará como tal el valor neto de la aportación, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos aportados minorado por las cargas y gastos que fueren deducibles y por el valor de las deudas que queden a cargo de la sociedad con motivo de la aportación». Es decir, tal base imponible no va referida al «valor normal de mercado» del artículo 16 del TRLIS, lo cual pone en tela de juicio que con la modificación articulada por la Ley 4/2008 se haya pretendido trasladar al ITPAJD lo dispuesto en el artículo 16.8 del TRLIS (véase igualmente la exposición de motivos de la Ley 4/2008).

reclamar al supuesto retenedor el impuesto correspondiente, por ejemplo, a los «dividendos» que distribuye, pues, como la doctrina del TS explica, esto provocaría un enriquecimiento injusto de la administración tributaria, a la que ya se ha ingresado la cuota correspondiente a la obligación principal que surja como fruto de la recalificación de la renta a través del ajuste secundario. Es decir, allí donde entre partes vinculadas se haya exigido por la administración las cuotas correspondientes a las recalificaciones efectuadas, no tendría sentido, en aplicación de la jurisprudencia citada, exigir, a quienes satisficieron las rentas correspondientes el ingreso vinculado, la retención / ingreso a cuenta que debió practicarse. Probablemente, una excepción a este caso sean los ajustes secundarios con trascendencia en el IRNR, ya que es muy probable que el procedimiento se desarrolle solo con la entidad española pagadora, a quien, por ejemplo, no se admite la deducción de (todo o parte de) un gasto entendiendo que estamos ante una distribución encubierta de dividendos, y, al mismo tiempo, se le reclama, por la vía de la retención, la cuota correspondiente a la parte vinculada no residente.

En tercer lugar, no está muy claro si el incumplimiento de la obligación de retener/realizar ingresos a cuenta derivados del ajuste secundario puede ser sancionada de forma autónoma o no. La redacción literal del artículo 16.10 del TRLIS podría llevar a la conclusión de que, al estar regulado en ese número el régimen sancionador de las operaciones vinculadas y excluirse la aplicación del régimen general de la LGT, solo pueden imponerse, en su caso, ante los ajustes por operaciones vinculadas, las sanciones que el artículo 16.10 del TRLIS regula, con la consecuencia de que el incumplimiento de la obligación de retener no puede ser sancionado de manera autónoma. Da la impresión, sin embargo, que el artículo 16.10 del TRLIS olvida por completo (al igual que ocurre con el art. 16.9 del TRLIS en materia de procedimiento) el ajuste secundario y que, en este sentido, podría defenderse que es una norma pensada para los ajustes primario y correlativo. Lo cierto es que, ante la falta de claridad en la redacción de la norma, la ilegalidad en la regulación de las retenciones vinculadas a los ajustes secundarios y la indeterminación sobre si el régimen sancionador del ajuste secundario es el regulado en el artículo 16.10 del TRLIS o el general de la LGT, el principio de seguridad jurídica debiera llevar a concluir que, si el legislador deseaba imponer sanciones específicas para las retenciones derivadas del ajuste secundario, debía haberlo previsto expresamente y que, si no ha sido así, probablemente el artículo 16.10 TRLIS es toda la normativa en materia sancionadora que cabe aplicar ante cualquier ajuste en materia de operaciones vinculadas (primario, correlativo o secundario). En este mismo sentido, sería paradójico poder aplicar sanciones por incumplir una norma reglamentaria en contradicción con el tenor de la ley.

En cuarto lugar, la exigencia de retenciones en relación con la práctica de ajustes secundarios en algunos casos podría tropezar con la propia regulación de las retenciones en la normativa del IRPF, IS e IRNR. Téngase en cuenta que, con carácter general, tal normativa establece el nacimiento de la obligación de retener en el momento del pago o el abono de las rentas (arts. 99 LIRPF y 78 RIRPF, 140 TRLIS y 63 RIS, 27 TRLIRNR y 12 RIRNR). Es cierto, sin embargo, que en determinados casos se entiende que la retención debe practicarse en el momento en que las rentas sean exigibles (arts. 94 RIRPF, 68 RIS y 27 TRLIRNR)⁴⁸. Ahora bien, tal previsión tampoco termina de resolver el problema del nacimiento de la obligación de retención en el contexto del ajuste secundario. En primer lugar, no puede perderse de vista que el ajuste secundario deriva de un ajuste primario practicado por la administración, de manera que no hay exigibilidad de la renta sino una operación secundaria ficticia que recalifica una renta ya pagada (o no) y que tributó de acuerdo con la calificación que en su día le dio el contribuyen-

⁴⁸ Vid. CORDÓN EZQUERRO (2009), pág. 170.

te. Así, en operaciones «gratuitas» (cesión gratuita de un activo) no hubo contraprestación, ni pago, ni exigibilidad de renta alguna, por lo que es dudoso que nazca la obligación de retener en un ajuste secundario que es obra de la ley y se determina en un procedimiento administrativo de acuerdo con una valoración administrativa. En una operación donde la administración ajusta al alza el precio de la operación (v.gr., venta de mercancías de la filial a su matriz no residente) se plantean problemas similares. En operaciones con contraprestación donde la administración ajusta a la baja el precio pagado (v.gr., un canon pagado por una filial a su matriz no residente), la renta ya se pagó y pudo haber soportado la retención (y tributación) derivada de la valoración y calificación realizada por los obligados tributarios, y por tanto surgen cuestiones similares a las planteadas. En segundo lugar, tanto la DGT [V2098-06 (NFC023762) y V0794-06 (NFC021952)] como el TS (STS 25 de junio de 2008) han puesto de manifiesto la problemática que surge en relación con las retenciones y norma imperativa de valoración de las operaciones vinculadas, indicándose que no hay obligación de retener en cesiones gratuitas de bienes a favor de un socio, y que en el marco de préstamos gratuitos la obligación de retener nacería en el momento de la exigibilidad que se concreta en el vencimiento de la operación establecido contractualmente o por aplicación de la normativa civil o mercantil aplicable.

3.2.3. *Ajuste secundario y principio de reserva de ley.*

Al igual que ocurre con el procedimiento y el régimen sancionador, pudieran surgir dudas acerca de si el artículo 16.8 del TRLIS y su desarrollo reglamentario cumplen con el principio de reserva de ley (art. 31.3 CE y 8 LGT). Lo cierto es que la regulación legal del ajuste secundario es enormemente parca y desarrolla de forma insuficiente el procedimiento para la práctica del mismo o su régimen sancionador, por lo que bien pudiera decirse que, al menos en estos aspectos, no se cumplen las exigencias mínimas del principio constitucional en relación con la creación y regulación de hechos imposables (v.gr., no está claro cómo y cuándo deben intervenir en el procedimiento los afectados por el ajuste secundario, ¿a través del procedimiento general del artículo 16.9 del TRLIS o, por el contrario, desde un principio cuando se ponga de manifiesto que recibirán una liquidación recaracterizando la renta que reciben?; igualmente, existen dudas sobre si procede o no y cómo debe articularse el ajuste secundario en casos de ajuste fiscal extracontable realizado por el contribuyente; no está muy claro si se puede sancionar autónomamente la liquidación que se deriva del ajuste secundario o, por el contrario, queda absorbida por la regulada en el artículo 16.10 del TRLIS, existen serias dudas sobre la legalidad de las retenciones vinculadas al ajuste secundario). ¿Ocurre lo mismo con el desarrollo reglamentario del artículo 16.8 del TRLIS en materia de recalificación de la naturaleza de las rentas? En este punto, es cierto que el artículo 16.8 del TRLIS es una norma abierta, que reclama la calificación de la diferencia entre el valor convenido y de mercado que mejor se ajuste a su naturaleza de las rentas puestas de manifiesto. En este sentido, no cabe cuestionar la legalidad del artículo 21 bis del RIS 2008 allí donde las calificaciones que propone se corresponden con las legalmente previstas en el artículo 16.8 del TRLIS. Como es sabido, esto solo ocurre en los supuestos donde existe correspondencia entre el porcentaje de participación del socio y la renta que queda en sus manos o de la sociedad por estar razonablemente vinculadas al porcentaje de participación que mantiene en la sociedad frente a la cual se realiza el ajuste. Sin embargo, cuando la diferencia no se corresponda con el porcentaje de participación, lo cierto es que el artículo 21 bis RIS 2008 realiza calificaciones que puede argumentarse que no se corresponden con la auténtica naturaleza de la operación realizada (¿puede tratarse el exceso de tesorería en manos

de la entidad como renta para esta y liberalidad para el socio? ¿Hay algún ánimo de «donación» u «operación gratuita» en estos casos?) y, por ello, no resulta difícil concluir que existe un exceso reglamentario en este punto que entraña, en definitiva, una vulneración del principio de reserva de ley.

Por otra parte, el propio artículo 21 bis.3 del RIS 2008, que contribuye a mitigar la automatización del ajuste secundario que se deriva de la regulación legal es una norma que, a pesar de sus buenas intenciones, carece por completo de apoyo en el artículo 16.8 del TRLIS, si bien es más difícil que su legalidad se cuestione en vía de recurso porque puede ser la salida para evitar el ajuste secundario para muchos contribuyentes afectados por él.

3.2.4. Ajuste secundario y sanciones.

En epígrafes anteriores ya se mencionó que, bajo la actual regulación, es bastante dudoso que sea posible sancionar la ausencia de ingreso por las retenciones derivadas del ajuste secundario. Es el momento ahora de considerar si la recalificación del exceso de tesorería que entraña el ajuste secundario puede dar lugar a la aplicación de sanciones autónomas de las previstas en el artículo 16.10 del TRLIS. Lo cierto es que, a estos efectos, cuando el ajuste secundario se produzca en relación con los sujetos a los que el artículo 16 del TRLIS y su normativa de desarrollo reglamentaria obliga a llevar documentación en materia de operaciones vinculadas, la posibilidad de sancionar a alguno de los sujetos que intervengan en la operación es bastante dudosa. La redacción del artículo 16.10 del TRLIS está pensando en los ajustes primario y correlativo, no en el secundario, pero, al mismo tiempo, es bastante taxativa, ya que se excluye la aplicación del régimen general sancionador de la LGT en favor del específico de este precepto. A estos efectos, como más arriba se indicaba, la propia incertidumbre acerca de si son sancionables las consecuencias derivadas del ajuste secundario o no de forma autónoma debe llevar a la conclusión de que, por imperativo del principio de seguridad jurídica, no puede aplicarse una sanción distinta de la prevista en el artículo 16.10 del TRLIS.

3.2.5. Ajuste secundario y convenios de doble imposición.

Como ya hemos indicado, el ajuste secundario queda extramuros del ámbito de aplicación del artículo 9 del MC OCDE y los preceptos equivalentes a este. De hecho, se ha visto que la OCDE no es muy proclive a admitir la posibilidad de ajustes secundarios por cuanto pueden producir doble imposición contraria a los objetivos y fines de los CDI y, en definitiva, del principio de plena competencia que regula el artículo 9 del MC OCDE.

Incluso, recientemente, en el Manual sobre Procedimientos Amistosos Efectivos de la OCDE 2008 («MEMAP») se ha recomendado que los acuerdos amistosos en materia de precios de transferencia lleven consigo una reversión del «ajuste secundario» si existe una reversión correlativa del ajuste primario o un acuerdo sobre la repatriación de los fondos en una cantidad equivalente al importe del ajuste realizado. En ambos supuestos, aconseja el Manual, se garantiza que el ajuste secundario no genera doble imposición, sin embargo, el Manual parece escorarse, como opción preferida, hacia el acuerdo sobre repatriación de fondos que impida el ajuste secundario. También la documentación de la

OCDE que ha servido de base a la revisión de los Comentarios al artículo 25 del MC OCDE 2008 deja traslucir su desconfianza y los problemas que puede plantear la realización de ajustes secundarios ⁴⁹.

En la medida en que el Manual constituye un Código de Buenas Prácticas (*soft-law*), no tiene fuerza vinculante directa sobre la Administración o los Tribunales españoles, pero sí tiene un cierto peso para considerar que la automaticidad con que se concibe el ajuste secundario en el artículo 16.8 del TRLIS y el artículo 21.bis del RIS 2008 debe ser repensada o disminuida en operaciones donde resulta aplicable un CDI que siga el MC OCDE, puesto que, en el contexto de estos, la oportunidad de repatriar el exceso de tesorería que termina en manos de una de las partes vinculadas debe ser prioritaria sobre el ajuste secundario.

La invocación y aplicación del Convenio 90/436/CEE para resolver los problemas que pueden derivarse de la realización de los ajustes secundarios suscita cuestiones específicas. En particular, lo cierto es que este convenio está concebido para eliminar la doble imposición económica internacional que resulta de la realización de ajustes primarios realizados por las autoridades fiscales de un Estado miembro, en aplicación del principio de plena competencia, en un contexto donde no media un ajuste correlativo en la base imponible de la otra entidad vinculada residente en otro Estado miembro (incluyendo los casos de EP-Casa Central). Sin embargo, no parece que este Convenio 90/436/CEE esté pensado para resolver los problemas específicos de los ajustes secundarios (*vid.* arts. 1, 4, 6 y 14). Con todo, pensamos que nada impediría a las autoridades competentes resolver de común acuerdo los problemas de «doble imposición» que pueden resultar del ajuste secundario en el marco del Convenio 90/436, aunque insistimos que la resolución de esta problemática no resulta obligatoria de acuerdo con las disposiciones de este convenio.

Bibliografía

- ALONSO GONZÁLEZ [2007]: «Operaciones vinculadas, elusión y fraude fiscal», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 295, octubre.
- BAENA SALAMANCA [2009]: «Las operaciones vinculadas y el ajuste secundario en el Impuesto sobre Sociedades», *Carta Tributaria*, enero.
- BALLERSTEDT [1949]: *Kapital, Gewinn und Ausschüttung bei Kapitalgesellschaften*, Tübingen.
- BRICKER [2001]: en AMANN, *German Tax Guide*, Kluwer.
- BRUGGER [2008]: en *International and EC Tax Aspects of Groups of Companies*, IBFD, Amsterdam.
- CALDERÓN [2004]: *Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades*, Tirant lo blanch, Valencia.
- [2009]: «Precios de Transferencia y Reestructuraciones Empresariales: el Informe OCDE 2008», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 300, enero.

⁴⁹ Al respecto, *vid.* MARTÍN JIMÉNEZ (2009).

- COMBARROS [1988]: *Régimen tributario de las operaciones entre sociedades vinculadas*, Tecnos, Madrid.
- CORDÓN EZQUERRO [2009]: «Valor de mercado y ajuste secundario en las operaciones vinculadas», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF n.º 312.
- EIGELSHOVEN/STEMBER [2008]: «Germany: New Transfer Pricing Rules», *ITPJ*, March/April.
- ESTEVE PARDO [1996]: *Fiscalidad de las operaciones entre sociedades vinculadas y distribución encubierta de beneficios*, Tirant lo blanch, Valencia.
- FALCÓN Y TELLA [2006]: «El nuevo tratamiento de las operaciones vinculadas en el IS y en el IVA», *Quincena Fiscal*, n.º 22.
- GARCÍA HERRERA [2007]: «Algunas reflexiones sobre la nueva regulación de operaciones vinculadas», *QF*, n.º 7.
- GARCÍA NOVOA [2008]: «El ajuste secundario en las operaciones vinculadas», *QF*, n.º 12.
- GOLDSMITH [2000]: «Transfer Pricing in France» en *The treatment of transfer pricing*, IBFD, Amsterdam.
- HELMINEN [1999]: *The Dividend Concept in International Tax Law*, Kluwer, The Hague.
- IFA [1996]: *Secondary Adjustments and related aspects of transfer pricing corrections*, IFA, The Hague.
- KANEKO, «Secondary Adjustments», BIFD, 1995, págs. 490 y ss.
- KROPPE/RASCH [2004]: «Interpretation of the Arm's Length Principle under Art. 9 of the OECD Model Tax Treaty: Does the Arm's Length Principle Conver Formal Requirements?», *ITPJ*, n.º 1.
- LOWELL *et alter* [1996]: *US International Transfer Pricing*, Boston, Warren, Gorham & Lamont, vol.1.
- MARTÍN JIMÉNEZ [2009]: «El procedimiento amistoso», en CARMONA/CALDERÓN/MARTÍN/TRAPÉ, *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Ciss, Valencia (en prensa).
- PETERSON/HONER, en IFA [1996]: *Secondary Adjustments and related aspects of transfer pricing corrections*, IFA, The Hague.
- SALA GALVÁN [2003]: *Los precios de transferencia internacionales. Su tratamiento tributario*. Tirant, Valencia.
- SANZ GADEA [2004]: *Impuesto sobre Sociedades*, Estudios Financieros, Madrid.
- [2007]: «Modificaciones introducidas en el IS por las leyes 35/2006 y 36/2006», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 287.
- SCHNORBERGER [1999]: «The application of Transfer Pricing rules and the definition of Associated Enterprises», *International Transfer Pricing Journal*, September/October.
- VOGEL [1997]: *Double Taxation Conventions*, Kluwer, Deventer.
- VOGEL/SHANNON/DOERNBERG/VAN RAAD, [1990] *US Income Tax Treaties*, vol.1, Kluwer, Boston.
- WARNER [1998]: «Conforming and secondary adjustments under section 482», *Tax Management International Journal*, Aug 7.

EL FACTOR DE AGOTAMIENTO EN LA MINERÍA: CUESTIONES BÁSICAS Y CONTROVERSIAS

PABLO NAVAZO CUADRADO

Abogado. Asesor Fiscal.

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Carlos PALAO TABOADA, don Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, doña M.^a José LEZA ANGULO, don Alfonso MARTÍNEZ GARCÍA MONCO, don Francisco PALACIO RUIZ DE AZAGRA y don José Ramón RUIZ GARCÍA.

Extracto:

EL régimen del Factor de Agotamiento de la minería (en adelante, «FA») es un régimen incentivador para las empresas mineras que tiene por objeto compensar los sobrecostos que la actividad minera soporta en relación con otras actividades industriales, así como fomentar la promoción, desarrollo, exploración, investigación y explotación de recursos mineros. Todo ello como base de garantía de abastecimiento de materias primas minerales a la industria y a la población favoreciendo al mismo tiempo la independencia y fortaleza económica del Estado.

Sin embargo, el régimen del FA debe poseer unas garantías mínimas con respecto a su regulación legal que ayuden a incentivar la aplicación del mismo con el objetivo de impulsar la investigación y la iniciativa empresarial, bases para el crecimiento económico del país.

Dicha garantía en la regulación legal no existe actualmente en España. La legislación sobre el FA ha permanecido invariable durante casi 30 años y los criterios administrativos y jurisprudenciales han seguido una interpretación estricta de la norma que, a nuestro entender, ha dejado de lado el propio sentido del régimen. Lo anterior ha sido consecuencia de una pobre labor interpretativa y de desarrollo legal y reglamentario de un régimen que fue transpuesto de manera casi literal en nuestro ordenamiento de la regulación existente en los Estados Unidos. A dicha circunstancia se le une el hecho de que el régimen del FA requiere de elementos y definiciones técnicas que no han sido desarrollados de manera adecuada para ser incorporados a la legislación tributaria en aras a una seguridad jurídica.

El trabajo expuesto pretende servir de base para una mejor comprensión del régimen con el objetivo de servir a una correcta aplicación e interpretación del mismo, de forma que el FA se convierta en una herramienta útil para fomentar uno de los pilares económicos del país: la investigación y explotación sobre los recursos naturales de los que afortunadamente goza nuestro país.

Palabras clave: factor de agotamiento, *depletion allowance*, aprovechamiento minero, transformación del mineral y fórmula circular.

Sumario

1. Introducción.
2. Razón de ser y origen.
3. El FA y el DA.
4. Regulación.
5. Controversias.
 - 5.1. Primera modalidad (30%).
 - 5.1.1. El problema del concepto del aprovechamiento del recurso minero.
 - 5.1.2. «Importe» destinado en concepto de FA.
 - 5.2. Segunda modalidad (15%).
 - 5.2.1. Valor de los minerales consumidos por las empresas.
 - 5.2.2. Límite máximo de la modalidad del 15%.
 - 5.3. Cuestiones controvertidas comunes a ambos regímenes.
 - 5.3.1. El FA como reductor de la BI: la fórmula circular.
 - 5.3.2. Otras controversias.

Bibliografía.

«¿Por qué poseemos el régimen del factor de agotamiento? Porque quiero a una América rica. (...). Y es porque en mi creencia de que América va a tener el crecimiento del que tanto él (Kennedy) como yo hablamos y queremos, lo que hay que hacer es no desincentivar la iniciativa empresarial, no desanimar a la gente a que explore y descubra más petróleo y minerales, sino animarles.»

Richard NIXON. *Tercer Debate entre Kennedy y Nixon: Jueves, 13 de octubre de 1960.*

1. INTRODUCCIÓN

En una curiosa información emitida por el *Mineral Information Institute* publicada en el 2006 se señalaba que cada ser humano desde que nace hasta que fallece consume una media de 598 kg de cobre, 14.079 kg de sal, 9.715 kg de arcilla, 351 kg de zinc, 775.643 kg de piedra, arena y grava, 10.629,93 kg de roca fosfática, 2.710 kg de bauxita, 14.959 kg de hierro, 33.109 kg de cemento y 30.341 kg de otros minerales. Sin duda, sorprende la cantidad de recursos minerales que son esenciales en la vida del ser humano. Es por ello, que a nadie le debe sorprender el hecho de que uno de los factores claves de la fortaleza económica de un país se base en la cantidad de recursos naturales que posee y su capacidad para explotarlos. En este sentido, casi todos los países industrializados aplican políticas fiscales tendentes a favorecer la explotación de los recursos naturales existentes en sus territorios. Los cercanos acontecimientos que han rodeado el suministro del recurso natural prioritario en el mundo (*i.e.*, el petróleo) así como la consideración de los minerales y materias primas como valores refugio ante crisis económicas no hace más que confirmar que, con independencia de cualquier otra consideración de tipo político o geográfico, el Estado que goza de recursos naturales, posee riqueza en el sentido más estricto de la palabra porque es dueño del origen de la misma, la materia prima, que es obtenida en su territorio, mar territorial o plataforma continental, siendo, en la mayoría de los casos, todos los yacimientos de origen natural y demás recursos geológicos existentes, con carácter general, de dominio público y sobre los cuales el Estado puede asumir directamente o ceder su investigación y aprovechamiento (a través de concesiones) ¹.

En este sentido, y ante un mundo cada vez más globalizado en el cual cada Estado aprovecha sus recursos naturales como garantía de independencia y fortaleza económica, se hace necesario tener un marco legal que favorezca la iniciativa privada en la explotación de los recursos naturales. Si bien la evolución de la producción de productos energéticos y minerales metálicos ha decrecido en España en los últimos años, la producción de rocas y minerales industriales ha experimentado un crecimiento espectacular hasta ocupar uno de los primeros lugares a nivel mundial. No en vano, España posee las segundas reservas mundiales de celestina, después de México, es el único productor de

¹ Artículo 1.1 de la Ley 22/1973 de Minas.

Europa de sulfato sódico y de sepiolita, con el 70% de los recursos mundiales; es el segundo productor europeo de fluorita; primer productor europeo y tercero mundial de yeso; goza de la mayor reserva europea en arenas feldespáticas y se encuentra a la cabeza de Europa en la producción y exportación de piedras naturales como el granito, mármol y pizarra ².

En España, con independencia de medidas gubernamentales muy antiguas que fueron adoptadas para favorecer la industria minera y de hidrocarburos, existen actualmente dos regímenes fiscales especiales tendentes a favorecer e incentivar la industria minera y energética. Estos son:

- (i) Régimen Fiscal de la Minería: a través de la libertad de amortización y el régimen del factor de agotamiento.
- (ii) Régimen Fiscal de los Hidrocarburos.

En este artículo nos centraremos en desarrollar uno de los beneficios fiscales aplicables dentro del Régimen Fiscal de la Minería como es el denominado Factor de Agotamiento. El Factor de Agotamiento (en adelante, «FA») tiene su origen legal más remoto en la Ley 22/1973, de 21 de julio, de Minas ³ (en adelante, «Ley de Minas») y su régimen fue inicialmente desarrollado a través de la Ley 6/1977, de 4 de enero, de Fomento de la Minería ⁴ y el Real Decreto 1167/1978, de 2 de mayo, por el que se desarrolla el Título III, Capítulo II, de la Ley 6/1977. Su regulación actual se contiene en el Capítulo IX del Título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, «IS» o «LIS») ⁵.

Don Alfonso Gota Losada, ponente de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo ha definido el FA como «...un instrumento o medida fiscal que tiene presente la existencia de activos agotables, que se caracterizan porque su explotación económica lleva consigo su propio agotamiento, como sucede con los activos mineros, los petrolíferos (hidrocarburos), los forestales y otros ⁶».

Con independencia de la regulación pormenorizada que del FA se realice más adelante, baste adelantar que el FA se concreta en la posibilidad de reducir la Base Imponible (en adelante, «BI») del IS, bajo dos modalidades y límites diferentes:

- En el importe de las cantidades destinadas, en concepto del FA, al aprovechamiento de uno o varios de los recursos mineros incluidos en las secciones C) y D) de la Legislación Minera ⁷ con el límite del 30% de la parte de BI correspondiente a dichos aprovechamientos.

² Datos obtenidos del Instituto Geominero de España sobre información obtenida de estudios propios, ENEFA y OFICEMEN. Datos obtenidos del Observatorio de la Piedra Natural.

³ Disposición final segunda: «...el Gobierno adoptará, a propuesta del Ministerio de Hacienda, las disposiciones necesarias para implantar el factor de agotamiento en la exacción del impuesto que grava los rendimientos de las Empresas mineras...».

⁴ Capítulo II, Sección segunda (arts. 30 a 39).

⁵ Artículos 99 a 101.

⁶ Sentencia de 22 de mayo de 2004 de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo. N.º de Recurso 4413/1999 (NFJ019011).

⁷ Ley 54/1980, de 5 de noviembre, que modifica la Ley de Minas.

- Hasta el 15% del valor de los minerales vendidos en el caso de materias primas minerales declaradas prioritarias en el Plan Nacional de Abastecimiento ⁸ (considerándose también como tales los consumidos por las mismas empresas para su posterior tratamiento o transformación). En este caso, la dotación al FA no podrá ser superior a la parte de BI correspondiente al tratamiento, transformación, comercialización y venta de las sustancias obtenidas de los aprovechamientos señalados y de los productos que incorporen dichas sustancias y otras derivadas de ellas.

En ambos casos, y como contraprestación al beneficio otorgado, las cantidades que anualmente reduzcan la BI por este concepto deberán ser reinvertidas en los 10 años siguientes en una serie de activos o gastos relacionados con la actividad minera debiendo incrementarse la cuenta de reservas del sujeto pasivo en el importe que redujo la BI en concepto de FA. El importe de dicha reserva solo podrá disponerse libremente a medida en que se vayan amortizando las inversiones realizadas o en 10 años en el caso que la reinversión se hubiera materializado en la suscripción o adquisición de valores representativos del capital social de empresas dedicadas en exclusividad a determinadas actividades mineras.

2. RAZÓN DE SER Y ORIGEN

¿Cuál es la razón para conceder este beneficio fiscal a la actividad minera en detrimento de otras actividades?

Dos son las razones fundamentales que justifican su existencia:

1. Las inherentes dificultades técnicas de la industria minera.

La actividad minera se caracteriza por una serie de connotaciones desconocidas en otros sectores como son:

- **Los altos costes económicos y administrativos aparejados a su actividad:** la obtención y ejecución de los permisos de exploración e investigación conllevan altos costes en muchos casos no amortizados si la calidad del mineral o el volumen de reservas previsibles no aconsejan la explotación.
- **El recurrente agotamiento de la materia prima objeto de la actividad, el denominado yacimiento minero,** que implica la búsqueda permanente de nuevos yacimientos y la pérdida de activos inmateriales (concesiones de explotación), materiales (instalaciones fijas a pie de explotación no trasladables a otras zonas en caso de explotación a cielo abierto) u otras inversiones como pozos, galerías y rampas (en caso de explotaciones subterráneas).

⁸ Incluidas en el Real Decreto 387/1998, de 13 de marzo, el Real Decreto 3427/2000, de 15 de diciembre, y el Real Decreto 647/2002, de 5 de julio, por el que se declaran las materias primas y actividades con ellas relacionadas.

- **La propia naturaleza de la materia prima objeto de la industria minera**, el mineral, que requiere de una serie de actividades industriales previas y necesarias para su aplicabilidad práctica o uso industrial.
- **Frecuente insularidad del yacimiento** que implica la continua necesidad de trasladar maquinaria y personal al lugar donde se encuentra el yacimiento con los altos costes y riesgos que ello implica.

Lo anterior explica que, a diferencia de otros sectores en los que la continuidad estrictamente industrial depende de la renovación de sus instalaciones fijas, en el sector de la minería, la continuidad del negocio está supeditada a unas variables que justifican desde un punto de vista económico objetivo la creación de un beneficio fiscal que, de alguna forma, compense los gastos adicionales inherentes de la actividad minera con respecto a otro tipo de actividades industriales.

2. Criterios de política económica como es el favorecer la promoción, desarrollo, exploración, investigación y explotación de beneficios mineros con el «...fin de procurar el abastecimiento de materias primas minerales a la industria» tal y como se exponía en el artículo 1 de la Ley 6/1977.

Sin duda, y con independencia de la razón expuesta en primer lugar, la toma de conocimiento en España de la importancia de la explotación de los recursos naturales como forma de independencia (asegurar al país de los recursos naturales de valor estratégico suficientes) y liderazgo económico, favoreciendo su promoción y explotación, fue la segunda de las razones que originaron el nacimiento del beneficio fiscal del FA en España.

Sin embargo, es necesario resaltar que el régimen del FA instaurado en España en absoluto fue original sino que tomó como base el modelo ya vigente en Estados Unidos bajo la denominación de *Depletion Allowance* (en adelante, «DA»). En este sentido, es esencial detenernos en el análisis de la regulación del DA para poder entender e interpretar de manera adecuada el FA instaurado en nuestra legislación.

3. EL FA Y EL DA

Como se acaba de señalar, el FA trae su origen en el DA estadounidense⁹ vigente en los Estados Unidos desde hace casi un siglo permitiendo un desarrollo normativo e interpretativo que ha otorgado una importante seguridad jurídica en su aplicación y de la que, inexplicablemente, carecemos en España.

⁹ Tal y como señala don Alfonso Gota Losada en la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de mayo de 2004 (NFJ019011) que establece que «el *depletion allowance* (...) han servido de precedente a nuestro Factor de Agotamiento».

Su origen se remonta al año 1913 ¹⁰ y, más concretamente, a la industria petrolera, permitiendo a los productores de petróleo obtener una deducción del 5% de su beneficio, limitada al coste de adquisición de la propiedad donde se explotaba el recurso; dicho porcentaje quedó elevado hasta un 27,5% en el año 1926 ¹¹. Hoy en día, el DA se aplica igualmente a la industria de los hidrocarburos y a la de los minerales con distintos porcentajes de deducción según el mineral de que se trate, con unos límites máximos. De esta forma, parece adecuado y necesario utilizar la experiencia y desarrollo normativo existente en el país de origen de este régimen para dar luz a las lagunas interpretativas que actualmente existen sobre el FA. Y creemos que esto es así porque, pasados más de 30 años desde su primera regulación en España, siguen existiendo controversias que no hacen más que desincentivar la aplicación de un régimen que, por el contrario, debe servir para impulsar la investigación y la iniciativa empresarial, bases para el crecimiento económico de cualquier Estado.

El DA se encuentra regulado actualmente en el Internal Revenue Code ¹² (en adelante, «IRC») estadounidense bajo dos posibles modalidades:

1. El denominado *cost method* ¹³.

Partiendo de la base de que el yacimiento minero es un activo depreciable, la modalidad *cost method* es un sistema de recuperación del valor de la inversión, que va quedando inutilizada a medida que el yacimiento se agota. De esta forma se considera que, a medida que se van consiguiendo beneficios mediante la extracción del recurso minero, parte de los mismos no deben someterse a tributación a los efectos de recuperar el coste de la inversión realizada.

De esta forma, se permite al contribuyente dividir el coste total de la inversión entre las unidades totales estimadas de recurso mineral a extraer, siendo la cantidad a deducir anualmente (dotación al DA) el cociente resultante de dividir el valor total de la inversión entre las unidades totales que se estima a extraer multiplicado por las unidades efectivamente extraídas anualmente.

La fórmula de cálculo sería como sigue:

$$\text{Dotación anual al DA} = \frac{\text{Capital total invertido en el activo agotable}}{\text{Volumen total del yacimiento}} \times \text{Unidades extraídas en el año}$$

Curiosamente, este método fue introducido de manera casi literal en España como sistema contable de amortización, no como un régimen fiscal especial, en el Plan Contable Especial o Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas de la Minería del Carbón de

¹⁰ Revenue Act de 1913.

¹¹ Revenue Act de 1926.

¹² Internal Revenue Code 1986, as amended.

¹³ IRC Title 26. Subtitle A. Chapter 1. Part 1. Section 611.

1984¹⁴, todavía vigente. En el Grupo 2 del citado Plan Contable referido al Inmovilizado se incluía a las «Minas»¹⁵. En la introducción de dicho Plan se establecía que las Minas «contienen bienes no renovables (el mineral) que disminuyen en función del tonelaje extraído». De este modo, el Plan contempla dos cuentas, la 685 «Agotamiento de minas» y –contrapartida– la 285 «Agotamiento Acumulado de Minas», con las que se «contabilizará el agotamiento que sufran las minas en función del tonelaje extraído durante el ejercicio. Para ello se aplicará a cada tonelada métrica extraída el resultado de dividir la inversión en minas por las toneladas métricas previsibles a explotar, según datos obtenidos por la evaluación técnica de las reservas de carbón».

En puridad, se trata de un sistema de amortización que tiene en cuenta la peculiaridad de la inversión (producida sobre derechos de explotación de un recurso mineral) y en el que, al existir inherentes dificultades a la hora de determinar un período de amortización del bien (yacimiento minero) con carácter previo y fijo, se adopta un sistema de amortización basado en el volumen total de reservas mineras esperadas en el yacimiento y las reales obtenidas anualmente.

Este sistema (*cost method*) fue el primer tipo de DA existente en la legislación estadounidense pero que poseía inherentes dificultades al no poder determinarse a priori con exactitud el volumen total de reservas del yacimiento; en España tal y como se ha señalado y a diferencia de Estados Unidos, el citado sistema no se considera un régimen fiscal especial, sino un tipo de amortización únicamente aplicable a las Empresas Mineras del Carbón a través del Plan Contable especial para dichas empresas.

2. El denominado *percentage method*¹⁶.

En este sistema el contribuyente aplica una reducción (calculada como un porcentaje que varía desde un mínimo del 5% hasta un máximo de un 22% dependiendo del mineral de que se trate) sobre el denominado Beneficio Bruto de la Propiedad¹⁷ (*Gross Income of Propert* y, en inglés). El «*beneficio bruto de la propiedad*» es, a su vez, definido como el beneficio bruto de la minería (*Gross Income from Mining*) siendo, por último, definido el término minería (*Mining*) como aquella actividad que incluye no solo la actividad de extracción de los minerales sino también (i) ciertos procesos de tratamiento definidos expresamente en el IRC¹⁸ así como (ii) el transporte del mineral desde el punto de extracción (yacimiento minero) hasta las plantas de tratamiento¹⁹. Finalmente, se establece como límite máximo de reducción (dotación al DA) el 50%²⁰ de la BI obtenida de la propiedad (*the taxpayer's taxable income from the property*) computada dicha BI excluyendo la propia reducción por DA.

¹⁴ Aprobado por Orden Ministerial de 10 de febrero de 1984.

¹⁵ Como «Yacimientos minerales y sus contenidos de carbón».

¹⁶ IRC Title 26. Subtitle A. Chapter 1. Part 1. Section 613.

¹⁷ Excluyendo una cantidad igual a cualquier renta o canon pagado por el sujeto pasivo con respecto a la propiedad.

¹⁸ Que varían según el mineral de que se trate.

¹⁹ Siempre que la distancia no sea superior a 50 millas. IRC Title 26. Subtitle A. Chapter 1. Part 1. Section 613 (c) (1), (2) (3) y (4).

²⁰ Del 100% en el caso de gas y petróleo.

Esta complicada definición posee, sin embargo, una importancia capital a los efectos de interpretar nuestro FA. Y es que, sin lugar a dudas, el FA regulado en nuestra legislación vuelve a ser una adaptación casi literal de la modalidad *percentage method* del DA estadounidense. No en vano, ambos sistemas recogen una reducción de la BI que se cuantifica como un porcentaje aplicable sobre un concepto, en principio, indeterminado, como es el «*beneficio bruto de la propiedad*» en la legislación estadounidense equivalente al concepto de «*aprovechamiento de un recurso minero*» en el caso de la legislación española. Finalmente, en ambos sistemas se establece un límite máximo de dotación al FA: el 50% de la BI obtenida de la propiedad en el caso del DA estadounidense o el 30% de la BI correspondiente al aprovechamiento minero en el FA español ²¹. Esquemáticamente, las similitudes entre ambos sistemas pueden reflejarse a través del siguiente cuadro:

Características	Depletion Allowance («DA»)	Factor de Agotamiento («FA»)
Base del Régimen Fiscal	Reducción de la BI.	Reducción de la BI.
Concepto indeterminado como base de reducción de BI	Ingreso Bruto de la Propiedad (Minería).	Aprovechamiento Minero.
Porcentaje de reducción dependiendo del mineral	5%-22%	15% o 30%
Límite máximo de la reducción	50% de la BI obtenida de la propiedad.	30% de la BI correspondiente al aprovechamiento minero.

Resulta evidente que de la correcta definición y alcance de dichos términos depende, en gran medida, la correcta aplicación del régimen FA y en este sentido, la legislación estadounidense ha definido y desarrollado de manera adecuada su alcance, situación que, incomprensiblemente no ha ocurrido en nuestra normativa, con las importantes consecuencias negativas que de esa indefinición se han derivado.

De esta forma, mediante el presente trabajo se pretende, no tanto explicar el régimen del FA en todos sus puntos, sino analizar de manera exhaustiva las controversias esenciales que afectan al mismo recurriendo para ello al análisis de su origen legal, es decir, a través del DA existente en los Estados Unidos ²², todo ello en relación con los criterios interpretativos emitidos por la Dirección General de Tributos («DGT»), y las resoluciones y sentencias de los Tribunales sobre dichas controversias.

4. REGULACIÓN

A pesar de que la primera regulación del FA en España acaba de cumplir los 30 años, en concreto a través de la Ley 6/1977 y su Reglamento de Desarrollo, el Real Decreto 1167/1978, ambos

²¹ O el límite de la parte de BI correspondiente al tratamiento, transformación, comercialización y venta de las sustancias obtenidas de los aprovechamientos señalados y de los productos que incorporen dichas sustancias y otras derivadas de ellas.

²² En concreto la de las Salas de lo Contencioso-Administrativo de 22 de mayo de 2004 [N.º de Recurso 4413/1999 (NFC019011)] con don Alfonso Gota Losada como Ponente y la de 2 de febrero de 2007 (...) con don Frías Ponce reproduciendo gran parte de la Sentencia anterior establecen con respecto al FA que «el Derecho Tributario foráneo ha respondido a estas circunstancias mediante instrumentos fiscales "ad hoc", entre los cuales hay que destacar la "Depletion Allowance", norteamericana, y el "Reconstitution de Gisement", francés, que han servido de precedente a nuestro Factor de Agotamiento, establecido por la Ley 6/1977, de 4 de enero, de Fomento de Minería.»

derogados en sus respectivas partes sobre el FA ²³, su regulación se ha mantenido invariable en sus líneas básicas desde entonces hasta nuestros días.

Merece la pena reproducir el extracto de la Exposición de Motivos de Ley 6/1977 referida al FA que señala: «Se regula dentro de nuestro sistema tributario la figura del factor de agotamiento, que favorecerá la investigación minera y la puesta en explotación de yacimiento, permitiendo por tanto, sustituir los criaderos agotados por otros mediante el descubrimiento y removilización de nuevas reservas. En la generalidad de los casos la dotación a la cuenta correspondiente podrá hacerse por deducción de una parte de la base imponible del impuesto sobre sociedades o del industrial, cuota de beneficios. Cuando se trate de materias primas declaradas prioritarias, podrá optar la empresa por practicar la deducción sobre un porcentaje del valor de los minerales vendibles, lo que configure un régimen decididamente estimulante».

La vigente regulación del FA se contiene en los artículos 98, 99, 100 y 101 de la Ley del IS. Tal y como hemos señalado, a pesar de que la primera regulación de este régimen fue introducida hace más de 30 años, sus líneas básicas han permanecido invariables. De esta forma, el régimen del FA:

1. Permite una reducción de hasta un 30% de la parte de la BI correspondiente a la cantidad destinada, en concepto de FA, por los sujetos pasivos que realicen al aprovechamiento de determinados recursos mineros:
 - Los comprendidos en la sección C) del artículo tercero de la Ley de Minas, y de la sección D) creada por la Ley 54/1980, de 5 de noviembre, y que modifica la Ley de Minas.
 - Los obtenidos a partir de yacimientos de origen no natural pertenecientes a la sección B) del referido artículo, siempre que los productos recuperados o transformados se hallen clasificados en la sección C) o D) anteriormente descrita.
2. En caso de que los aprovechamientos se realicen sobre aquellas materias primas minerales declaradas prioritarias en el Plan Nacional de Abastecimiento se puede optar a que la reducción en la BI sea de hasta el 15% del valor de los minerales vendidos, considerándose también como tales los consumidos por las mismas empresas para su posterior tratamiento o transformación. En este caso, la dotación para el FA no podrá ser superior a la parte de la BI correspondiente al tratamiento, transformación, comercialización y venta de las sustancias obtenidas de los aprovechamientos señalados y de los productos que incorporen dichas sustancias y otras derivadas de ellas.
3. Las cantidades que reducen la BI en concepto de FA deben ser reinvertidas en los gastos, trabajos e inmovilizados directamente relacionadas con las siguientes actividades mineras:

²³ Ni la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, ni el actual Real Decreto Legislativo 4/2004 por las que se aprobaron las Leyes del IS establecieron expresamente la derogación del mismo aunque el último inciso del apartado 1 de la disposición derogatoria de la Ley 43/1995 hacía intuir que el mismo quedaba derogado al establecer que «igualmente quedarán derogadas todas las normas legales y reglamentarias relativas a la obligación de contribuir por este impuesto» por lo que se daba a entender que la regulación normativa del régimen del FA hasta ahora desarrollado por el Real Decreto 1167/1978 quedaba a su vez derogado al ser transpuesto la regulación de dicho régimen en la propia Ley del IS.

- Exploración e investigación de nuevos yacimientos minerales y demás recursos geológicos.
 - Investigación que permita mejorar la recuperación o calidad de los productos obtenidos.
 - Investigación que permita obtener un mejor conocimiento de la reserva del yacimiento en exploración.
 - Suscripción o adquisición de valores representativos del capital social de empresas dedicadas exclusivamente a las actividades referidas en los tres puntos anteriores así como en la explotación de los recursos geológicos clasificados en la sección C) y D) de la Legislación Minera.
 - Laboratorios o equipos de investigación aplicables a las actividades mineras de la empresa.
 - Actuaciones comprendidas en los planes de restauración previstos en el Real Decreto 2994/1982, de 15 de octubre, sobre restauración de espacios naturales afectados por actividades extractivas.
4. El plazo para la inversión de la cantidad que en concepto de FA haya reducido la BI debe reinvertirse en el plazo de 10 años contados a partir de la conclusión de cada período impositivo desde que se dotó la cantidad al FA.
 5. En cada período impositivo deberán incrementarse las cuentas de reservas de la entidad en el importe que redujo la BI en concepto de FA obligando recoger en la memoria de los 10 ejercicios siguientes a aquel en que se realizó la correspondiente reducción, el importe y las inversiones realizadas con cargo a dicha reserva. Estos hechos podrán ser objeto de comprobación durante este mismo período.
 6. Las reversas constituidas en concepto de FA solo podrán disponerse libremente a medida que se vayan amortizando las inversiones realizadas o a los 10 años desde que se suscribieron las correspondientes acciones o participaciones financiadas con dichos fondos.
 7. Las inversiones financiadas por aplicación del FA no podrán acogerse a las deducciones previstas en el capítulo IV del título VI «*Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades*».
 8. Transcurrido el plazo de los 10 años sin haberse invertido o habiéndose invertido inadecuadamente el importe correspondiente, se integrará en la BI debiendo liquidarse los correspondientes intereses de demora.

5. CONTROVERSIAS

De la regulación expuesta anteriormente se podría concluir que el FA establece un sencillo régimen fiscal que no conlleva aparejado grandes discrepancias. Al fin y al cabo, regula un beneficio

fiscal mediante una reducción de la BI del IS, supeditado a la obligación de que el ahorro derivado de su aplicación se reinvierta en gastos y activos que favorezcan la restauración, búsqueda de explotaciones o investigación minera en un plazo de 10 años desde la aplicación del beneficio. Como habitualmente ocurre, cualquier regulación fiscal que existe solo es sencilla hasta que su aplicabilidad práctica provoca las controversias.

En muchas ocasiones, los problemas interpretativos en torno a la aplicación del FA vienen derivados de la doble naturaleza del régimen: la afectada por su específica regulación tributaria y aquella que se deriva del carácter técnico del mismo, en la medida en que su correcta aplicación se basa del análisis del concreto significado de ciertos conceptos provenientes de la normativa reguladora de la actividad minera, creando una dispersión normativa e interpretativa altamente perjudicial.

Como antes se ha señalado, el objeto de este trabajo es profundizar en los conceptos más controvertidos que rodean a este régimen fiscal a los efectos de lograr un grado de seguridad jurídica razonable en su aplicación. A los efectos de un estudio más analítico, hemos dividido este apartado en los siguientes puntos:

Las controversias propias de cada una de las modalidades individualmente consideradas:

- **Primera modalidad (30%):** el concepto de aprovechamiento minero y el importe destinado al FA.
- **Segunda modalidad (15%):** valor de los minerales consumidos por las empresas y límite máximo de la modalidad del 15%.

Las controversias comunes a ambas modalidades.

- La denominada «fórmula circular».
- Otras controversias.

5.1. Primera modalidad (30%).

5.1.1. *El problema del concepto del aprovechamiento del recurso minero.*

5.1.1.1. Distinción conceptual: aprovechamiento vs. transformación.

Si el régimen del FA establece en la primera de sus modalidades la posibilidad de reducir hasta un 30% de la parte de la BI correspondiente al «aprovechamiento» de determinados recursos mine-

ros, resulta evidente que una correcta definición del término aprovechamiento minero a estos efectos es lo primero sobre lo que debe existir una seguridad jurídica.

Pues bien, nos atrevemos a decir que sobre el término «*aprovechamiento*» del recurso minero, siendo el término clave de la regulación del FA, se han dado lo que comúnmente se denominan «palos de ciego» al no haberse definido de una manera concreta y detallada a lo largo de toda la historia de regulación del FA en España.

La Ley General Tributaria (en adelante, «LGT») establece en su artículo 12, apartado 2, que «En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda».

Ciertamente, el término aprovechamiento minero no se encuentra definido en la normativa tributaria ni, como muchas veces se ha pretendido, expresamente en la normativa minera. Tradicionalmente, la Administración Tributaria a través de las contestaciones de la DGT y los Tribunales a través de sus resoluciones y sentencias, han optado por una interpretación literal, estricta, simple y no finalista de este concepto basada en lo que las leyes reguladoras de la actividad minera establecen al respecto; es decir, el aprovechamiento minero equivale a la explotación o extracción de yacimientos de minerales, por lo que las operaciones de tratamiento, transformación, o beneficio de minerales no deben tenerse en consideración al efecto de determinar el importe del FA ²⁴.

Esta sucinta definición no es más que una transposición que de dicho concepto se contiene en la Ley de Minas, primero, y la Ley 6/1977, posteriormente. Así, en la primera de estas leyes se asemeja en numerosos artículos la actividad de aprovechamiento con la de la «explotación» y, a su vez, el término explotación se ha identificado con el de «extracción». Por su parte, la Ley 6/1977, de 4 de enero, en su artículo 2 establece que el aprovechamiento del yacimiento es una actividad diferenciada del simple «tratamiento, beneficio o primera transformación» de materias primas. Los términos extracción, explotación, tratamiento, transformación y beneficio del recurso minero son los términos recurrentes que rodean al régimen del FA.

De lo que no cabe duda es que todas las actividades enumeradas anteriormente se corresponden, dentro de la actividad minera, con dos momentos claramente diferenciados en el tiempo: un primer momento en que se desarrollan actividades mineras que denominaremos como de utilidad básica (de aprovechamiento minero) y un momento posterior donde se desarrollan otras actividades que denominaremos como complejas. El problema fundamental radica en que nunca se ha definido con claridad qué clase de actividades en concreto se incluyen en una u otra fase. La conclusión es que nunca ha existido seguridad jurídica sobre el significado del término aprovechamiento minero.

En este sentido, se ha de hacer una mención especial a la Consulta Vinculante núm. V0654/2006 de la DGT, de 5 de abril (NFC022444), que abrió un importante debate interpretativo en este sentido.

²⁴ DGT Consultas 1998/1997 de 30 de septiembre de 1997 (NFC007013); Consulta Vinculante V0084/1999 de 4 de octubre de 1999 (NFC010299); 0276/2005 de 18 de noviembre de 2005 (NFC032677) y V0131/2006 de 23 de enero de 2006 (NFC021746); Resolución del TEAC de 19 de enero de 2007 [R.G. 2147/2005 (NFJ025669) y de 25 de septiembre de 2008 (NFJ030462)].

En dicha consulta y como respuesta a la pregunta del alcance del término aprovechamiento minero dentro del régimen del FA con respecto a un recurso minero correspondiente a la sección C) («Pizarra»), se señaló que las actividades de corte, pulido y embalado de un mineral se consideran actividades de explotación, es decir, actividades de aprovechamiento minero (de utilidad básica), sin llegar a considerarse como tratamiento o transformación (complejas): señala la Consulta «...parece desprenderse que no hay tratamiento ni transformación de un mineral cuando, sin alterar las condiciones químicas ni físicas del mismo, la única operación realizada es reducir el tamaño de un mineral, esto es, el mineral extraído del yacimiento tendría una aplicación práctica inmediata en su utilización que solo lo impide el tamaño ²⁵».

De la consulta se obtiene una importante conclusión: que el concepto de aprovechamiento minero no se limita a la simple actividad extractiva; comprende además de esta, todas aquellas actividades que no alteren la condición química o física del mineral más allá de lo necesario para su aplicación práctica inmediata. En este sentido, es esencial la identificación realizada entre aprovechamiento minero y «aplicabilidad práctica inmediata». Y es que es razonable considerar que solo existe provecho o aprovechamiento de un mineral cuando se obtiene del mismo una utilidad o aplicabilidad práctica. En definitiva, el término aprovechamiento bajo esta interpretación se encuentra más cercano al de «sacar el máximo rendimiento ²⁶» o al de «sacar provecho ²⁷» que al de simple «extracción» del mineral, como muchas veces se ha pretendido a los efectos de limitar la aplicación del beneficio fiscal del FA.

La citada resolución de la DGT allanó el camino hacia una correcta interpretación del concepto de aprovechamiento minero pero no fue suficiente ²⁸: ¿Puede aplicarse esta interpretación a toda clase de minerales? Es difícil de creer: en el caso de determinados recursos minerales como la mayoría de las rocas ornamentales (la pizarra, citada en la consulta) que solo necesitan de pequeñas modificaciones físicas (corte y pulido, fundamentalmente) para su aplicabilidad práctica inmediata, no existiría actividad minera sobre dichos recursos distinta al aprovechamiento a los efectos de aplicar el FA. Sin embargo, la cuestión se complica en el caso de encontrarnos con otros recursos minerales para cuya aplicación práctica se requiera una actividad más compleja. Por ejemplo, ¿Qué ocurría si la aplicabilidad práctica de un mineral dependiera de una importante alteración física del mismo (que no su estado químico) debiendo someter al mineral a diversos procesos industriales complejos? ¿Y si fuera necesaria la incorporación de determinados aditivos que, sin alterar su estructura química, fueran imprescindibles para la citada aplicabilidad práctica? ¿Estarían las citadas actividades incluidas en el término aprovechamiento teniendo en cuenta que dichas actividades son imprescindibles para dotar al citado mineral de una *aplicación práctica* o utilidad en los términos citados por la consulta?

²⁵ A los efectos de esta interpretación acude a la definición que de los recursos de la sección A) realiza la Ley de Minas al definir dichos recursos como «aquellos cuyo aprovechamiento único sea el de obtener fragmentos de tamaño y forma apropiados para su utilización directa en obras de infraestructura, construcción y otros usos que no exigen más operaciones que las de arranque, quebrantado y calibrado». Sin embargo, a pesar de que la consulta acude a esta definición para justificar su respuesta no podemos más que criticar dicha alusión al resultar confusa: no consideramos apropiado la remisión a la definición de un tipo de recurso [sección A)] para explicar un beneficio fiscal que le es aplicable exclusivamente a recursos mineros de la sección C) y D) y que participan de características diferentes.

²⁶ Definición que otorga la Real Academia de la Lengua al término «aprovechar».

²⁷ Definición que otorga la Real Academia de la Lengua al término «explotar».

²⁸ En este sentido, Resolución del TEAC 25 de septiembre de 2008 (NFJ030462).

La respuesta no es clara, por supuesto. La mencionada consulta dio cierta luz a una discusión pendiente desde hace casi 30 años pero ha establecido muchas sombras. Mediante la misma se da a entender que toda la actividad industrial (extracción, tratamiento y, en su caso, transformación) sobre ciertos recursos minerales de la sección C) (como la pizarra) se «incluyen» dentro del término aprovechamiento minero a efectos del FA pero que otra clase de actividades industriales sobre otros recursos de la misma sección C) pueden no formar parte de las actividades incluidas en el término aprovechamiento minero.

Pero ¿Por qué es tan esencial esta distinción? Está claro que una amplia definición del término aprovechamiento minero que incluyera las actividades de tratamiento necesarias para la aplicabilidad práctica del recurso mineral favorecería una mayor reducción de la BI en concepto de FA al acercar cuantitativamente el importe del aprovechamiento minero al beneficio operativo de la sociedad dedicada a la actividad minera. Por el contrario, una definición no extensiva lo limitaría.

Téngase en cuenta que, en la medida en que el término aprovechamiento minero sea definido de una manera amplia, el beneficio fiscal a aplicar será normalmente mayor al entenderse que cada actividad desarrollada sobre el mineral va otorgando al mismo un mayor valor añadido, siendo este superior en las últimas etapas que en las primeras²⁹. Si, por el contrario, el término aprovechamiento minero se restringe a la actividad extractiva, el valor del mismo será, en la mayoría de los casos, mucho menor.

Toda esta discusión nos lleva al peor perjuicio de un sistema legal: el de la inseguridad jurídica. Y es que no se encuentra justificación alguna en el hecho de que sobre un beneficio fiscal aplicable en relación a unos recursos mineros con características similares³⁰, el término clave sobre el que se aplica el beneficio fiscal del FA no esté claramente definido.

Esta pregunta y la inseguridad jurídica que de la misma se deriva puede dar lugar a la consideración de la Consulta Vinculante núm. V0654/2006 de la DGT, de 5 de abril (NFC022444), como una consulta «trampa» que ha generado más incertidumbre que luz a este controvertido tema³¹; sin embargo, más bien hay que considerar que la citada consulta ha abierto un debate prácticamente inexistente desde la instauración del régimen fiscal y que debe servir como punto de partida para aclarar definitivamente esta indefinición. Los términos jurídicos han de interpretarse de la manera más concisa posible siguiendo para dicha interpretación las directrices legales existentes y, en su caso, debiendo ser aclarados e interpretados de manera suficiente a través de los desarrollos legales y reglamentarios necesarios. Y esto aún más si cabe cuando tratamos de un beneficio fiscal en un sector con una importancia estratégica como es el de los minerales. Al fin y al cabo, esto significa seguridad jurídica, base de un sistema legal y fiscal avanzado.

5.1.1.2. Acercamiento al alcance de la definición del concepto del término aprovechamiento minero.

No podemos señalar el problema sin proponer una solución. Consideramos que la respuesta a la indefinición del término aprovechamiento minero debe provenir de dos vías claramente definidas

²⁹ En el sentido en que tiene mayor valor un mineral ya sometido a ciertos tratamientos.

³⁰ Los incluidos en la sección C) y D) de la legislación minera.

³¹ En este sentido, véanse las Resoluciones del TEAC 19 de enero de 2007 [R.G. 2147/2005 (NFJ025669)] y de 25 de septiembre de 2008 [R.G. 2520/2007 (NFJ030462)] que resuelve el recurso de alzada contra resolución del TEAR en este mismo sentido.

y complementarias; la primera, a través de la búsqueda del propio sentido y razón de ser del régimen del FA y la segunda a través de un desarrollo legal o reglamentario que permita dar con una relación clara sobre qué actividades son consideradas como aprovechamiento minero a efectos del FA con respecto a cada uno de los recursos mineros en particular.

Sentido del régimen: tal y como quedó establecido en la primera parte de este trabajo, una de las razones del beneficio fiscal del FA trae causa en el intento de compensar la desventaja económica que suponen los elevados costes de la actividad minera frente a otras actividades industriales.

Dichos costes provienen del hecho de que la continuidad empresarial de la empresa minera depende de que, para lograr que la materia prima objeto del negocio, el mineral, pueda tener una primera utilidad práctica o uso industrial, se requiere de una serie de actividades industriales previas y necesarias desconocidas en otros sectores.

En ese sentido, en términos generales, el FA busca compensar aquellos costes específicos de la actividad minera y que son desconocidos en otras actividades industriales. Bajo este análisis, el beneficio fiscal del FA y, por ende, la definición del aprovechamiento minero, debe comprender todas las actividades que son exclusivas de la actividad minera respecto a otras actividades industriales, entre ellas, (i) todas las actividades industriales que giran alrededor de la extracción física del mineral del yacimiento minero, (ii) todas las actividades industriales previas y necesarias (de utilidad básica como hemos denominado) para que la materia prima pueda tener una primera utilidad práctica o uso industrial y que es anterior al sometimiento del mineral a procesos industriales complejos así como (iii) todas las actividades necesarias para el traslado del mineral a la propia planta industrial de producción o al lugar donde puede ponerse a disposición del cliente, en el caso de minerales que, o se venden directamente, o que no se someten a actividades industriales complejas.

Consideramos que esta idea debe tenerse en mente siempre a la hora de interpretar el régimen del FA porque, al fin y al cabo, supone entender su sentido propio que responde a la idea de compensar los gastos a los que debe hacer frente la industria minera respecto al resto de actividades industriales donde, como antes hemos señalado, su viabilidad productiva estricta depende de los gastos relativos a la renovación de sus instalaciones industriales fijas. De este modo, cobra verdadero significado la definición que del DA realiza la legislación estadounidense al establecer que el término *mining* (equivalente a nuestro aprovechamiento minero) incluye una serie de actividades industriales diversas y, por supuesto, más amplias que la mera actividad extractiva incluyendo asimismo el transporte del mineral desde el punto de extracción desde las canteras hasta las plantas de tratamiento siempre que no exceda de un total de 50 millas ³².

El DA estadounidense no fue ajeno en sus primeros momentos a esta misma discusión sobre el alcance del término aprovechamiento minero (*property* o *mining*, en su regulación); de hecho, el IRC de 1939 ³³ a la hora de regular el DA consideraba que el término minería (*mining*) comprendía «los procesos de tratamiento que comúnmente son aplicados por los propietarios de las

³² A no ser que el Ministerio de Industria eleve dicha distancia expresamente.

³³ 114 (b), corregido, c.63, 124 (c) (B), 58 Stat. 45 (1944).

minas o operadores de las mismas *a los efectos de obtener un producto mineral comercializable...* ³⁴». En el mismo sentido, el IRC de 1954 establecía como método para obtener la cantidad a dotar en concepto de DA el resultado tras la realización de actividades destinadas a obtener el «primer producto comercializable...» ³⁵. La Jurisprudencia estadounidense también tiene ejemplos sobre esta discusión ³⁶.

Esta idea de que el término *mining* o aprovechamiento minero comprende una serie de actividades industriales previas y necesarias para obtener un primer producto comercializable que deriven en una serie de costes exclusivos de la industria minera que deben ser compensados ha sido, dicho con todos los respetos, desconocida por la Administración Tributaria y los Tribunales en la búsqueda de una correcta interpretación del término aprovechamiento a la hora de aplicar el régimen en España ³⁷.

Definición de las actividades que comprenden el aprovechamiento minero: sin duda, el correcto entendimiento del sentido del régimen es la primera piedra sobre la cual construir una correcta interpretación del mismo pero, no cabe duda que, dicha idea, debe concretarse. Así, una vez conocido el sentido del régimen, debe definirse con la mayor claridad y concreción posible qué actividades industriales previas (de utilidad básica) se incluyen en el término aprovechamiento para cada mineral de que se trate.

La citada enumeración no es una tarea sencilla pero es, sin duda, obligatoria. Mediante la misma, se daría una seguridad jurídica al término y, por ende, al propio régimen fiscal del FA facilitando la correcta aplicación del mismo evitando controversias entre la Administración Tributaria y los contribuyentes sobre qué actividades incluyen o no se incluyen en dicho término.

En este sentido, solo queda solicitar a nuestros legisladores que procedan a definir de forma detallada dichas actividades. Ciertamente, la citada enumeración es de carácter técnico y no estrictamente «fiscal» y es que, como anteriormente ya habíamos señalado, nos encontramos ante un régimen fiscal que obliga a relacionar conceptos fiscales y técnicos.

Consideramos que la falta de conexión entre ambos campos es una de las razones que explican la falta de claridad y seguridad jurídica del régimen del FA y que hemos de criticar de manera expresa. No es admisible la instauración de un régimen fiscal especial cuya correcta aplicación se base en la definición pormenorizada de unos conceptos que no se incluyen ni en la propia regulación legal del régimen fiscal ni en el sector de la minería. Creemos que en aras a la seguridad jurídica del régimen deben definirse qué actividades en concreto se incluyen dentro del concepto de aprovechamiento para cada uno de los minerales que son susceptibles de aplicar el régimen fiscal del FA.

³⁴ «The ordinary treatment processes normally applied by mine operators in order to obtain the commercially marketable mineral product...».

³⁵ «Fisrt marketable product».

³⁶ U.S. Supreme Court *Riddell v. Monolith Cement Co.*, 371 U.S. 537 (1963). U.S. Supreme Court *Commissioner v. Portland Cement Co. of Utah*, 450 U.S. 156 (1981).

³⁷ Véase Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de febrero de 2009 (NFJ033222).

Hasta que llegue ese momento, tan solo nos queda remitirnos de nuevo al régimen del DA que ha incluido expresamente dentro de su regulación legal qué actividades industriales o procesos de tratamiento del mineral (de utilidad básica) quedan incluidos dentro del concepto «minería» (*mining*) equivalente a nuestro «aprovechamiento minero»³⁸ para cada mineral en concreto. Así, expresamente se declara que los siguientes procesos de tratamiento serán considerados como minería a los efectos de aplicación del régimen del DA:

- A) En el caso de **carbón**, lavado, quebrantado, calibrado, eliminación de polvo, tratamiento para evitar la congelación y carga para embarque.
- B) En el caso de **sulfuro**³⁹, lavado, elevación al contenedor, enfriamiento, quebrantado y carga para embarque.
- C) En el caso de **hierro, bauxita, bolas y hornos de arcilla**⁴⁰, **roca de asfalto** y minerales que normalmente se venden en forma de producto mineral crudo, distinción, separación, concentración, aglomeración, y procesos sustancialmente equivalentes para alcanzar el grado y la forma para embarcarlo, y carga hasta el embarque.
- D) En el caso de **mineral de plomo, zinc, cobre, oro, plata, uranio, mineral de fluorita, potasio**, y aquellos minerales que normalmente no son vendidos en la forma de producto mineral crudo, aplastamiento, molienda, y beneficiación por concentración (gravedad, separación por flotación, amalgamiento electrostático o magnético), proceso de extracción del producto con cianuro⁴¹, proceso de filtrar, cristalización, precipitación (pero sin incluir la deposición electrostática), proceso de tostación de menas, fundición termal o eléctrica, refinado, procesos sustancialmente equivalentes o combinación de procesos usados para la separación, extracción del producto o productos de la ganga o u otros minerales o materiales de la mina u de otros depósitos minerales.
- E) La pulverización de **talco**, quema de **magnesita**, sinterización y nodulización de roca de fosfato, la descarbonización de trona, y la furnación⁴².
- F) En el caso de **carbonatos cálcicos** y otros minerales cuando se utilizan para el cemento todos los procesos (distintos de precalentamiento en la entrada en el horno) aplicados con anterioridad a la entrada en el horno, pero sin incluir ningún proceso posterior.
- G) En el caso de **arcilla** cuando se aplica el párrafo (5) o (6) (B) de la subsección (b)-trituration, esmerilado y separación del mineral de los desperdicios, pero sin incluir ningún proceso posterior.
- H) En el caso de **pizarra bituminosa**, extracción de la tierra, quebrantado, carga en el retort y retoring (incluido el que se realiza *in situ*) pero no hidrogenación, refinado, y cualquier otro subsiguiente proceso del retoring; y.

³⁸ Section 611. C) (4) «Treatment processes considered as mining» of the IRC.

³⁹ Obtenido a través del proceso *Frash*.

⁴⁰ Balls and sagger clay.

⁴¹ Cyanidation.

⁴² Of Quicksilver ores.

- I) Cualquier otro proceso de tratamiento incluido en la regulación descrita por la Secretaría ⁴³ que, con respecto a cualquier mineral o mena, no sea inconsistente con las descritas en los párrafos anteriores.

Asimismo, se incluyen los procesos de tratamiento que no son considerados como minería:

Con exclusión de aquellos procesos establecidos en el párrafo (4) (o aquellos necesarios o incidentales...) los siguientes procesos de tratamiento **no se considerarán minería**: deposición electrolítica, fundición termal o eléctrica, refinado, pulir, pulverización fina, unión con otros materiales, tratamiento afectando a la composición química, acción termal, moldeado y formado.

De esta pormenorizada definición se concluye que la actividad del aprovechamiento minero dentro del FA debería comprender:

1. Todas las actividades principales y accesorias relacionadas con la estricta extracción del mineral del yacimiento.
2. Todo tipo de actividades industriales que son necesarias y previas (de utilidad básica) para obtener un producto comercializable entre ellas y, sin limitación, las actividades de molienda primaria y secundaria, actividades necesarias para la obtención del mineral puro de la ganga, (de mayor complejidad según el mineral de que se trate), etc., pero previas al sometimiento del mineral a procesos industriales complejos.
3. Todo tipo de actividades necesarias y previas (incluyendo el transporte) para que el mineral esté en condiciones tanto de ser sometido a procesos industriales complejos en la propia planta industrial, como para ser puesto a disposición para su venta a terceros, bien porque sean otros los que lo sometan a los citados procesos, o porque el mineral se encuentra una vez realizadas las actividades industriales definidas en los puntos 1 y 2 anteriores, en disposición para su aplicabilidad práctica inmediata.

5.1.2. «Importe» destinado en concepto de FA.

Una vez que ha quedado establecido el sentido del término aprovechamiento minero y las actividades comprendidas en el mismo se hace necesario determinar la forma de cuantificarlo. Así, si a la hora de definir el régimen fiscal del FA este se configura como una reducción de la BI en el «importe de las cantidades destinadas en concepto de FA, por los sujetos pasivos que realicen el aprovechamiento de uno o varios recursos mineros», es evidente que debe cuantificarse económicamente dicho importe.

El término aprovechamiento también se define como «Emplear útilmente algo, hacerlo provechoso o sacarle el máximo rendimiento», es decir, obtener un beneficio; sin embargo, hasta ahora

⁴³ Organismo Gubernamental Estadounidense con facultad para definir estos conceptos.

solo hemos llegado a concluir que el término aprovechamiento comprende una serie de actividades industriales a efectos del FA. En puridad, dichas actividades no hacen más que originar gastos para el sujeto pasivo. De este modo, las actividades que hemos señalado como incluidas en el concepto de aprovechamiento minero harán incurrir en gastos (sueldos de los trabajadores, coste de combustibles, costes de explosivos utilizados, costes de permisos de explotación, amortización de maquinaria utilizada...) no en aprovechamiento o «beneficio».

Por ello, cuando dentro del régimen fiscal del FA se habla del «importe» destinado en concepto de FA al aprovechamiento de recursos mineros a lo que se refiere es al beneficio resultante de la diferencia entre los costes incurridos en la realización de las actividades de aprovechamiento y los ingresos obtenidos de las mismas. De la citada diferencia entre los costes e ingresos se obtendrá el **importe o beneficio** del aprovechamiento minero que reduzca la BI del IS. En este sentido, la regulación expresa del DA ha sido más acertada al mencionar expresamente cantidad destinada al DA como «beneficio» de la minería.

Esta equivalencia entre importe y beneficio puede resultar incoherente con la definición que de aprovechamiento minero realiza la legislación minera. Como señalamos al principio de este trabajo, la actividad de aprovechamiento es definida en la legislación minera como una actividad que se diferencia, entre otras, de la actividad de «beneficio de materias primas minerales». Sin embargo, a nadie se le escapa que para obtener el importe destinado a FA que reduzca la BI del IS, este ha de determinarse por diferencia entre los gastos en los que se incurre por las actividades de aprovechamiento y los ingresos obtenidos de las mismas. Creemos de nuevo que, en este sentido, ni en la legislación minera ni en la propia regulación del FA en la LIS han acertado en los términos utilizados.

A efectos prácticos, a la hora de determinar dicho importe pueden darse dos posibles situaciones:

Sujetos pasivos dedicados exclusivamente a actividades consideradas como aprovechamiento minero en los términos descritos anteriormente.

Si las actividades realizadas por el sujeto pasivo comprendieran exclusivamente aquellas anteriormente definidas como de aprovechamiento minero, proviniendo su beneficio de la venta de mineral una vez finalizadas las mismas, debería concluirse que el resultado de la explotación o beneficio de la sociedad equivaldría al importe del aprovechamiento minero ya que dicho beneficio sería la diferencia entre los ingresos y gastos asociados a la realización de las actividades de aprovechamiento. En este sentido, el sujeto pasivo teóricamente tendría derecho a reducir de la BI la totalidad de su resultado contable⁴⁴ aunque limitado al 30% de la BI **correspondiente al mismo aprovechamiento minero**.

Sujetos pasivos dedicados a actividades de aprovechamiento y otras actividades complejas. Especial mención a los precios de transferencia.

En este caso, la determinación del importe de la cantidad destinada al FA puede resultar más compleja. Cuando, en el más común de los casos, el sujeto pasivo realice no solo aquellas actividades

⁴⁴ Como se ha señalado, esto solo ocurriría en el hipotético caso en el que la sociedad solo realizara actividades incluidas dentro del aprovechamiento minero, sin que existiera ningún tipo de actividad extraordinaria.

incluidas dentro del concepto de aprovechamiento minero sino, a su vez, otras actividades industriales complejas, ocurrirá que el beneficio obtenido por el sujeto pasivo se compondrá de una serie de ingresos y gastos provenientes de actividades no comprendidas en el término aprovechamiento y que, por tanto, habrán de excluirse para determinar el importe del aprovechamiento minero.

Es por ello que no pocas veces se ha preguntado sobre si cabe aplicar el FA en caso de sujetos pasivos que realizan actividades de aprovechamiento así como otras que no entran dentro de esta definición ¿Es posible aplicar el FA en estas sociedades?

La respuesta a dicha pregunta es, sin duda alguna, positiva. Si al comienzo de este estudio considerábamos que (i) tanto los costes adicionales inherentes a la actividad minera como (ii) la necesidad de garantizar un adecuado abastecimiento de recursos minerales (con la promoción de la investigación y exploración minera) eran las dos razones fundamentales que justificaban la existencia de este régimen, sería del todo incongruente no conceder la posibilidad de aplicarlo a aquellos sujetos pasivos que, junto a las estrictas actividades de aprovechamiento, desarrollan otras actividades industriales complejas no comprendidas dentro de ese concepto.

En estos casos la pregunta que cabe hacerse es ¿cómo distinguir qué parte del resultado de explotación se corresponde con el del aprovechamiento minero y cuál se excluye del mismo? o, simplemente, ¿cómo determinar qué parte del beneficio del sujeto pasivo proviene de la estricta actividad de aprovechamiento minero y, por tanto, es susceptible de reducir la BI en concepto de FA, cuándo en el beneficio del sujeto pasivo se incluyen actividades de aprovechamiento minero y otras actividades complejas obteniéndose el beneficio únicamente cuando se han completado todas las actividades y el mineral es vendido finalmente a los clientes?

Ante las inherentes dificultades para determinar dicha cantidad, muchas empresas dedicadas a la industria minera y deseosas de aplicar el beneficio fiscal del FA de una manera segura han optado por aislar las actividades de aprovechamiento del mineral en una entidad jurídica independiente, manteniendo el resto de actividades (actividades industriales complejas) en otra/s sociedad/es. Esta opción posee como ventaja fundamental la simplicidad y la seguridad del cálculo de cantidad destinada al FA, tal y como exponíamos en primer lugar: si una sociedad minera se dedica exclusivamente a las actividades de aprovechamiento de un recurso minero, el beneficio obtenido podría ser susceptible de reducir la BI en concepto de FA con el límite del 30% de la propia BI.

Sin embargo, es evidente que la citada estrategia también tiene desventajas para aquellas sociedades o grupos de sociedades que se dedican igualmente a la transformación, comercialización y venta. Una de estas desventajas deriva de la duplicidad de costes al estar obligado a crear dos entidades jurídicas diferentes con los costes financieros y administrativos que ello conlleva. Asimismo, dicha decisión puede ir en contra de la estructura y estrategia de la sociedad.

Sin embargo, creemos que la mayor consecuencia de la necesidad de crear dos sociedades afecta de manera esencial a la problemática fiscal de los **precios de transferencia**, máxime cuando su regulación y cumplimiento se ha hecho más estricto desde la modificación introducida en el artículo 16 de la Ley del IS sobre las operaciones vinculadas y la reciente modificación del Reglamento

del IS que desarrolla las obligaciones de documentación a este respecto. De esta forma, la creación de dos entidades jurídicas diferentes obligará a que la empresa dedicada a las estrictas actividades de aprovechamiento minero a efectos de FA deba vender el producto a la sociedad del grupo que realice las actividades industriales complejas sobre el citado mineral. Dado que en la mayoría de los casos entre ambas sociedades existirá una relación societaria de vinculación en el sentido recogido en el artículo 16 de la Ley del IS, dichas operaciones de compraventa deberán valorarse por su valor normal de mercado, es decir, aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia con las obligaciones de establecer el método de valoración y cumplimiento de las obligaciones de documentación que de esta situación se derivan.

La mención a la problemática de los precios de transferencia en este caso es sumamente importante en relación al beneficio fiscal del FA. A nadie se le escapa que una simple estructura accionarial con dos sociedades que formaran parte del mismo Grupo Fiscal haría muy «apetecible» desde el punto de optimización del beneficio fiscal del FA, «concentrar» todo el beneficio en la sociedad dedicada a las actividades de aprovechamiento minero a través de la venta del mineral a la otra sociedad (sin derecho a la aplicación del FA) a un precio muy superior al de mercado; de esta forma, un alto porcentaje del beneficio del Grupo Fiscal quedaría «registrado» en la sociedad con derecho a aplicar el FA, siendo el ahorro a aplicar proporcionalmente mayor.

Con independencia de todo lo anterior, lo que es cierto es que una única sociedad que se dedique a toda clase de actividades industriales mineras (las consideradas como aprovechamiento o no) debería tener derecho y seguridad a la hora de aplicar de una forma práctica y segura el beneficio fiscal del FA sin tener que recurrir a complicadas estructuras societarias.

Para ello, a los efectos de calcular la cantidad destinada a FA en estos casos, será necesario un análisis para determinar qué parte del beneficio correspondería a las actividades de aprovechamiento minero exclusivamente:

- **Gastos:** debe realizarse un análisis pormenorizado de los costes aparejados a las actividades incluidas en el concepto de aprovechamiento a efectos del FA. En estos casos, una contabilidad analítica de que estableciera pormenorizadamente los costos de las actividades de aprovechamiento sería la forma más coherente de determinar dichos gastos.
- **Ingresos:** por otra parte, y sobre el hipotético beneficio que se obtendría en el caso de que se vendieran dichos minerales tras finalizar las actividades de aprovechamiento, es decir, sin realizar sobre ellos las actividades industriales complejas excluidas de tal concepto, no cabe duda que la única referencia sobre dicho beneficio sería la del **valor de mercado** de dichos minerales con anterioridad al sometimiento de dichos minerales a los procesos industriales complejos. De esta forma, se obtendría el hipotético resultado de las actividades correspondientes al aprovechamiento minero detrayéndose el resultado correspondiente al resto de actividades industriales complejas, es decir, se obtendría «el importe de la cantidad destinada en concepto de FA».

Esta conclusión ha sido expresamente confirmada por la DGT en la Resolución núm. 0276/2005, de 18 de noviembre (NFC032677), como respuesta a una consulta en la que expresamente se preguntaba sobre cuál era el valor del aprovechamiento del recurso natural (en el sentido expuesto con respecto

al FA) a los efectos de calcular el límite del 30% de la parte de BI en caso de que una sociedad minera que no solo explota el recurso minero (actividad de aprovechamiento) sino que lo incorpora a su propio proceso productivo transformándolo para una posterior comercialización (actividad compleja).

En la respuesta a dicha consulta, tras señalar (de nuevo) que el aprovechamiento de yacimientos «es una actividad diferenciada del simple tratamiento, beneficio o transformación de materias primas minerales...», la DGT establece que el apartado 2 del artículo 98 limita la dotación del FA al 30% de la parte de la BI correspondiente a los aprovechamientos de los recursos mineros por lo que, «...con independencia de que en este caso los minerales extraídos no se vendan (antes de ser sometidos a actividades industriales complejas no consideradas como aprovechamiento, se entiende) sino que se incorporan al proceso productivo, el límite lo constituirá la parte de la base imponible correspondiente a dicho aprovechamiento. Esta parte de base imponible no viene dada por el coste o el valor de mercado de los minerales extraídos, sino que teniendo en cuenta la forma de calcular la base imponible a que se refiere el artículo 10.3 del TRLIS, esta será el resultado de minorar de los ingresos los gastos de esa explotación minera, **considerando tales ingresos como el valor de mercado de los minerales extraídos** ⁴⁵».

Como anteriormente señalábamos con respecto a la Consulta Vinculante núm. V0654/2006 de la DGT, de 5 de abril (NFC022444), esta resolución aporta un gran avance para poder entender el régimen fiscal del FA al establecer las siguientes conclusiones:

1. Las empresas dedicadas, no solo a actividades de aprovechamiento en el sentido del FA sino también a otras actividades, gozan del derecho a aplicar el FA.
2. La cantidad destinada en concepto de FA por los sujetos pasivos que realicen el aprovechamiento de determinados recursos mineros, se calcula como el resultado neto obtenido correspondiente a la diferencia entre los gastos correspondientes a las actividades de aprovechamiento y el **valor de mercado** de los minerales una vez sometidos exclusivamente a las actividades consideradas como aprovechamiento minero con independencia de que parte de esos minerales sean vendidos en ese estado a terceros o sean sometidos a actividades industriales complejas por la sociedad minera.

De esta segunda conclusión surge una nueva pregunta: ¿Cómo determinar el valor de mercado de los minerales una vez sometidos exclusivamente a las actividades de aprovechamiento minero? Creemos que en este sentido pueden darse tres situaciones diferentes:

1. Si el sujeto pasivo no somete el 100% del mineral a actividades industriales complejas, sino que vende parte del mineral a terceros independientes únicamente después de someterlo a actividades de aprovechamiento minero, dispondrá de un precio de mercado ⁴⁶ sobre tales

⁴⁵ En nuestro planteamiento, como «mineral extraído» debe entenderse como mineral sometido a actividades de aprovechamiento minero.

⁴⁶ En este sentido, habrá que tener muy presente el régimen de operaciones vinculadas regulado recientemente por el artículo 16 de la LIS sobre si dicho cliente se corresponde con una persona o entidad vinculada.

recursos mineros. Este precio de mercado (que lo constituiría la media ponderada del precio de venta a sus clientes y que estaría perfectamente justificado) podría ser extrapolado a todo el mineral no solo vendido de esta forma a los clientes sino también a la parte del mineral sometido a las actividades industriales complejas; de esta forma, el hecho de que parte de los minerales no se vendieran inmediatamente tras las actividades de aprovechamiento minero sino que fueran sometidas a otras actividades no impediría la aplicación del beneficio fiscal del FA respecto a todo el «aprovechamiento minero» realizado por la sociedad minera, lo cual es perfectamente consecuente con el sentido del régimen.

2. Si, por el contrario, el sujeto pasivo somete la totalidad del mismo a actividades industriales complejas para, posteriormente, destinarlo a su comercialización ¿Cómo determinar el valor de mercado del mineral sometido a actividades de aprovechamiento a efectos del FA? A más abundamiento, ¿Cómo determinar el valor de mercado de un recurso minero que no pudiera ser comercializado por carecer de una aplicabilidad práctica si no es a través de su sometimiento a actividades industriales complejas?

La Ley 6/1977 a la hora de regular con cierto detalle por primera vez el régimen del FA y para el caso del aprovechamiento de recursos minerales prioritarios establecía que el precio de los minerales vendidos «no podrá, a estos efectos, ser superior al de referencia que deberá fijar el Ministerio de Industria»; es decir, aportaba un indicador objetivo a la hora de fijar el precio máximo de los minerales. Hoy en día, no tenemos un criterio equivalente por lo que, ante la falta de regulación legal en este sentido, nos atrevemos a considerar que un criterio razonable sería aquel que la legislación fiscal española admite como criterio para métodos para determinar el valor de mercado de las operaciones vinculadas y, más concretamente, el Método de Precio Libre Comparable, Método del Coste Incrementado, el Método de Reventa o, en su caso, el Método de distribución de resultado o método de margen neto del conjunto de operaciones.

5.2. Segunda modalidad (15%).

Tal y como se ha señalado en el apartado sobre la regulación legal del FA, la segunda modalidad del FA es aquella según la cual se establece que cuando los aprovechamientos se realicen sobre aquellas materias primas minerales declaradas prioritarias en el Plan Nacional de Abastecimiento se puede optar a que la reducción en la BI sea de hasta el 15% del valor de los minerales vendidos, considerándose también como tales los consumidos por las mismas empresas para su posterior tratamiento o transformación. En este caso, la dotación para el FA no podrá ser superior a la parte de la BI correspondiente al tratamiento, transformación, comercialización y venta de las sustancias obtenidas de los aprovechamientos señalados y de los productos que incorporen dichas sustancias y otras derivadas de ellas.

La aplicación de esta segunda modalidad es, sin duda, más sencilla que la primera ya que el importe de la reducción equivale al 15% del valor de mercado de los minerales vendidos incluyendo como tales los consumidos por las propias empresas para su posterior tratamiento o transformación.

En este sentido, las únicas controversias dignas de mención son las siguientes:

5.2.1. Valor de los minerales consumidos por las empresas.

Sobre cuál debe ser el valor de los minerales «autoconsumidos» por las empresas para su posterior tratamiento o transformación a los efectos de aplicar el 15%, nos remitimos a lo señalado anteriormente al hablar de la posibilidad de aplicar el FA a empresas dedicadas tanto a la realización de las actividades de aprovechamiento minero como a otras actividades industriales complejas, es decir, que el valor a efectos del FA de estos minerales consumidos por la empresas debe ser el valor de mercado de los minerales extraídos (o sometidos a las actividades incluidas en el concepto de aprovechamiento).

En este sentido, resulta confuso el criterio sostenido en ciertas ocasiones por la DGT⁴⁷ cuando se plantea cuál debería ser el valor a considerar a estos efectos con respecto a los minerales que son consumidos por la propia empresa para su posterior tratamiento o transformación. Así, y basado en el contenido del Real Decreto 1167/1978, se defiende que con respecto al valor de los minerales autoconsumidos por la empresa para su posterior tratamiento y transformación, el valor a tener en cuenta será el de contabilización, que no podrá, a estos efectos, exceder al de referencia, que deberá fijar el Ministerio de Industria. La posibilidad de que el citado Real Decreto 1167/1978 se encuentre todavía vigente es, en nuestra opinión, dudosa⁴⁸. En cualquier caso, la posibilidad de su aplicación resulta incongruente con lo dicho hasta ahora.

Tal y como hemos señalado con anterioridad y siguiendo el planteamiento y contestación de la Consulta núm. 654/2006 de la DGT, de 5 de abril (NFC022444), con respecto a empresas que realizan actividades de aprovechamiento y actividades industriales complejas, el valor que ha de tomarse en consideración a los efectos de aplicar el FA con respecto a los minerales que han quedado sometidos a actividades de aprovechamiento minero debe ser el «valor de mercado de los minerales extraídos». Es por ello que no se entiende la opinión de la DGT al establecer que con respecto al valor de los minerales consumidos por las empresas para su posterior tratamiento o transformación a efectos del límite del 15%, dicho valor vendrá dado por la «contabilidad por lo que en ningún caso coincidirá con el importe de la contraprestación por la venta de mineral ya transformado ni se corresponde con el valor de la venta del mismo en un mercado hipotético». Desconocemos el significado que la DGT da al valor dado por la contabilidad pero creemos del todo aplicable a la hora de calcular el límite del 15% que, con respecto al valor de los minerales consumidos por la empresas, debería tomarse como valor de referencia el valor de mercado de dichos minerales con anterioridad al sometimiento a las actividades industriales complejas.

5.2.2. Límite máximo de la modalidad del 15%.

Con respecto a esta modalidad, se señala que la dotación al FA de hasta un 15% de los minerales vendidos no podrá superar a la parte de BI correspondiente al «tratamiento, transformación, comercialización o venta de las sustancias obtenidas de los aprovechamientos señalados y de los productos que incorporen dichas sustancias u otras y otras derivadas de ellas».

⁴⁷ Contestación de la Consulta núm. V0654/2006 (NFC022444) de 5 de abril.

⁴⁸ Véase nota 19.

Consideramos que nuestro legislador al establecer este límite cuantitativo volvió a caer en una cierta indefinición. Y es que, según el tenor literal de este artículo, surge la duda de si la BI del sujeto pasivo que actúa como límite cuantitativo únicamente comprende la correspondiente a la obtenida de los productos tratados, transformados y que son comercializados y vendidos o también incluye la BI correspondiente a los productos vendidos sin ser tratados o transformados. Es decir, ¿existe un límite en el caso de que una sociedad se dedique a la venta de las materias primas prioritarias sin transformar? Entendemos que existirá un límite cuantitativo que vendrá determinado por el 15% de la BI correspondiente a la venta de los minerales sin transformar en el caso de que la sociedad minera se dedique exclusivamente a la venta de los minerales sin transformar o a la BI conjunta resultante de la venta de los minerales sin transformar más la obtenida de la venta de los minerales tratados y transformados.

5.3. Cuestiones controvertidas comunes a ambos regímenes.

5.3.1. El FA como reductor de la BI: la fórmula circular.

Nos encontramos con una de las cuestiones que, históricamente, han resultado más controvertidas a la hora de aplicar el FA. Tal y como reza el artículo 98.2 de la Ley del IS, la dotación al FA «no excederá del 30 por ciento de la parte de base imponible correspondiente a los aprovechamientos señalados en el apartado anterior».

Este simple apartado ha generado innumerables controversias. Así, al ser el régimen del FA un beneficio fiscal basado en una reducción de la BI y ser, al mismo tiempo, un porcentaje sobre la propia BI el límite máximo de dotación al FA, la controversia está servida ¿Ha de tenerse en cuenta la propia reducción de la BI en concepto de FA a la hora de determinar el límite máximo de BI sobre la cual aplicar la dotación al FA?

Si la respuesta es afirmativa, para determinar la cantidad máxima a dotar en concepto del FA, deberá realizarse lo que comúnmente se denomina como «Cálculo o Fórmula Circular», ya que, como se ha explicado, la BI sobre la que se determina el FA se ve, a su vez, afectada por el importe que la reduce.

Esta regulación que complica sobremedida el cálculo del límite de la dotación al FA y cuya legalidad es controvertida ha sido, sin embargo, validada reiteradamente por el Tribunal Económico-Administrativo Central ⁴⁹ y los Tribunales Superiores de Justicia ⁵⁰ basándose en una interpretación literal de la LIS. No se encuentra explicación alguna a por qué la regulación del FA establece que el límite del FA se debe aplicar sobre la BI teniendo en cuenta el propio ajuste que supone la dotación al FA a no ser que volviéramos a acudir a la regulación establecida en el DA.

Efectivamente, en el DA existe un límite cuantitativo a la dotación por el DA que se corresponde con el 50% de la BI proveniente de la propiedad ⁵¹ «50 per cent of the taxpayer's taxable inco-

⁴⁹ Resoluciones del 16 de junio de 2005 (NFJ020936), de 16 de diciembre y 14 de septiembre de 2007 (NFJ027922), entre otras.

⁵⁰ Sentencia de 28 de junio de 2004 del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias (NFJ018995).

⁵¹ Propiedad que a estos efectos es definida como Minería (*Mining*) cuyo término ya fue desarrollado con anterioridad.

me from the property», en inglés. Entendemos que el legislador a la hora de transponer el régimen del DA creó una singularidad que solo es aplicable en la LIS con respecto a la dotación al FA ⁵², lo que creemos es que el legislador no fue consciente de las consecuencias que dicha transposición literal tenía a la hora de su aplicación, o sí. Y es que a la hora de transponer el régimen del DA se olvidó del último inciso incluido en la regulación del DA a los efectos del límite: que dicho límite del 50% sobre el beneficio tributable o *taxable income* debe computarse **sin tener en cuenta la propia dotación al FA (*computed without allowance for depletion*)**. En nuestra opinión y en la de otros autores ⁵³, esta es la correcta interpretación que debe hacerse del límite a la dotación del FA para evitar, precisamente, el cálculo circular al que anteriormente hacíamos referencia.

Como quiera que fuere la intención del legislador a la hora de transponer el régimen a la legislación española, lo cierto es que los Tribunales han adoptado una interpretación estricta en torno a la fijación del límite máximo de la dotación por el FA que hace reducir la cantidad en concepto de FA. En este sentido, hemos de señalar la fórmula según la cual se puede determinar cuál es la cantidad máxima correspondiente al FA. Así, matemáticamente, la fórmula circular se determinaría de la siguiente forma:

B = Base Imponible

R = Resultado Contable correspondiente al Aprovechamiento Minero.

F = Factor de Agotamiento

Resulta lo siguiente:

$$B = R - F$$

$$F = 0,3 \times B$$

$$B = R - 0,3 \times B$$

$$1,3 \times B = R$$

$$B = \frac{R}{1,3}$$

Luego:

$$F = R \times \frac{0,3}{1,3} = 0,2307692 \times R$$

⁵² A pesar de que la Jurisprudencia señala que esta forma de cálculo no es singular con respecto al FA «puesto que en la misma forma operaba la deducción por donativos» como establece la Sentencia 722/2004, de 28 de junio de 2004 del Tribunal de Justicia del Principado de Asturias (Sala de lo Contencioso-Administrativo). Sin embargo, no encontramos la razón por la cual pueda equiparse la aplicación de una deducción que tiene un límite porcentual sobre la BI con el caso del FA en el que una reducción que debe ser tenida en cuenta para determinar la BI tenga como límite la propia BI que se ve afectada por la misma reducción.

⁵³ Algunos autores consideran que así debe interpretarse el citado límite al establecer el artículo 98 de la Ley del IS que «podrán reducir la base imponible en el importe de las cantidades que destinen, en concepto de factor de agotamiento» por lo que se deduce que la base imponible es determinada de un forma previa a la propia reducción por FA.

A la conclusión a la que se llega después de la aplicación de la fórmula es que el límite máximo correspondiente al ajuste extracontable en concepto de FA en la primera modalidad (30%) es el 23% del aprovechamiento minero.

En la segunda de las modalidades, el límite a la dotación del 15% del valor de los minerales vendidos será la BI correspondiente al tratamiento, transformación, comercialización y venta de las sustancias obtenidas de los aprovechamientos señalados y de los productos que incorporen dichas sustancias y otras derivadas de ellas.

5.3.2. Otras controversias.

En este apartado señalaremos de una forma esquemática otras cuestiones controvertidas sobre el régimen de FA en relación con los presupuestos de aplicación del régimen, disposición de las reservas generadas en concepto de FA, inversiones en las que materializar la dotación al FA en base a los criterios que, al respecto, ha emitido la Administración Tributaria y los Tribunales.

5.3.2.1. Presupuestos previos de aplicación del régimen.

¿Es obligatoria alguna autorización administrativa previa a los efectos de aplicar el régimen del FA?

No, el régimen del FA se configura como un régimen fiscal aplicable a los sujetos pasivos que realicen el aprovechamiento de recursos comprendidos en la sección C) ⁵⁴, en la sección D) ⁵⁵ y, en su caso, B). Sin embargo, sí será necesario que, con carácter previo a la aplicación del régimen, los recursos mineros sobre cuyo aprovechamiento se quiere aplicar el régimen gocen del reconocimiento administrativo de estar calificados como dentro de dichas secciones ⁵⁶.

¿Es obligatorio que la sociedad que aplique el FA sea titular de la concesión de explotación del recurso minero susceptible de aprovechamiento?

No. No es necesario ser titular de los derechos mineros sobre la explotación para aplicar tanto la libertad de amortización, como el FA ⁵⁷. El sentido del régimen debe habilitar la aplicación del FA a los explotadores (arrendatarios) de las concesiones mineras a pesar de no ser titulares del derecho minero ⁵⁸.

¿Es obligatoria la inclusión de la mención de la aplicación del régimen del FA en el Plan de Labores correspondiente al recurso minero?

No. Ciertamente, la Ley 6/1977 en su artículo 35. Dos y el Real Decreto 1167/1978, establecían que era necesaria para la aplicación del régimen del FA una memoria anual que debía presentar

⁵⁴ Ley 22/1973, de 21 de julio, de Minas.

⁵⁵ Ley 54/1980, de 5 de noviembre.

⁵⁶ Consulta Vinculante V2327/2005 de 18 de noviembre de 2005 (NFC032676).

⁵⁷ Consulta Vinculante V0131-06, de 23 de enero de 2006 (NFC021746).

⁵⁸ En este sentido no compartimos el criterio recogido por la Resolución del TEAC de 25 de septiembre de 2008 (NFJ030462), que limita la aplicación del FA exclusivamente al sujeto pasivo que es titular del derecho o concesión minera.

la empresa interesada como Anexo al Plan de Labores de forma que se permitiera el control necesario para su «ejecución y costo». Entendemos que no es un presupuesto previo y necesario para la aplicación del régimen la inclusión de una memoria anexa al Plan de Labores, en la medida en que (i) dichos preceptos no se encuentran vigentes y (ii) que dicha memoria informativa ha sido sustituida por la obligatoria mención en la memoria de los detalles de la aplicación del régimen ⁵⁹.

¿Puede aplicarse el FA con respecto a minerales obtenidos fuera del territorio español?

No, bajo el propio sentido del régimen según el cual lo que se pretende es la promoción, desarrollo, exploración, investigación y explotación de beneficios mineros en el territorio español. No es aplicable el régimen del FA en ninguna de las dos modalidades con respecto a yacimientos que se encuentren fuera del territorio español o respecto a minerales adquiridos fuera del territorio español ⁶⁰. En este mismo sentido, tampoco se considera como posible inversión la suscripción o adquisición de valores representativos del capital social de sociedades no españolas ⁶¹.

¿Si una sociedad decide aplicar el régimen del FA, debe aplicarse el mismo con respecto a todos los aprovechamientos de los recursos mineros susceptibles de aplicación del régimen ⁶² de los que ostente la concesión minera a los efectos de calcular la cantidad a dotar en concepto de FA?

La DGT señala que a la hora de calcular el importe de la cantidad destinada en concepto de FA así como el límite de la BI sobre la que opera el FA habrán de tenerse en cuenta todos los aprovechamientos de los que sea titular el sujeto pasivo (a través de concesiones) de forma que, deberán tenerse en consideración la totalidad de los yacimientos mineros con actividad de los que el sujeto pasivo sea titular, una vez compensados, los rendimientos individuales negativos ⁶³, si los hubiere ⁶⁴.

5.3.2.2. Inversiones en el FA (art. 99 de la Ley del IS).

¿A los efectos de inversión materializada en la suscripción o adquisición de valores representativos del capital social de empresas, pueden ser susceptibles las inversiones en empresas que realicen el objeto social exclusivo que requiere la LIS así como otros no mencionados por la LIS?

En principio, no. El tenor literal de la LIS establece que la suscripción o adquisición de valores solo es susceptible en empresas dedicadas exclusivamente a determinadas actividades ⁶⁵. Sin embargo,

⁵⁹ Artículo 100.4 de la Ley del IS.

⁶⁰ Consulta de la DGT 790/1997 de 8 de abril de 1997 (NFC007012).

⁶¹ Consulta de la DGT 2646 de 14 de noviembre de 1995.

⁶² Sección C), D) y en su caso B) del régimen.

⁶³ Resolución del TEAC de 16 de mayo de 2005 y Consulta de la DGT de 1920-00 de 30 de octubre de 2000 (NFC011978).

⁶⁴ Esta postura es criticable ya que se considera en contra del sentido del propio régimen. Si lo que se pretende es el fomento de la industria minera y la compensación de gastos específicos, no tiene sentido que aquellas explotaciones mineras que no dan ingresos por encontrarse en las primeras fases de su desarrollo reduzcan el beneficio fiscal del FA.

⁶⁵ De empresas dedicadas exclusivamente a las actividades de (i) exploración e investigación de nuevos yacimientos minerales y demás recursos geológicos, (ii) investigación que permita mejorar la recuperación o calidad de los productos obtenidos o (iii) investigación que permita obtener un mejor conocimiento de la reserva del yacimiento en explotación.

es criticable la postura de la Administración y de los Tribunales ⁶⁶ a este respecto. Si bien con esta regulación lo que se pretende es que la inversión se materialice en acciones o participaciones de empresas cuyo objeto social recoja la exploración, investigación minera como actividades accesorias, también hay que tener en cuenta que la mayoría de las empresas mineras realizan las funciones de exploración e investigación al mismo tiempo que las de comercialización de los recursos minerales procedentes de tales actividades por lo que si, mediante la exigencia de la inversión, lo que se busca es *la investigación minera y la puesta en explotación de yacimiento* parece incongruente no permitir que la inversión se realice en empresas cuyo objeto social comprenda dichas actividades ⁶⁷.

¿A los efectos de inversión materializada en la suscripción o adquisición de valores representativos del capital social de empresas, cabe que se realice mediante la suscripción de una ampliación de capital en dicha empresa?

Sí, la suscripción de una ampliación de capital de una empresa dedicada a las actividades exclusivas permitidas por la LIS constituye inversión apta en este sentido ⁶⁸. Sin embargo, ha sido discutido por la Administración, creemos que de manera correcta, el caso de que la suscripción de la ampliación de capital realizada en una empresa para que, a su vez, la participada, con los fondos aportados, pueda materializar sus dotaciones en concepto de FA; ya que lo contrario supondría que una misma inversión fuera válida para materializar las dotaciones constituidas por dos sociedades diferentes, lo cual no es el propósito del beneficio fiscal del FA regulado en la LIS ⁶⁹.

5.3.2.3. Disposición de las reservas por FA.

Tal y como se señaló en el apartado relativo a la regulación del régimen, en cada periodo impositivo en que se aplique el FA deberá incrementarse las cuentas de reservas de la entidad en el importe que redujo la BI en concepto de FA obligando a recoger en la memoria de los 10 ejercicios siguientes a aquel en que se realizó la correspondiente reducción, las inversiones realizadas con cargo a esta. Dichas reversas ⁷⁰ solo podrán disponerse libremente a medida que se vayan amortizando las inversiones realizadas o a los 10 años desde que se suscribieron las correspondientes acciones o participaciones financiadas con dichos fondos. A este respecto:

¿Dado que la cantidad que redujo la BI en concepto de FA puede ser reinvertida no solo en inmovilizado relacionado con las actividades mineras o en acciones o participaciones ⁷¹ sino en gastos y trabajos, la disposición de tales reservas puede realizarse a medida que se vayan realizan-

⁶⁶ Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de Valladolid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sentencia de 8 de febrero de 2006 [rec. 1157/1999 (NFJ023773)].

⁶⁷ Evidentemente, la cuestión en este caso sería determinar qué parte del valor de adquisición de dichas acciones o participaciones se corresponde con las actividades de exploración e investigación.

⁶⁸ Consulta General 1370-99, de 27 de julio de 1999, de la DGT.

⁶⁹ Consulta Vinculante V1189-06, de 20 de junio de 2006, de la Subdirección General de Impuestos sobre las Personas Jurídicas (NFC022936).

⁷⁰ Constituidas en concepto de FA.

⁷¹ Véase nota 47.

do tales gastos y trabajos y no solo a medida en que se vayan amortizando las inversiones realizadas o a los 10 años desde que se suscribieron las correspondientes acciones o participaciones tal y como establece la LIS ⁷²?

A pesar de la regulación legal literal, nada impide que la reserva pueda disponerse libremente en la medida en que se vayan incurriendo y contabilizando dichos gastos considerados por la LIS como susceptibles de inversión ⁷³.

¿En el caso de que las inversiones a efectos del FA gocen de un régimen de amortización fiscal superior a la contable, pueden disponerse libremente las reservas al ritmo de amortización fiscal o contable?

A falta de previsión legal específica, la disposición de las reservas por FA a reservas de libre disposición solo podrá realizarse al ritmo de las amortizaciones contables en la medida que representen la depreciación efectiva determinada de acuerdo con lo establecido en el artículo 11 de la LIS ⁷⁴.

⁷² Artículo 100.4 de la Ley del IS.

⁷³ Consulta DGT 1201-03 de 5 de septiembre de 2003 (NFC018551).

⁷⁴ Consulta DGT 1472-97 de 2 de julio de 1997 (NFC006774).

Bibliografía

LEY 22/1973, de 21 de julio, de Minas.

LEY 6/1977, de 4 de enero, de Fomento de la Minería.

REAL DECRETO 1167/1978, de 2 de mayo, por el que se desarrolla el Título III, Capítulo II, de la Ley 6/1977, de 4 de enero, de fomento de la Minería.

REAL DECRETO LEGISLATIVO 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

US Internal Revenue Code (IRC)

MANUAL DE EVALUACIÓN TÉCNICO-ECONÓMICA DE PROYECTOS MINEROS DE INVERSIÓN. Ministerio de Medio Ambiente.

IGME-Dirección General de Política Energética y Minas (Ministerio de Industria, Turismo y Comercio). El Panorama Minero. Carmen Marchán Sanz (Responsable). Manuel Regueiro y González Barros. Javier Rubio Navas.

IGME: Developments & Opportunities in Spain's Indus Mineral Industry. Carmen Marchán Sanz (Responsable). Manuel Regueiro y González Barros.

III JORNADAS SOBRE PLANIFICACIÓN FISCAL DE LA ACTIVIDAD MINERA. Factor de Agotamiento. Fundación Gómez Pardo. E.T.S. de Ingenieros de Minas. Junio 2007.

«Jornadas sobre el Factor de Agotamiento». Colegios de Minas del Nordeste. Ponente: D. Faustino Manrubia Conesa. Ingeniero de Minas al servicio de la Hacienda Pública.

COMPARATIVE MINING TAX REGIMES. A summary of objectives, types and best practises. Global Mining Group. PriceWaterHouseCoopers.

MINERAL TAXATION AROUND THE WORLD: Trenches and Issues. Dr. J.V.M. and Dr. Naresh.

«Mining Taxation in Chile and in the Region: A comparative Analysis». School of Mines for Latin American organized by PriceWaterHouseCoopers Chile.

LA PROFESIÓN DE AUDITORÍA EN ESPAÑA

ALEJANDRO LARRIBA DÍAZ-ZORITA

*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad.
Universidad de Alcalá*

Extracto:

EXTRACTO de la Conferencia sobre «La Profesión de la Auditoría en España» pronunciada en la sede de la International Financy Faculty de Moscú el pasado día 15 de mayo por el Catedrático de Universidad Alejandro Larriba Díaz-Zorita dentro de la Conferencia práctico-científica ruso-española sobre «Los Mercados financieros de Rusia, España y países de América Latina en condiciones de la crisis económica y financiera global».

Palabras clave: acceso auditoría, España, vía académica y vía profesional.

Sumario

1. Introducción. La necesidad de información económica.
2. La auditoría como garantía de fiabilidad de la información económica.
3. El acceso en España a la profesión de auditor.
4. Organización de la profesión de auditoría en España.
5. Situación actual de la auditoría en España.

1. INTRODUCCIÓN. LA NECESIDAD DE INFORMACIÓN ECONÓMICA

La información como cauce de propagación del conocimiento y la cultura es un elemento consustancial a la sociedad, jugando un papel decisivo en el engranaje que integran los sistemas de relación entre los distintos agentes sociales. Por su parte, el sistema económico ha adquirido en la sociedad moderna tal relevancia que muchos lo consideran el eje de dicho engranaje, llegándose a confundir desarrollo económico con desarrollo social, e incrementándose hasta límites insospechados la necesidad de contar con información adecuada.

La expansión de la economía, su internacionalización y el aumento de la complejidad de los negocios y de las organizaciones que los desarrollan, fenómenos que se producen de forma paralela, han impulsado de manera formidable la necesidad de información, la cual extiende su ámbito de difusión más allá del reducido círculo de los agentes económicos directamente implicados en las distintas transacciones.

Cualquier negocio por sencillo que sea necesita para funcionar un sistema de información más o menos organizado que, al menos, recoja como *inputs* las demandas y ofertas de potenciales clientes y proveedores, y emita como *outputs* las ofertas y pedidos a unos y otros. Pero no solo es ese aspecto de casar oferta y demanda, o «hacer mercado», para lo que se requiere información económica, ni siquiera para facilitar al dueño de un negocio y a sus posibles socios los datos que les permitan el conocimiento de la marcha del mismo y la adopción de aquellas deci-

siones que más convengan a su desarrollo. Junto a las anteriores necesidades encontramos otras razones de carácter social –ya que a todos nos importan– que justifican la creciente necesidad de la información económica, hasta tal punto que la hacen casi imprescindible en la civilización actual.

En la actualidad casi nadie discute que el sistema en el que se desenvuelven los países económicamente desarrollados requiere de una información económica de la máxima calidad puesta a disposición de todos los agentes sociales. La sociedad en su conjunto demanda esa información y la respuesta social adecuada es proporcionar la misma, en tiempo útil y con las máximas garantías de fiabilidad. Esa necesidad de información, convertida en un derecho para sus usuarios, pasa a quedar protegida por la normativa legal, que no solo exige la misma, sino que, además, tiende a imponer y garantizar la condición más importante que debe reunir: su calidad. Y es precisamente en la búsqueda de esa importante calidad de la información económica, cuando la fiabilidad se revela como su requisito más esencial, adquiriendo carta de naturaleza la auditoría de cuentas.

2. LA AUDITORÍA COMO GARANTÍA DE FIABILIDAD DE LA INFORMACIÓN ECONÓMICA

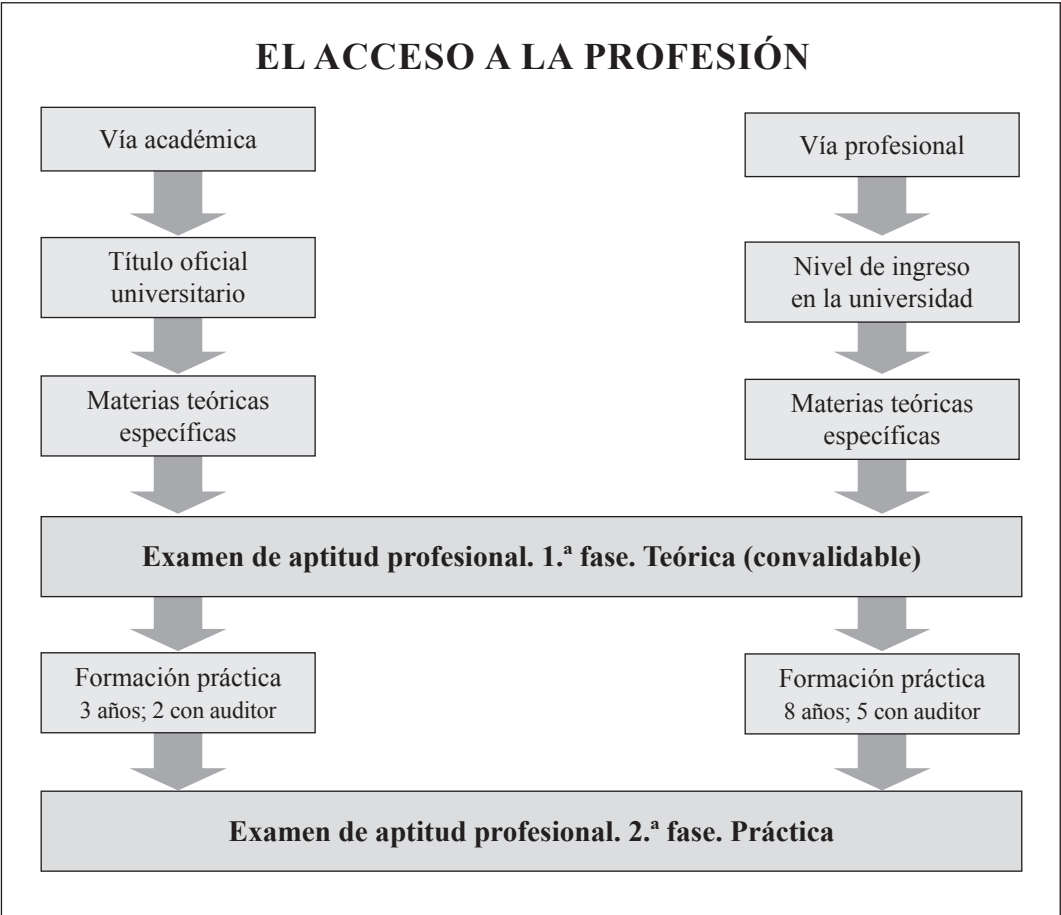
Con toda generalidad, la auditoría –palabra que admite como sinónimas las denominaciones de control, verificación e inspección– consiste en la investigación o análisis metódico de la actividad de una entidad, realizada a través del contraste de diversa información y documentos. Ceñido este concepto al ámbito financiero o contable, se centra en la revisión y verificación de aquella documentación que tiene relación con los negocios y situación de una entidad, definición a la que se añade, como elemento fundamental, el objeto final que la justifica: la emisión de un informe profesional que opine sobre la fiabilidad de los datos auditados, informe que puede tener efectos frente a terceros.

Estas características, junto con su indudable trascendencia social, hacen que el ejercicio de la auditoría sea una «profesión regulada», lo cual implica la existencia de normas legales que contemplen que estas actuaciones las realicen aquellas personas que reúnan la condición legal de auditores de cuentas, siempre que acomoden sus trabajos a determinados requisitos y formalidades, destacándose dentro de ellos como algo esencial, cumplir unos principios éticos de actuación, singularmente el de independencia del auditor respecto de la entidad objeto de su intervención.

Dentro de las actuaciones posibles de los auditores distinguiremos la *auditoría de cuentas anuales*, que consiste en verificar y dictaminar si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera de la empresa o entidad auditada, del resultado de sus operaciones y los recursos obtenidos y aplicados en el período examinado, de la *auditoría de otros estados o documentos contables*, que es la constituida por cualquier otro trabajo de revisión o verificación contable realizado por un auditor de cuentas, con objeto de emitir un informe dirigido a poner de manifiesto una opinión técnica frente a terceros.

3. EL ACCESO EN ESPAÑA A LA PROFESIÓN DE AUDITOR

Tanto en España como en otros países de la Unión Europea, se contemplan dos posibles vías o caminos diferentes para el acceso a la profesión de auditor.



La primera, que se denomina *vía académica*, requiere que el candidato posea un título de enseñanza superior, mientras que la segunda, denominada *vía profesional*, puede ser elegida por aquellas personas que, teniendo estudios que les faculten para su entrada en la Universidad, no posean un título de enseñanza superior, supliendo la ausencia de dicho título con una mayor formación práctica que debe justificarse.

Las *titulaciones universitarias* que capacitan para el inicio de la vía académica son las impartidas en España; los ciudadanos de otros países de la Unión Europea deberán validar sus titulaciones universitarias, o la admisión para cursar estudios en una Universidad española, según la vía que elijan, lo cual es competencia del Ministerio de Educación y Ciencia.

4. ORGANIZACIÓN DE LA PROFESIÓN DE AUDITORÍA EN ESPAÑA

Audidores, corporaciones profesionales y organismos públicos reguladores forman la estructura de la profesión, en todos los países donde está implantada la auditoría. En España, donde la legislación ha optado por un modelo de corte intervencionista, el organismo público regulador de la profesión es el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), el cual tiene un peso considerable respecto de los profesionales y de las corporaciones de auditores, al tiempo que sobre los sujetos contables toda vez que controla simultáneamente el ejercicio de la auditoría (habilitación de auditores, control sobre las normas técnicas y facultades disciplinarias) y la emisión y desarrollo de las normas contables que son pieza fundamental para la presentación de la información financiera a auditar.

Hasta el momento de la promulgación de la Ley de Auditoría de Cuentas, la profesión contable se encontraba en una situación de relativa autoorganización, a través de diferentes asociaciones profesionales en las que voluntariamente se encuadraban los auditores, las cuales permanecen como corporaciones reconocidas por la ley, si bien con funciones muy disminuidas. Dichas corporaciones son las tres siguientes:

- *Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE)*, no depende de ningún otro colegio profesional y es la corporación que cuenta con el mayor número de profesionales.
- El *Registro de Economistas Auditores (REA)*, dependiente del Consejo General de Colegios de Economistas de España.
- El *Registro General de Auditores* del Consejo General de Colegios de Titulares Mercantiles (REGA).

5. SITUACIÓN ACTUAL DE LA AUDITORÍA EN ESPAÑA

Los últimos datos disponibles sobre los profesionales dedicados a la auditoría en España son los referidos al 30 de junio de 2008 (BOICAC n.º 74 de junio de 2008), los cuales los resumimos en las tablas siguientes:

Auditores y sociedades de auditoría al 30 de junio de 2008.

	ICJCE		REA		REGA		NO ADSCRITOS		TOTAL		
	Número	%	Número	%	Número	%	Número	%	Número	%	%
Ejercientes	1.873	40,18	1.660	35,61	837	17,96	291	6,24	4.661	100,00	24,62
Prestando servicios por cuenta ajena	501	56,48	204	23,00	41	4,62	141	15,90	887	100,00	4,68
No ejercientes	3.122	23,32	2.030	15,17	997	7,45	7.237	54,06	13.386	100,00	70,70
	.../...										

.../...												
TOTAL AUDITORES INDIVIDUALES	5.496	29,03	3.894	20,57	1.875	9,90	7.669	40,50	18.934	100,00	100,00	
Sociedades Auditoría	557	44,21	476	37,78	219	17,38	8	0,63	1.260	100,00		

Facturación por trabajos de auditoría durante el período 2004 a 2007.

	2004			2005			2006			2007		
	Cifra	%	Δ	Cifra	%	Δ	Cifra	%	Δ	Cifra	%	Δ
Sociedades	430.997.337	89,83	9,64	476.431.492	90,46	10,54	526.373.716	90,87	10,48	587.891.740	90,50	11,69
Individuales	48.772.585	10,17	2,26	50.251.516	9,54	3,03	52.868.356	9,13	5,21	61.690.179	9,50	16,69
TOTAL	479.769.922	100,00	8,84	526.683.008	100,00	9,78	579.242.072	100,00	9,98	649.581.919	100,00	12,14
Sociedades	7.369.766	88,02	4,84	7.676.071	88,55	4,16	8.353.587	89,17	8,83	8.948.518	89,33	7,12
Individuales	1.003.029	11,98	0,99	992.747	11,45	-1,03	1.014.972	10,83	2,24	1.069.186	10,67	5,34
TOTAL	8.372.795	100,00	4,37	8.668.818	100,00	3,54	9.368.559	100,00	8,07	10.017.704	100,00	6,93
Sociedades	58,48	102,06	4,56	62,07	102,16	6,14	63,01	101,91	1,51	65,70	101,33	4,27
Individuales	48,63	84,87	1,27	50,62	83,31	4,09	52,09	84,25	2,90	57,70	84,25	10,77
MEDIA	57,30	100,00	4,28	60,76	100,00	6,04	61,83	100,00	1,76	64,84	100,00	4,87

Por último, recogemos en el cuadro siguiente la distribución de los distintos trabajos efectuados, entre los que merece la pena destacar las auditorías para entidades que voluntariamente las han realizado sin estar obligadas por ley.

Trabajos realizados durante el ejercicio 2007.

Cometidos	Número	%
POR TIPO DE AUDITORÍA		
Auditorías de entidades de crédito, seguros, financieras, etc.	9.132	13,90
Auditorías de entidades con títulos admitidos a cotización	739	1,13
Auditorías obligatorias al resto de entidades privadas	37.805	57,55
Auditorías voluntarias	14.763	22,47
Trabajos solicitados por el Registro Mercantil, Juzgados y Tribunales	567	0,86
Trabajos especiales exigidos legalmente	694	1,06
Auditorías de Entidades y Organismos Públicos	584	0,89
Otras trabajos como auditor	1.403	2,14
TOTAL DE ENTIDADES	65.687	100,00
.../...		

.../...		
POR CIFRA DE VENTAS DE LA EMPRESA AUDITADA		
Menos de 3 millones de euros	16.417	24,99
Entre 3 y 6 millones	7.775	11,84
Entre 6 y 12 millones	12.190	18,56
Entre 12 y 30 millones	10.894	16,58
Más de 30 millones	9.518	14,49
Sin notificar	8.893	13,54
TOTAL ENTIDADES	65.687	100,00

ALGUNAS REFLEXIONES EN TORNO A LA IMAGEN FIEL: UNA ESPECIAL REFERENCIA AL PROYECTO DE MARCO CONCEPTUAL IASB-FASB

ANTONIO SOMOZA LÓPEZ

Universitat de Barcelona

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Eduardo BUENO CAMPOS, don Sotero AMADOR FERNÁNDEZ, don Manuel GARCÍA-AYUSO COVARSI, don Juan MONTERREY MAYORAL, don Javier ROMANO APARICIO y don Enrique VILLANUEVA GARCÍA.

Extracto:

EN este trabajo se plantea el tema de la imagen fiel desde una perspectiva conceptual. Partimos de cómo fue el origen del concepto así como su posterior evolución. En un principio no se le dio la importancia que posteriormente adquirió y su desarrollo posterior, sobre todo a partir de la IV Directiva Europea, viene condicionado por las circunstancias culturales de cada país que lo adaptó y adoptó a sus necesidades. Sin embargo, a partir de la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad y, en concreto, de la convergencia con la normativa estadounidense, el concepto vuelve a devenir protagonista de un debate. Lo que aquí se plantea es, por una parte, la necesidad de que siga siendo preeminente en una posible unificación de los marcos IASB-FASB y, por otra, la adecuación de los principios (extensible a estándares y reglas más concretas) a este así como la necesaria racionalidad económica como sustento de los nuevos desarrollos en materia de contabilidad.

Palabras clave: imagen fiel, principios contables, normas internacionales de información financiera, IASB y FASB.

Sumario

1. Introducción.
2. Concepto y aportaciones en la literatura.
3. La imagen fiel en la normativa.
4. La excepcionalidad de la aplicación de las reglas.
5. El proyecto de marco conceptual conjunto IASB-FASB.
6. Reflexiones en torno a la imagen fiel en la situación actual.
7. Conclusiones.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

El objetivo de esta aportación es reflexionar acerca del concepto y evolución de imagen fiel, así como su adopción en diferentes países, aprovechando el proyecto de Marco Conceptual conjunto entre el IASB y FASB, que incide de manera directa en este tema.

En esta introducción se pretende hacer referencia a la importancia de disponer de una información contable que represente de forma fidedigna la realidad empresarial. Su importancia queda manifiesta en la Directiva 3675/05 de la Unión Europea, en la cual se dice que de la práctica de la gestión y gobierno de las empresas dependen los medios de vida, pensiones e inversiones de muchos millones de europeos; por consiguiente, se puede extrapolar que dentro de este gobierno empresarial, la veracidad de la información contable juega un importante rol en el desarrollo económico y bienestar de los países.

Dicho esto, se plantean diferentes reflexiones en este documento, la primera y más destacable es si es posible conseguir la imagen fiel a través de los principios contables, actualmente recogidos en las hipótesis fundamentales y las características cualitativas del IASB, y si esta debe ser una característica subordinada a la relevancia o no. También se exponen cuestiones relativas a la excepcionalidad de la aplicación de las reglas y convenciones contables así como la necesidad de buscar soluciones no contempladas por estos.

En definitiva, se trata de indagar sobre la naturaleza, características y consecuencias de la imagen fiel como objetivo básico de la información contable, usando como pretexto el proyecto de marco normativo antes aludido.

2. CONCEPTO Y APORTACIONES EN LA LITERATURA

El mercado financiero fue el primero en tomar conciencia de la importancia de disponer de una contabilidad fiel a la realidad empresarial y así, solo por citar dos de los trabajos más destacados en este ámbito, FAMA (1965) afirma que la información acerca de los beneficios de la empresa y de sus riesgos debe ser tan completo como sea posible para poder valorar adecuadamente a la empresa según su valor intrínseco¹, y WATTS y ZIMMERMAN (1986) enlazan el concepto de imagen fiel con el de eficiencia en el mercado.

¹ El valor intrínseco es el valor que un título debe tener o debería tener cuando otros inversores tengan el mismo conocimiento que el analista.

Los orígenes del concepto son difusos y no demasiado claros, estudiados por CHASTNEY (1975) y recogidos por RUTHERFORD (1985), reconocen que cuando en 1944 la Comisión Cohen instauró el término, no se le dio la importancia que posteriormente adquiriría. Los libros de texto tampoco muestran concordancia en su definición ni las necesidades de los usuarios arrojan luz sobre el asunto.

A modo de ejemplo, solo señalaremos algunas de las definiciones más representativas de lo que debe entenderse por imagen fiel.

Según el *Institute of Chatered Accountants of England and Wales* (1975:48) en el Documento 6 del Comité de Investigación: «*true and fair view* se ha convertido en arte. Se entiende generalmente como representación de cuentas, de acuerdo con los principios contables aceptados, y utilizando figuras tan exactas como sea posible, así como estimadores razonables ordenándolos para mostrar dentro de los límites de la práctica contable actual, una imagen tan objetiva como sea posible, libre de sesgos, distorsiones, manipulaciones o la ocultación de hechos materiales».

De esta definición se extrae que no es un concepto científico (el propio Instituto dice que proviene del arte profesional), más profesional que académico, emergente de la ética profesional (principios contables), mezcla de exactitud y juicio (profesional), a través de las estimaciones, y que responde al grado de desarrollo de la práctica. Es, a la vez, una definición excluyente en el sentido que queda muy claro lo que no es: deformaciones intencionadas, manipulación, omisión.

CHASTNEY (1975) considera que puede ser imposible de definir y LEE (1973:311) argumenta que la expresión «imagen fiel se convirtió en término profesional y generalmente se entendió que significa una presentación de cuentas, establecida según unos principios contables aceptados, usando unas cifras lo más exactas posibles, y si no estimaciones razonables; y clasificar las mismas para mostrar una imagen lo más objetiva posible, dentro de los límites de la práctica contable actual, libre de sesgos voluntarios, distorsión, manipulación u ocultación de hechos importantes».

Para FLINT (1982) es un concepto con dependencia cultural y que implica cumplir las necesidades de un entorno social y económico. En el mismo sentido se posiciona KOSMALA (2003) al analizar la aplicación del concepto para Polonia y cómo la influencia, en su caso, de la tradición contable alemana, ha influido enormemente a su percepción.

WALTON (1993) considera que se define por la práctica contable, plantea que el concepto es indeterminado, cuando no confuso, y difícilmente conceptualizado. Puede ser visto desde tres puntos de vista:

1. Como una cláusula legal y residual.
2. Como un concepto independiente y un alto objetivo contemplado por los contables.
3. Como un principio generalmente aceptado de contabilidad: «representa más bien un conjunto de respuestas pragmáticas a problemas de valoración» (ibídem: 50).

Considera que «alguien podría, por lo tanto, ver que la imagen fiel tuviera un significado simbólico en el contexto profesional de los contables, y que se apelara a esta como una defensa contra una invasión de fuera, mientras que, al mismo tiempo, las realidades operativas implican que el término no tiene un significado detallado, su sentido operativo viene definido por (o incluso subsumido dentro de) la elaboración de una serie de prácticas operativas» (ibídem: 56). Duda de que haya un significado más allá de la aplicación concreta de las reglas, «las reglas definen la noción en un nivel operativo» (ibídem: 57).

SANTOS y VIÑUELA (1997) consideran que, por ser excesivamente vago, puede no ser posible su definición. Además, admiten que es más un concepto filosófico que práctico y en el que no existe unanimidad a la hora de establecer un ámbito normativo que permita conseguirlo.

PARKER y NOBES (1991) consideran que *fair* es más importante que *true*, dado que implica que las cuentas no sean engañosas y según FLINT (1982: 6) «la combinación exacta de los dos calificativos podría haber sido más accidental que intencionada».

EKHOL y TOBERG (1998) consideran que la imagen fiel permite la no aplicación mecánica de los principios contables y elimina la práctica contable insatisfactoria. Opuesta posición es la que muestra ALEXANDER (1993) al considerar que es un requerimiento fundamental y siempre relevante (ya sea directa o indirectamente a través de la regulación contable), trabaja indirectamente a través del reporte y es un concepto inacabado.

ÁLVAREZ LÓPEZ (2001:202) subraya que «el aspecto más importante (...) es la preeminencia del fondo sobre la forma (...) en esencia, dar cumplimiento a este objetivo (...) implica (...) que generalmente la información obtenida y suministrada es de utilidad y que cumple, por lo tanto, los principales requisitos exigibles a la misma particularmente el de relevancia».

Diferente posición es la de ALEXANDER y JERMAKOWICKZ (2006) quienes consideran que el único objetivo de la información financiera es no conducir a engaño acerca de la economía subyacente de la empresa, pero añadiendo que esta última es una construcción subjetiva y que, por lo tanto, ante esta subjetividad, las reglas son inadecuadas estén o no basadas en principios.

Si aceptamos la premisa acabada de mencionar, cabría apostillar a esta postura que, en todo caso, las reglas no tienen por qué ser adecuadas o no, dado que representan algo que, por naturaleza, ya es una interpretación. Con esta posición podríamos caer en el absurdo. Se podría concluir que no hay realidad económica a representar.

FERNÁNDEZ PIRLA (1992) dice que es muy difícil llegar a una objetivización total en la información contable ya que siempre puede influir la propia relatividad del concepto beneficio y la voluntad del intérprete.

Para CORDOBÉS y MOLINA SÁNCHEZ (2000) la imagen fiel es:

a) El principio inspirador e informador del ordenamiento contable.

- b) A nivel legislativo, marca la pauta a seguir.
- c) Ayuda al preparador de información en los casos de que no exista norma contable aplicable al caso y sea preciso recurrir a los principios contables.
- d) Tiene facultad derogatoria: las normas contables no se aplicarán si van en contra.

De todo lo acabado de exponer es posible concluir que el concepto, aun cuando teóricamente puede carecer de significado, proviene de la aplicación de las reglas y procedimientos, es decir, de la práctica. Son las reglas las que parecen configurar la imagen fiel, no al revés. Es un concepto cambiante, por lo tanto, dinámico, consensuado y que sirve de parangón a la profesión para tener unos conocimientos exclusivos.

Parece, por lo tanto, una contradicción que por la aplicación de las reglas no se llegue a conseguir la imagen fiel, si esta emana de aquellas. Quizás, como afirma RUTHERFORD (1985) haciendo un símil con el campo legal, si los abogados no proclaman impartir justicia a partir del cuerpo normativo, quizás tampoco los contables deberían proclamar la imagen fiel en el contable.

3. LA IMAGEN FIEL EN LA NORMATIVA

El Marco Conceptual del IASB (IASC, 1989) vigente hace referencia explícita a la representación fiel que la contabilidad debe reflejar en varios puntos:

- A) Como característica cualitativa de los estados financieros (párrafos 33-34) y requisito necesario para la fiabilidad y alertando de que la mayor parte de la información financiera puede no ser una representación fiel debido a las dificultades inherentes a la identificación de las transacciones o al diseño y aplicación de las técnicas de medición y presentación.
- B) Dentro de la característica de preeminencia de la esencia sobre la forma (párrafo 35) y en este caso, siendo esta el medio para que la contabilidad refleje fielmente esa realidad.
- C) Como restricción a la información relevante y fiable (párrafo 46) y se dice textualmente: «la aplicación de las principales características cualitativas y de las normas contables apropiadas llevará, normalmente (el subrayado es nuestro) a estados financieros que transmitan lo que generalmente se entiende como una imagen fiel, o una presentación razonable, de tal información».

El marco muestra claramente que la representación fiel, como característica cualitativa de la información contable y, a la vez, restricción de esta, es la razón de ser de la contabilidad; sin embargo, las limitaciones que presenta conseguir ese alto objetivo y que quedan manifiestas en la dificultad inherente de identificar y aplicar reglas así como al propio proceso de presentación, conduce a que, excepcionalmente, los estados financieros no cumplan con este fin. Se reconocen, pues, dentro del marco la propia singularidad de un concepto que extraordinariamente puede no conseguirse.

Siguiendo con la normativa internacional y según la Norma Internacional de Contabilidad n.º 1 (IAS 1: párrafos 13 a 21), la imagen fiel se designa por «presentación razonable» que se alcanza cumpliendo la normativa que emana el IASB, pero deja entreabierto la posibilidad de que esta no pudiera conseguirse a través de este marco regulador, aunque ello se dará «en circunstancias extraordinariamente raras» (párrafo 17).

EVANS (2003) considera que es una cláusula residual y, a diferencia de lo que ocurre con la IV Directiva o bien con la legislación británica, en que esta existe más allá de las propias reglas, en el IAS 1 las normas específicas tienen preferencia sobre la más general, lo cual implica que no exista fuera de ese marco de reglas. Así concluye que: «es o debe ser vista en su interpretación más estrecha, (...) como una cláusula legal (...), debería proporcionar una salvaguarda contra aplicaciones equivocadas y descaradas de la ley al pie de la letra, pero no apropiadas en su contexto» (EVANS, 2003: 322).

En tal caso, la entidad no aplicará el marco conceptual y, por consiguiente, la normativa que de este emana, por lo que deberá hacer una declaración expresa de la norma que se deja de aplicar, así como las causas que lo motivaron y los ajustes correspondientes.

Para AECA (1999: párrafo 149) «implica la concordancia entre la medida o descripción realizada y el hecho que se quiere representar» y, entre las alternativas posibles (párrafo 150), «deberá elegirse la más adecuada de acuerdo con los objetivos de la información financiera y las características cualitativas que debe satisfacer la misma». La imagen fiel no es sinónimo de exactitud (párrafo 151) ya que la incertidumbre acompaña la elaboración de la información financiera, lo cual requiere hacer estimaciones o aproximaciones. En el párrafo 177 aparece la imagen fiel como el cumplimiento de las características cualitativas que se imponen a la misma y seguimiento de las hipótesis básicas que rigen su confección. Por ello, se considera que la imagen fiel es el «corolario de este marco conceptual».

Por otra parte, el FASB se refiere a esta dentro de la característica *fiabilidad*: «la cualidad de la información que asegura que está libre de error y sesgos de manera razonable y representa fielmente lo que se propone reflejar» (FASB, 2000:39), y la representación fiel como «la correspondencia o el acuerdo entre la medida o la descripción y el fenómeno que pretende representar» (ibídem).

Una última referencia a nuestro marco normativo anterior y actual. El PGC-90 fue el primero en que se planteaba claramente la imagen fiel como objetivo fundamental de las cuentas anuales, y así quedaba recogido en la Primera Parte de Principios Contables. Con ello se adaptaba la contabilidad española al mismo requerimiento emanado de la IV Directiva europea. Apuntar únicamente que ya se preveía que a través de los principios contables no pudiera llegarse a tan loable objetivo y que, por lo tanto, se permitía la no aplicación de alguno en caso de conflicto y siempre teniendo en cuenta que prevalecería la prudencia.

El actual PGC-07, heredero del anterior e instrumento de adhesión a la normativa internacional, continúa con la declaración de principios vigente en el de 1990, si bien con modificaciones importantes, para llegar a la imagen fiel. Varias novedades merecen ser destacadas:

- a) La inclusión de un marco conceptual muy similar, aun con diferencias, al del IASB y en el que se ubica ahora la imagen fiel.

- b) La continuidad de los principios contables para conseguirla (aun cuando la normativa internacional los ha abandonado).
- c) La no preeminencia del principio de prudencia en caso de conflictos entre principios.
- d) La desaparición de algún principio (correlación de ingresos y gastos o el precio de adquisición) y la reubicación de otros (gestión continuada y devengo, como hipótesis básicas).
- e) La memoria como instrumento explicativo de la imagen fiel, sobre todo en dos casos:
 - Cuando los principios y criterios contables no sean suficientes para conseguirla.
 - Cuando dichos principios y criterios sean incompatibles con aquella.

Aun cuando el tema da para mucho no es objetivo de esta aportación centrarse en las diferencias entre ambos pronunciamientos normativos.

3.1. Interpretaciones del concepto en la normativa: los estándares.

ALEXANDER y ARCHER (2000) apuntan a que en el caso británico lo que se considera imagen fiel no se consigue necesariamente por el cumplimiento de la ley y en caso de conflicto prevalece el objetivo, no la norma. Es subjetivo, por parte del auditor, y temporal, en cuanto puede ir cambiando en el tiempo.

Siguiendo a CEA (1982:17):

1. Con carácter general, la aplicación de la norma –en su caso, principios contables– se vincula a aquellos casos en que la misma sea suficiente para ofrecer la deseada imagen fiel.
2. Con carácter supletorio, se requiere ampliar la información exigida legalmente, cuando esta no sea suficiente para conseguir la imagen fiel.
3. Con carácter excepcional se consagra definitivamente la preeminencia del fondo sobre la forma, al hacer posible el abandono de la norma cuando esta se muestre incompatible con los objetivos pretendidos.

Para BURLAUD (1993) es posible una desviación respecto a lo que normativamente se prevea para alcanzar la imagen fiel que afecte al balance, la cuenta de resultados y que, además, se explique en la memoria. «Por lo tanto, concluyo diciendo que el concepto de imagen fiel es por encima de todo una guía para los reguladores en Europa y raramente para las empresas» (ibídem: 98).

De ello se deduce que el concepto de imagen fiel es necesario, no tanto para ponerlo en práctica (según este autor), sino para que sirva de guía al legislador a la hora de emitir normativa contable. Más en concreto, y atendiendo a la realidad más cercana, las empresas no se preguntan si la

contabilización de un hecho contable muestra de la mejor forma la imagen fiel, se preocupan de que esté de acuerdo con la normativa, lo cual está muy alineado a lo que es la interpretación en Estados Unidos, donde lo que predomina es la conformidad con los GAAP (ZEFF: 1993). Cabe señalar que MCENORE y MARTENS (2004) abogan por un cambio en esta filosofía, dado que ha creado un excesivo apego a las reglas por parte de los auditores y ofrecen la posibilidad de modificar la terminología aplicada, más acorde con la posición británica.

En concreto, el SAS 69 (*Statement on Auditing Standard*) se manifiesta explícitamente respecto a que la aplicación de los principios contables generalmente aceptados (GAAP) implica casi siempre la imagen fiel, pero que, de forma inusual, puede conducir a informes engañosos. Ello se traduce, en la práctica, a que haya una cita expresa a estos en los informes de auditoría, lo que no sucede en Gran Bretaña. El SAS 69 dice al respecto: «Los GAAP son un término técnico que incluye convenciones, reglas y procedimientos necesarios para definir la práctica contable aceptada en un momento determinado del tiempo» (.02). Resulta también interesante analizar la jerarquía de los principios contables generalmente aceptados, al respecto se dice: «Si el tratamiento contable para una transacción o un evento no está especificado por un pronunciamiento o establecido en la práctica descrita (...) una firma considerará primero los principios contables para transacciones similares o eventos dentro de esas categorías ... y luego otra literatura contable ...» (SFAS: 1992).

A veces los legisladores se enfrentan a principios competitivos, por ejemplo, la dificultad de conciliar la relevancia con la fiabilidad y así, la desviación de un principio puede justificar la necesidad de seguir otro. Además, también están sujetos a presiones políticas que les hace desviarse de los principios. Como señala NOBES (2005:27): «dado que los problemas contables no son susceptibles de solución por el uso de los principios apropiados sin reglas, los reguladores se ven forzados a elegir, por ejemplo, entre un principio nada claro y una regla específica. Sin embargo, yo y otros autores (...) no acogemos las reglas por sí mismas. Deben mantenerse en el mínimo necesario para conseguir las ventajas que proclaman, tales como la claridad. Esto garantiza un examen de cada cuestión contable para ver si un principio podría conseguir las ventajas de las reglas y reducir la cantidad de reglas al mismo tiempo», añadiendo que «el uso de principios apropiados no garantiza una reducción en las opciones, pero la discusión anterior muestra muchos ejemplos donde enfocarse en los principios puede reducir las opciones».

De todo lo dicho se puede extraer la idea de que si los principios fallan por no ser claros, ello conduce a reglas específicas que acaban siendo particulares, y que pueden contradecirse entre sí o con un principio. La complejidad de las reglas podría reducirse a través de aplicar el mejor principio posible.

El Comité de estándares de la *American Accounting Association*, considera que aquellos estándares que se basan en conceptos permiten un mejor entendimiento del Marco Conceptual del FASB y, a la vez, una mayor convergencia internacional. Como señala NELSON (2002), cuando un estándar no proporciona una guía clara para los gestores en cuanto al tratamiento de una transacción, estos probablemente justificarán los intentos de *gestionar* los beneficios a través de convencer al auditor de su interpretación de una regla imprecisa. Los auditores permitirán los intentos de *gestionar* los beneficios cuando la contabilidad emana de estándares más flexibles o subjetivos, lo que va en la vía

de establecer normas claras y concisas. Sin embargo, la realidad dista muchas veces de la norma y hace difícil su aplicación.

Llegan a la siguiente conclusión: «por encima de todo, los resultados de la literatura académica indican que ninguna de las dos diferentes aproximaciones a los estándares contables no alteran ni los incentivos ni la habilidad para reportar de forma oportunista; solo la naturaleza y las características de los informes oportunistas varían dependiendo de la naturaleza del estándar. (...) La rígida "línea clara" o la naturaleza factible de gestionar la contabilidad es importante, pero generalmente menos importante que los incentivos a los que se enfrentan los máangers y los auditores. Finalmente, la literatura proporciona algunas evidencias acerca de cómo la precisión en los términos de los estándares basados en conceptos tienen algunos efectos en las decisiones del reporte financiero» [AAA: 2003:79], por lo tanto, hay otros incentivos (fiscales, financieros, etc.) en todo el proceso que no solo es la emisión de los estándares.

Consideran que la implementación de los estándares basados en conceptos debe seguir las siguientes pautas:

1. La sustancia económica debe **ser** la guía.
2. Se debe incluir una descripción de la transacción en particular que es el sujeto del estándar. Implica incluir una explicación de la economía subyacente de la transacción para poder proporcionar un entendimiento común y explícito de esa economía.
3. Se debe incluir una discusión general entre la transacción económica y los estados financieros utilizando el marco conceptual.
4. Puede incluirse una guía de implementación en forma de ejemplos que ilustren la aplicación de los principios generales del estándar a las transacciones típicas.
5. El organismo regulador debe ser cuidadoso al crear nombres para los conceptos, incluso si estos permiten que sea más inteligible.
6. Debe incluirse requerimientos de revelación relacionados con una descripción de la transacción económica que se quiere reportar.

La propia *American Accounting Association* (AAA) planteó hasta qué extremo los estándares deben ser «ideales» para que reflejen la economía de la transacción de una manera fidedigna. Enfatizan los siguientes problemas:

- El reporte para una transacción depende del de otra u otras transacciones. Surgen problemas también al considerar que no todos los activos y pasivos son registrados, y tampoco lo son a valor razonable.
- Muchos de los estándares corrientes nacieron de las preocupaciones de los constituyentes y no de la economía subyacente.

- Algunos estándares podrían ser eliminados o bien combinados con otros.
- La forma en que debe abordarse la cuestión es si debe realizarse estándar a estándar, en cuyo caso se plantea por dónde empezar, o bien hacerlo de forma global. Si es así, se debería repensar el marco conceptual antes de llevar a cabo la revisión de los diferentes estándares.

Consideran que los estándares basados en conceptos debe ser una prioridad y que aun cuando no es fácil, se debe emprender la acción. Sin embargo, la propia asociación considera que los estándares no van a solventar los conflictos de intereses, ya estén basados en conceptos o bien en reglas.

SCHIPPER (2003) plantea cuánta información debería proporcionar un estándar, cuántos términos debería definir, con qué nivel de detalle, así como qué excepciones y tratamientos alternativos debería permitir. Argumenta que los estándares basados en principios requieren un mayor protagonismo del juicio profesional y los contables/auditores deben desarrollar un nivel apropiado del entendimiento acerca de cuándo y cómo aplicarlos.

BENETT *et al.* (2006) consideran que la distinción entre estándares basados en principios y reglas no es significativa, pues ambos requieren la aplicación de juicio profesional. Así, los términos *rules based* y *principles based* no son descripciones significativas de los estándares contables. Consideran que no puede existir un estándar basado únicamente en principios, dado que se precisa de reglas para clarificar el marco conceptual o para evitar un abuso contable. Salvo que las reglas sean *ad hoc*, estas se basarán en principios. Consideran, además, que «la imagen fiel es la piedra angular del juicio profesional» (ibídem: 201).

Añaden que en el hipotético caso de que los marcos conceptuales fueran idénticos, no se llegaría tampoco a estándares idénticos o incluso, convergentes, y ello por dos razones: la primera es porque el peso del marco conceptual no es una cuestión simple o automática; y la segunda porque hay factores externos que influyen en la importancia del mismo, como es el marco legislativo.

Por último, enfatizan en la educación como primordial en un sistema basado en principios, en definitiva: «hay dos cuestiones que el regulador necesita considerar para moverse hacia estándares más basados en principios. Lo primero es reducir el peso dado a la comparabilidad y a la consistencia, respecto a otras características en el marco conceptual. Lo segundo es incrementar el margen de los juicios profesionales a nivel de transacción (o sea, tener en cuenta la sustancia sobre la forma de una transacción) y a nivel de estados financieros (o sea, aplicar la exclusión de la imagen fiel). Esto sugiere que se necesita un marco conceptual único antes que cualquier proyecto de convergencia» (ibídem: 201-202).

En definitiva, no resulta fácil determinar en qué medida la aplicación de los principios contables generalmente aceptados conducen a la mejor imagen fiel en cada momento ya que la polémica se centra fundamentalmente en la aplicación de estos que, en algunos casos, conducen a una información que dista mucho de ser fiel a la realidad empresarial.

4. LA EXCEPCIONALIDAD DE LA APLICACIÓN DE LAS REGLAS

EKHOLH y TOLBERG (1998) señalan que la imagen fiel tiene la misión esencial de ser una defensa contra la aplicación mecánica e insostenible de reglas para circunstancias específicas. Ello permite «una flexibilidad amplia, facilita el cumplimiento discrecional, socava la comparabilidad de las cuentas y restringe el ámbito de los reguladores contables para ilegalizar la práctica contable insatisfactoria» (1995:25).

Sobre cómo interpretar los casos extraordinarios, para ORDELHEIDE (1993) deberían evitarse; BURLAUD (1994) y ELECHIGUERRA (1993) consideran que la excepcionalidad debería darse por disposición legal.

En cuanto a las soluciones aplicadas en diferentes países antes de la adopción por parte de la Unión Europea de las NIC/NIIF, ALEXANDER (1993) señala que mientras las desviaciones respecto a los principios contables afectaban al balance y la cuenta de resultados en Reino Unido, en el caso de la Directiva Europea, solo afectaba a la Memoria.

En Alemania únicamente esta última podía quedar afectada por una desviación para encontrar la imagen fiel ya que tanto balance como cuenta de pérdidas y ganancias debía confeccionarse bajo los GAAP y en Francia la idea era semejante si bien aquí se permitía la inclusión de información adicional. Se consideraba como algo excepcional.

VAN HULLE (1993) plantea que el hecho de que se exigiera en la Memoria tenía como objetivo evitar o frenar la contabilidad creativa y justificar el por qué de los casos extraordinarios. En todo caso, ello afectaría a las empresas, no a los sectores. WALTON considera que: «la revelación (normalmente a través de las notas) es el primer paso. La derogación (adaptando las figuras del balance y la cuenta de pérdidas y ganancias, con notas es el segundo y lógico escalón en la no consideración de la imagen fiel» (1991:23).

CORDOBÉS y MOLINA SÁNCHEZ (2002) señalan que de las tres alternativas aplicadas:

1. Británica: la imagen fiel modifica las cuentas anuales, balance y cuenta de pérdidas y ganancias.
2. Unión Europea: se refiere sobre todo a la Memoria a través de mayor desglose de la información.
3. Carácter integrador: modificación de los estados financieros (balance y cuenta de pérdidas y ganancias) explicada en la Memoria.

Se inclinarían por la tercera.

Para RIVERO TORRE (1993), las situaciones económicas particulares en que las condiciones del entorno no son las concebidas a la hora de establecer un marco de referencia general, hace necesario

introducir excepciones eliminando principios incompatibles y buscando las mejores soluciones a la imagen fiel.

MCENROE y MARTENS (2004) señalan que los GAAP implican siempre la imagen fiel, pero de forma inusual puede conducir a informes engañosos y, tal y como señala SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA (2004:22), bajo la filosofía del FASB «lo que no se encuentra prohibido en las normas, está permitido».

ALEXANDER y ARCHER (2000) remarcan la diferente interpretación que tiene la imagen fiel según el país que escojamos como ejemplo, aun siendo de una misma área cultural. El caso de Reino Unido y Estados Unidos es paradigmático. Para el primero es objetivo último de la información financiera, y para ello, se pueden saltar las reglas de juego. En el caso de Estados Unidos se ha superado a aplicar los principios que emana el FASB e indirectamente la SEC. En ambos la preeminencia es dar una información útil para la toma de decisiones, y enfocado al mercado financiero, si bien las formas de interpretarlo son realmente diferentes.

Se puede concluir, por lo tanto, que lejos de ser algo unánimemente aceptado, depende de la interpretación que, según las circunstancias culturales, económicas y políticas, le dé cada país. En definitiva, «la imagen fiel es una imagen *fiel* a los principios regulados por los organismos oficiales, no a la realidad económica» (IGLESIAS SÁNCHEZ, 1992:4).

5. EL PROYECTO DE MARCO CONCEPTUAL CONJUNTO IASB-FASB

«Los marcos conceptuales son (...) una manifestación de (...) la búsqueda de los objetivos de la información financiera (...), por tanto, tributarios de grandes declaraciones de principios (...) y constituyendo decididas manifestaciones del paradigma de la utilidad en la medida en que, al supeditar la elaboración de reglas concretas a los objetivos de la información financiera, conciben la misma como soporte de las decisiones económicas» (TUA, 2004:157).

Sin embargo, cuando en julio de 2003 la SEC y el FASB, descontentos con el marco conceptual, reaccionan proponiendo un sistema orientado hacia objetivos, rechazan un sistema basado en principios puesto que ello requiere, por parte de auditores y contables, ejercer juicios en contabilidad sin tener una estructura suficiente para encuadrar dichos juicios. Ello plantea algunas dudas acerca de la aplicación del juicio profesional puesto que, aun sin una estructura suficiente, no cabe duda de que es necesario aplicarlo y que ello puede dar lugar a encontrar soluciones a problemas planteados.

El proyecto IASB-FASB define el marco conceptual como un «sistema coherente de conceptos que fluyen desde un objetivo. El objetivo identifica el propósito de la información financiera. Los otros conceptos proporcionan una guía para identificar las fronteras de la información financiera, seleccionando las transacciones y otros eventos y circunstancias para representar, cómo deben ser reconocidos y medidos (o revelados), y cómo deben ser resumidos y reportados» (.51).

A continuación se muestra un cuadro comparativo entre el marco conceptual del IASB y el que se propone en el proyecto conjunto IASB-FASB (**figura 1**).

FIGURA 1. Comparación de elementos entre IASB y el proyecto IASB-FASB.

Marcos conceptuales	IASB	IASB-FASB
Objetivo	Utilidad en la toma de decisiones de los usuarios, en especial, de los inversores	Utilidad en la información de los usuarios, en especial, inversores y acreedores
Hipótesis fundamentales	Devengo Gestión continuada	No hay referencia
Características cualitativas	Comprensibilidad Relevancia { Fiabilidad Neutralidad Representación fiel Preeminencia del fondo sobre la forma Integridad prudencia Comparabilidad	Relevancia Representación fiel { Verificabilidad Neutralidad Integridad Comparabilidad Comprensibilidad
Limitaciones	Oportunidad Equilibrio entre coste y beneficio Equilibrio entre características cualitativas	Materialidad Coste-beneficio
Elementos patrimoniales	Definición Criterios de reconocimiento	No hay referencia
Criterios de valoración	Coste histórico Valor de reposición Valor de realización Valor actual neto	No hay referencia
Conceptos de capital	Capital físico Capital financiero	

La finalidad de los marcos conceptuales actuales proviene del paradigma de la utilidad y de ayudar a la localización de los recursos. Este proyecto no es una excepción y, así, se considera que el objetivo final es la predicción de los flujos de caja futuros de la empresa (OB.3), sin embargo, la primera gran cuestión surge de si ello es posible teniendo en cuenta que el modelo contable se basa en información histórica y estimaciones que quedan reflejadas en los estados financieros.

Dichos objetivos se consiguen mediante las características que figuran en la **figura 2**.

FIGURA 2. *Características cualitativas según proyecto IASB-FASB.*

Característica	Definición
Relevancia	Una información relevante es aquella que permite hacer una diferencia en la toma de decisiones.
Valor predictivo y confirmatorio	Una información tiene valor como <i>input</i> en un proceso predictivo, lo cual no implica que por sí mismo sea una predicción o pronóstico.
Oportunidad	Es el otro aspecto de la relevancia, disponer de información antes de que pierda su capacidad para influir en las decisiones.
Representación fiel	La información debe ser verificable, neutral, completa y prevaleciendo el fondo sobre la forma. La verificabilidad implica que diferentes observadores lleguen con conocimientos distintos, a un consenso general, pero no necesariamente a un acuerdo, sobre si la información representa los fenómenos económicos sin error ni sesgo y si el método de reconocimiento ha sido aplicado sin error ni sesgo. La neutralidad es la ausencia de sesgo que pretende obtener un resultado determinado o bien un comportamiento dado. La integridad implica incluir en el reporte financiero toda la información necesaria para la representación fiel de los fenómenos que la información pretende representar. La comparabilidad permite a los usuarios establecer similitudes y diferencias entre los conjuntos de fenómenos económicos. La consistencia es el uso continuado, período a período, de las mismas políticas y procedimientos contables. La comprensibilidad es la cualidad de la información que permite a los usuarios que tienen un conocimiento razonable de los negocios y del <i>reporting</i> financiero, estudiar su significado.

De la certeza, precisión y representación fiel se dice en el documento: «Un informe financiero de una entidad puede ser pensado como un modelo de la entidad (...) como todos los modelos, debe ser una abstracción de lo mucho que sucede en el mundo real. Ningún modelo puede mostrar todo lo que pasa en una entidad compleja (...) sin embargo, el mero hecho de que un modelo funcione (...) no asegura de que represente fielmente el original» (QC20). Las limitaciones que se declaran es el reconocimiento de que no se puede llegar al ideal y que, por consiguiente, la contabilidad se basa más en estimaciones que en medidas exactas.

Sobre cómo contribuyen estas características al objetivo del reporte financiero, se considera:

- a) La **relevancia**: identifica los fenómenos económicos que deben ser descritos en la información financiera.
- b) La **representación fiel**: qué descripciones son las más idóneas con sus representaciones: «considerar la imagen fiel después de la relevancia no significa que la representación fiel sea

secundaria en relevancia. Más bien se considera primero la relevancia porque sería ilógico considerar cómo representar fielmente un fenómeno que no es pertinente a las decisiones de los usuarios de los informes financieros» (QC44). Añade que «así, la relevancia (...) o la representación no fiel resulta en información que no es útil para las decisiones» (QC45).

c) Comparabilidad. Aumentan la utilidad de la decisión.

Todas estas características son complementarias.

En cuanto a los **límites** se destaca:

- **La materialidad:** «los juicios materiales se hacen en el contexto de la naturaleza y el importe del ítem, así como la situación de la entidad» (QC51). Es la otra cara de la moneda de la relevancia, lo que es relevante es material, pero lo que es material, puede ser relevante a unos decisores u otros.
- **Coste-beneficio.** Los beneficios deben compensar los costes de suministrar la información, por consiguiente, la información no es neutral y los reguladores no pueden considerar de forma apropiada a quien beneficia o perjudica un determinado tipo de información.

Entre las características que se discutieron para ser incorporadas o no, destacan, por su trascendencia:

1. Transparencia. Se considera redundante.
2. *True and fair view*. Debe ser el resultado de las características cualitativas, no una característica cualitativa.
3. Credibilidad. Es el resultado del proceso por el cual la contabilidad se desarrolla.
4. Consistencia interna.
5. Alta calidad.
6. Otros criterios sugeridos: simplicidad, precisión, operatividad, aplicación práctica, aceptabilidad.

En cuanto a **jerarquía** se establece que:

- a) La **relevancia** debe ser considerada **en primer lugar**: «si la información acerca de un fenómeno económico particular no es pertinente a la inversión o a la concesión de créditos, ninguna de las otras características cualitativas importan. Lógicamente, sería ineficiente considerar la representación fiel, la comparabilidad o la comprensibilidad para los ítems irrelevantes» (BC2.62).

- b) La **representación fiel** debe considerarse **en segundo lugar**.
- c) La **comparabilidad**.
- d) La **comprensibilidad**.

Uno de los aspectos que hay que comentar de este proyecto de marco conceptual es que se someta la imagen fiel a la relevancia. Lo que se pretende decir es que ambas características son complementarias para la toma de decisiones, si bien cabría apostillar que una parece más importante que otra. Una información puede no ser relevante y ser una imagen fiel de lo que se pretende que refleje, con lo cual no hay problema porque no afecta al paradigma básico (utilidad en la decisión); también puede suceder que no sea relevante y tampoco imagen fiel, no se plantea dilema alguno.

Sin embargo, donde sí se plantea la cuestión es cuando es relevante y no es imagen fiel, dado que aquí la información para la toma de decisiones no responde a la representación fiel de la realidad, con lo cual se produciría una mala localización de recursos (inversión), por una información falseada. Compárese con el caso en que no se dé la relevancia pero sí la imagen fiel, y las consecuencias económicas son mucho menores, de ello podemos deducir que la imagen fiel debería estar por encima (**figura 3**):

FIGURA 3. *La relevancia versus la imagen fiel.*

RELEV IF	SÍ	NO
	Se cumplen con los dos requisitos.	La información no es relevante para el usuario, aun cuando es imagen fiel de la realidad.
NO	PROBLEMA: la imagen fiel es la que prevalece. Es relevante, pero no es verdadera: la información no es útil.	La información carece de valor, ni es relevante para el usuario ni se corresponde con la realidad.

No consideramos, por consiguiente, acertado someter la imagen fiel a la relevancia en la información financiera.

En cuanto a la prudencia, sacar la prudencia del marco conceptual puede inducir a problemas ya que se podría entender que no se deberían hacer estimaciones o regularizaciones, parece que ello podría conducirnos precisamente al extremo contrario.

Sobre la no consideración explícita de la expresión *true and fair view* se dice: «la cuestión aquí es si los Consejos [se refiere al IASB y FASB] deben añadir la imagen fiel como una característica cualitativa de la información financiera, no si la literatura debe proporcionar una excepción a la aplicación de los estándares contables en algunas circunstancias (BC 2.48) (...) Los Consejos concluye-

ron que *true and fair view* o la representación fiel no es una característica cualitativa. Por el contrario, la imagen fiel debe ser el resultado de aplicar las características cualitativas» (B2.49).

Añadir que una de las características que no se incorporaron, la consistencia interna, parece una decisión arriesgada en cuanto a que esta es un elemento que cohesiona todo lo que aparece en el marco conceptual.

Partiendo de VILLACORTA (2006) es posible confeccionar el siguiente cuadro que puede ser aplicable ahora para IASB y el proyecto de unificación (**figura 4**):

FIGURA 4. Comparación de características cualitativas entre IASB y el proyecto IASB-FASB.

Características cualitativas	Proyecto IASB-FASB	IASB
Relevancia (<i>relevance</i>)	Sí	Sí
Fiabilidad (<i>reliability</i>)		Sí
Comparabilidad	Sí	Sí
Imparcialidad / Neutralidad	Sí en IF	Sí
Verificabilidad	Sí en IF	
Oportunidad	Sí	Sí
Economicidad		Sí
Imagen fiel	Sí	
Integridad	Sí en IF	Sí
Sustancia sobre forma		Sí
Prudencia		Sí
Comprensibilidad	Sí	Sí
Valor predictivo	Sí	
Importancia relativa		Sí
Consistencia	Sí en IF	

La siguiente cuestión a abordar es la relación entre fiabilidad de la información contable y la imagen fiel. Para ARGÜELLES (2008) esta es la principal novedad, la sustitución de la fiabilidad por la imagen fiel. Según el Consejo de unificación del IASB y el FASB, no se debería presentar la imagen fiel como único componente de fiabilidad, dado que es un modelo plagado de estimaciones subjetivas y no siempre científicamente probadas, pero cabe añadir, además, que del análisis coste-beneficio, puede inducir a «soslayar» ciertas informaciones en el bien entendido que no afecten a la imagen fiel, pero que puedan demostrarse necesarias para ser dignas de confianza por parte de los usuarios.

Todo ello conduce a plantearse si es posible obtener una imagen fiel a través del marco conceptual, al respecto se dice: «la visión ideal del marco conceptual es improbable que se consiga ple-

namente, a lo menos, en el corto plazo, por la consideración de su viabilidad técnica y su coste» y previamente en el mismo apartado «el reporte financiero se basa más en estimadores que en medidas exactas» (párrafo: OB15), por consiguiente, ¿es realmente posible obtener la imagen fiel? o ¿solo una estimación de esa realidad?, y si es así ¿cuál debe ser la estimación?, acaso, ¿no es subjetiva?

A todo ello cabe añadir una cuestión importante y es la siguiente, el paradigma de la utilidad en la decisión solo de ciertos usuarios, parece que no permite ver otras posibilidades y llama la atención que una de estas, la más íntimamente ligada a la contabilidad, la rendición de cuentas, aparezca de forma menos importante en el paradigma vigente. Al respecto el proyecto dice: «Se rinden cuentas de la gestión de una entidad a los propietarios (accionistas) por la custodia y la salvaguarda de los recursos de la entidad y por su uso eficiente y rentable» (OB27). Si se considera explícitamente (es decir, dentro del objetivo general o bien aparte) la rendición de cuentas (*accountability*) como parte integrante del paradigma, ello induciría a considerar la imagen fiel por encima de la relevancia, lo cual redundaría en lo comentado anteriormente.

Por último, la información que se debe elaborar se refiere a:

- Recursos económicos y obligaciones.
- Cambios en los recursos económicos y obligaciones:
 - Rendimiento financiero, según la contabilidad acumulada.
 - Rendimiento financiero, calculado según el *cash flow*.
- Cambios en los recursos y obligaciones que no afecten al efectivo.
- Explicaciones de los gestores.

Mientras que en el marco conceptual vigente en el IASB la información es:

- Balance de situación.
- Cuenta de resultados.
- Estado de cambios: a) en el patrimonio; b) en el patrimonio neto diferente de aportaciones y distribución de dividendos.
- Estado de flujo de efectivo.
- Información sobre políticas contables.

Comparando el marco conceptual del IASB con el proyecto IASB-FASB, se puede decir:

- a) El proyecto abarca más posibilidades y, por consiguiente, es más generalista (menos concreto que sus predecesores).

- b) Los estados de cambios quedan mucho más concretos en el IASB.
- c) Las explicaciones de los gestores son más amplias que las políticas contables.
- d) Mientras que el IASB circunscribe los objetivos a los estados financieros, en el proyecto conjunto se decanta más hacia la posición del FASB que lo amplía a toda la información financiera, si bien, cabe apostillar que en el momento actual aún no se ha fijado cuáles son los límites de esa información financiera.

La propuesta de documento ha suscitado reacciones diversas, solo subrayar que la mayoría de usuarios opina que el proyecto es positivo (no necesariamente están de acuerdo con su contenido), así como manifiestan una actitud favorable a su obligatoriedad (obligatoriedad, que todo dicho sea de paso, debería ser la misma en todos los países), pero piensan que el punto débil del documento se encuentra en la descripción del objetivo, que no está descrito adecuadamente. Lógicamente, y teniendo en cuenta que es este del que emana el resto de elementos conceptuales, si no hay una clara descripción de hacia dónde se quiere llegar, todo lo demás puede ser bastante discutible.

6. REFLEXIONES EN TORNO A LA IMAGEN FIEL EN LA SITUACIÓN ACTUAL

De todo lo que se ha dicho hasta el momento se puede concluir que la imagen fiel *debería* ser un espejo, una transcripción literal de aquello que sucede en la realidad del negocio, pero en el momento que se transcribe, se interpreta y, como tal, se hace en función de los objetivos que tiene el elaborador y el usuario de esta. Lógicamente, considerar la primacía de dos usuarios (inversores y acreedores) y asumir que al resto ya les va bien esa información, es mucha suposición.

Sin embargo, no es un concepto universal ni tampoco objetivo, depende siempre de los conceptos, las palabras y de la forma en que se capte. No será posible hablar de imagen fiel universal ni comparable entre diferentes países en la medida en que el conjunto de reglas y procedimientos sean diferentes.

Ahora bien, lo que sí tenemos son reproducciones, o si se quiere, imágenes subjetivas de una realidad subyacente. En la medida que estas tengan una lógica racional serán más aceptadas y aceptables, en la medida en que sean más subjetivas, lo serán menos.

La gran cuestión es si los principios generales de contabilidad conducen a la imagen fiel. ALEXANDER (1993:57) considera que «la imagen fiel existe, en primer lugar, en la ley. En segundo lugar, la diferente percepción de su significado y de su importancia es sintomático de diferentes actitudes culturales, legales y contables y de las percepciones (...)» y lo ejemplifica de la siguiente manera (para el caso británico):

«En esencia el proceso es el siguiente:

- En la circunstancia X, la ley dice que se requiere Y.
- En la circunstancia X, creemos que la ley debería decir que se requiere Z.
- Se requiere la imagen fiel por encima de todo.
- La imagen fiel es lo que los contables dicen que es.
- Los contables dicen que la circunstancia X, la imagen fiel requiere Z.
- En la circunstancia X, se requiere Z

Es una fórmula que se puede aplicar de forma casi infinita» (ibídem: 70).

Este esquema se puede aplicar y complicar de la siguiente forma. A veces, puede ser que efectivamente, haya una solución determinada para un problema, es decir, exista Z; si ello es así, aun cuando se requiera Y, debería prevalecer Z.

Ahora bien, cabe plantearse qué sucede en estos casos:

1. En la circunstancia X, puede haber dos opciones (generalizable a *n*). Las dos conducen de distinta forma a la imagen fiel; ambas (*todas*) son aplicables.
2. En la circunstancia X, hay dos o más opciones. Ninguna conduce realmente a la imagen fiel. ¿qué debemos hacer?, o ... más bien ¿debemos aplicar alguna?
3. En la circunstancia X, no hay opción. La imagen fiel no se consigue.

El problema fundamental son las situaciones 1 y 2 porque muchas veces ocurre que aun cuando dos o más opciones son posibles, un grupo de presión puede conseguir que se decanten hacia una de ellas, la que más le conviene y puede hacer que esta sea la alternativa elegida, dependiendo de la fuerza con la que actúe. El segundo caso planteado es más complicado, si cabe, puesto que ante la existencia de un grupo de presión, la opción que ganará no será ni tan solo la que conduzca a la mejor imagen fiel (simplemente porque ello no se puede conseguir).

ALEXANDER añade que (1993:73) «los GAAP representan los principios contables generalmente aceptados, o de acuerdo con algunos, la práctica contable generalmente aceptada. Ciertamente no representa la regulación contable generalmente aceptada».

Este mismo autor posteriormente (2006:143) considera que hay tres tipos de ideas:

- «Tipo A. Conceptos dominantes generalmente expresados (la imagen fiel sería de este tipo).
- Tipo B. Conjunto de reglas, convenciones o formas de pensar que son consistentemente aplicadas a situaciones familiares y no familiares (el Marco Conceptual sería de este tipo).

- Tipo C. Provisión detallada de modelos específicos para el tratamiento de problemas esperados y situaciones, la regulación a través de reglas detalladas (pero no necesariamente legislativamente), intentando cubrir todas las posibles situaciones».

NOBES (2005) considera que el tipo A y B son principios mientras que la C son reglas. Cabría añadir que por esta misma razón son las de tipo A y B a las que se les debería exigir la máxima racionalidad económica y el máximo consenso en su configuración. Se hace necesario, por lo tanto, plantearse el por qué los tipos B y C no conducen al tipo A, si emanan de aquel.

Posteriormente, ALEXANDER y ARCHER (2003) consideran que la imagen fiel es una «meta-regla» en el sentido de que es un principio que guía las reglas, y que puede ser invocado para no aplicarlas en circunstancias excepcionales, es lo que se denomina un «*override*» (literalmente, hacer caso omiso), a partir de ahí, se pueden dar tres tipos de situaciones:

1. La aplicación de las reglas es suficiente para obtener la imagen fiel.
2. La aplicación de las reglas es una condición necesaria pero no suficiente para obtener la imagen fiel.
3. No es ni suficiente ni necesaria para obtener la imagen fiel.

Las anteriores aportaciones son realmente interesantes aun cuando no tienen en cuenta el contexto social y/o económico en el que se mueve el proceso de regulación contable y es por ello que debería ser incorporado de una forma implícita o explícita.

Supongamos un mundo en el cual los preparadores de la información no tuvieran ningún incentivo para mostrar otra imagen que no fuera lo que sucede en los negocios; las reglas de contabilidad, fueran las que fueran, serían un subrogado más o menos aproximado a dicha realidad. Podrían faltar elementos para configurarla, dado que esta es mucho más compleja de lo que pueda transcribirse en un estado o informe, pero sin lugar a dudas, sería fiable. Fiable, que no completa ni tampoco estrictamente fiel, pero se conseguiría esta primera meta.

Ahora bien, lo que sucede es que hay incentivos para:

1. No respetar las reglas del juego (interpretándolas de forma «creativa», o bien simplemente yendo en contra).
2. Que dichas reglas sean las que más convengan en un momento dado y, posiblemente, a un grupo de interés determinado.

Podemos, por lo tanto, plantear dos escenarios plausibles:

Escenario A. No respeto a la norma, el modelo de representación resultante será válido. Sería la situación típica de numerosos escándalos financieros. No se mantendrá el principio de fiabilidad,

puesto que las informaciones según este modelo dirán que se acata, aunque no sea cierto, pero este se supondrá válido. El problema no reside en el modelo, sino en los que lo aplican. Son reveladoras las consideraciones que MOLINA LLOPIS (2005) plantea:

- La comprensibilidad de la información contable puede ser muy difícil de conseguir ya que puede resultar confusa y de difícil interpretación.
- La transparencia depende más de la correcta aplicación de la norma que de su contenido.
- A más compleja sea la norma, genera mayor grado de interpretaciones y más posibilidades de encontrar un vacío legal o ambigüedad para sacarle partido.

Escenario B. La norma es sesgada, el modelo deja de tener validez. Las excepciones invalidan el modelo. Si ello sucede, ya no se trata de que no sea fiable, que ya no lo es, sino que sobre todo ni es válido ni sirve de legitimación de las informaciones proporcionadas. No se producirá ningún tipo de escándalo financiero por este motivo, pero la información contable carecerá de utilidad. En este sentido pueden reconducirse las consideraciones de CEA (1989), quien se manifiesta acerca de la imagen fiel como objetivo último que debe ser conseguido a través de los principios contables ², siendo, además, este el punto de partida, no de llegada, de aquella y aplicándolo a cada caso en concreto. Además, plantea el problema de que los principios contienen soluciones generales, pero que existen multitud de casos particulares que obligan o hacen aconsejable su adaptación más o menos pronunciada. El profesional debe ser un intérprete cualificado de los principios. Por consiguiente, dichos principios no tienen por qué ser siempre los mismos ni tampoco comunes en todos los países.

En la misma línea se pronuncian ALEXANDER y JERMAKOWICZ (2006) afirmando que las reglas por sí mismas son inadecuadas (estén o no basadas en principios) por el propio proceso de gestación de las mismas: partes interesadas en una determinada interpretación de los conceptos, debates confusos, cuando deshonestos, imposición de una determinada solución por un *jugador*, o por una cultura, etc. Todo ello conduce a conformarnos con que el propósito del reporte financiero sea dar una imagen no engañosa de la realidad subyacente, siendo este concepto en sí subjetivo.

Esto debería analizarse con cuidado ya que cuando se dice que la imagen fiel sirve de excusa para contrariar el modelo contable, entonces se utiliza el fin como medio; es decir, la finalidad última que se pretende (imagen fiel) se utiliza como medio para deformar dicha realidad.

Y siguiendo en esta línea ALEXANDER y ARCHER (2006:9) consideran que dentro del *override* pueden distinguirse:

«(a) el uso por parte de un regulador de una exclusión de ley, de la forma que permite la propia ley, para enmarcar una nueva regla (norma contable);

² Plantea que los principios contables deberían ser un conjunto lógico deductivo de reglas o soluciones para diferentes hechos contables inspiradas en la lógica financiera (bajo un prisma de racionalidad) ya que ello garantizará solidez y coherencia conceptual a las soluciones a aplicar.

(b) el uso unilateral de una excepción por parte de aquellos que preparan la información financiera, y que rompe una regla existente sin crear una nueva. Este caso puede subdividirse en otros dos:

- (b1) La excepcionalidad se basa en un nuevo "candidato" que se propone para ser aplicable a casos similares.
- (b2) La excepcionalidad no se basa en este nuevo candidato, sino que es *ad hoc*.

KIRK (2006) plantea la siguiente reflexión acerca de la diferencia entre *fair presentation* y *true and fair view*, en concreto apunta al primer término, *true*, que refleja un deseo por la verdad en contabilidad, incluso aunque la verdad sea atemperada por la justicia. Así, en el estudio que presenta en el ámbito geográfico de Nueva Zelanda, llegan a la conclusión de que el significado del concepto de imagen fiel es similar para los accionistas y los gestores de la empresa, pero diferente al que tienen los auditores. Pocos lo asociaron con la sustancia económica, y casi todos lo asociaron con un pronunciamiento profesional.

Asimismo, en el trabajo citado se descarta la asociación del término con otros como la relevancia o la utilidad y como cumplimiento de los principios contables (este último resultado está ligado con el hecho de que la investigación se realice en un país de tradición contable británica). Plantea que la diversidad internacional en la interpretación del concepto puede deberse a las circunstancias relevantes en cada país y en cada momento en que se aplicó.

Cabe plantearse si el seguidismo de principios, reglas y estándares, tal y como se hace actualmente la práctica contable es el mejor camino para llegar a reflejar esa imagen fiel. La respuesta es claramente negativa, como señalan DEAN y CLARKE (2004), solo es posible el desarrollo profesional de esta disciplina cuando se plantea el por qué los estados financieros muestran (o no) la imagen fiel.

Como colofón a todo este trabajo, y muy relacionado con este tema, está el de la mal llamada contabilidad creativa. No es objeto entrar a fondo, sino solo hacer un breve comentario relacionado con el objeto de este trabajo. WILLIAMSON (1996:6) define de forma muy acertada este tipo de práctica: «la contabilidad creativa es una forma de comportamiento oportunista o de propio interés buscado con astucia» y ALEXANDER y ARCHER (2003:13) apuntan a dos estrategias, típicas en este ámbito:

1. «sistemáticamente cerrar lagunas jurídicas;
2. una estrategia para crear un clima de opinión que actúe efectivamente para animar al cumplimiento del espíritu, no solo de la letra, o de las reglas».

Lógicamente, lo acabado de mencionar choca frontalmente con la imagen fiel, dado que si lo que se busca es una creatividad en la contabilidad hay campo suficiente de acción en intentar buscar

soluciones a problemas importantes (inconsistencias entre el marco conceptual y los diferentes pronunciamientos, falta de homogeneidad en las soluciones contables, necesidad de simplificar el tratamiento de ciertos instrumentos, como los financieros, etc., la lista es amplia), sin tener que recurrir, por ejemplo, a las socorridas lagunas normativas (cuando no, al ataque frontal a estas) para solventar situaciones problemáticas.

Flaco favor se hace a la disciplina y a su vertiente más normativa cuando en vez de mejorar la técnica y los conceptos se intenta explotar los puntos débiles para sacar una imagen más *acorde* a lo que se quiere presentar, que no representar.

7. CONCLUSIONES

La imagen fiel no es un concepto científico, es más profesional que académico, emergente de la ética profesional (principios contables), mezcla de exactitud y juicio (profesional), a través de las estimaciones y que responde al grado de desarrollo de la práctica. A su vez, es cambiante, por lo tanto, dinámico, consensuado y que sirve de parangón a la profesión para tener unos conocimientos exclusivos, y con alta dependencia del contexto cultural. Queda, además, muy claro lo que no es: deformaciones intencionadas, manipulación, omisión.

El concepto es necesario y trascendente desde el punto de vista profesional y legal, ya sea para el legislador solamente, o bien también para el profesional.

No es posible afirmar que la imagen fiel se consiga por la norma contable (aun cuando emana de esta última) en todo caso, esta última conduce a una determinada imagen fiel, que será un modelo representativo de la realidad y que, como tal, tiene limitaciones importantes. La primera y quizás la esencial es preguntarse qué información debe proporcionar un principio (extensible a un estándar, una regla), cuántos términos debe definir, con qué nivel de detalle, así como qué excepciones y tratamientos alternativos debe permitir. Pero, además, cabe plantearse que no siempre responde a la racionalidad económica que debería seguir, sino que, otros factores, tales como los culturales, los evolutivos o incluso la presión que puedan ejercer determinados grupos actúan como determinantes para establecer lo que en un momento dado y en un entorno concreto se debe entender como fiel representación.

Añadir que, incluso en el hipotético caso de que los marcos conceptuales fueran idénticos, no se llegaría tampoco a estándares iguales o incluso, convergentes, y ello por dos razones: la primera es porque el peso del marco conceptual no es una cuestión simple o automática; y la segunda, porque hay factores externos (como los señalados) que influyen en la importancia del mismo.

Cuestión ligada a lo anterior es el tratamiento de los casos excepcionales, al respecto, los autores no se ponen de acuerdo y mientras algunos abogan por que trascienda a nivel legal, otros optan por soluciones más particulares.

Respecto al proyecto de Marco Conceptual IASB-FASB lo más destacable es que es más amplio y a la vez más difuso que el que tienen ambos miembros (sobre todo el IASB), con mayor peso de la parte narrativa y destaca el hecho de que se someta la imagen fiel a la relevancia así como se plantea sus posibles efectos. También es de interés el hecho de sacar la prudencia del marco y la no consideración explícita de la expresión *true and fair view*.

Considerando, pues, que la imagen fiel es un concepto surgido más de la aplicación práctica de la norma que de un objetivo al cual esta se someta, debería continuar siendo el principio o corolario (según se mire) a todo el conjunto de hipótesis y principios contables, por encima de la relevancia o de cualquier otra consideración. Si ello pasa a un segundo plano, puede perderse gran parte del valor social y económico de una disciplina como la contable. La credibilidad social de unas cuentas que, con mayores o menores limitaciones, representen una realidad subyacente, pende del compromiso que las partes (empresa, auditores, etc.) establezcan con este principio fundamental.

Bibliografía

- ALEXANDER, D. [1993]: «A European true and fair view?», *European Accounting Review*, n.º 1, págs. 59-80.
- [1999]: «A benchmark for the adequacy of published financial statements», *Accounting and Business Research*, vol. 29, n.º 3, págs. 239-253.
- ALEXANDER, D. y JERMAKOWICZ, E. [2006]: «A true and fair view of the principles/rules debate», *Abacus*, vol. 42, n.º 2, págs. 132-164.
- AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION, FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE [2003]: «Evaluating concepts-based vs. Rules-based approaches to standard setting», *Accounting Horizons*, vol. 17, n.º 1, págs. 73-89.
- ARGÜELLES, R. [2008]: «Hacia un único marco conceptual internacional», *Técnica Contable*, marzo, págs. 119-133.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) [1999]: *Marco conceptual de la información financiera* (Madrid: AECA).
- ALEXANDER, D. y ARCHER, S. [2000]: «On the Myth of Anglo-Saxon Financial Accounting», *The International Journal of Accounting*, vol. 35, n.º 4, págs. 539-557.
- BENNETT, B.; BRADBURY, M. y PRANGNELL, H. [2006]: «Rules, principles and judgements in Accounting Standards», *Abacus*, vol. 42, n.º 2, págs. 189-204.
- CHASTNEY, J.G. [1975]: «True and Fair View-History, meaning and the impact of the 4th Directive», *Research Committee, Occasional Papers núm 6* (London: Institute of Chartered Accountants in England and Wales).
- CORDOBÉS, M. y MOLINA SÁNCHEZ, H. [2000]: «Algunas reflexiones sobre la contabilidad creativa», *Técnica Contable*, n.º 614, págs. 89-110.
- DEAN, G. y CLARKE, F. [2004]: «Principles vs rules: true and fair view and IFRSS», *Abacus*, vol. 40, n.º 2, págs. i-iii.

- EKHOLM B. G. y TROBERG, P. [1998]: «Quo Vadis True and Fair View», *International Accounting, Auditing and Taxation*, vol. 7, n.º 1, págs. 113-129.
- ELECHIGUERRA, C. [1993]: *Información contable e inflación* (Bilbao: editorial Deusto).
- EUROPEAN COMMISSION [2003]: *Modernización del derecho de sociedades y mejora de la gobernanza empresarial en la UE. Un plan para avanzar* (Brussels: Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento europeo).
- EVANS, L. [2003]: «The true and fair view and the "fair presentation" override of IAS1», *Accounting and Business Research*, vol. 33, n.º 4, págs. 311-325.
- FAMA, E.F. [1965]: «The behaviour of stock market prices», *Journal of Business*, vol. 38, n.º 1, págs. 34-105.
- FERNÁNDEZ PIRLA, J.M. [1992]: «La nueva ordenación legal de la contabilidad y la función del auditor de cuentas», *Revista Técnica del Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España*, 3.º época, número 1, págs. 7-13.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD [1992]: «The Meaning of Present Fairly in Conformity with Generally Accepted Accounting Principles», AU Section 411, Available in www.fasb.org.
- «Conceptual framework for financial reporting: objective of financial reporting and qualitative characteristics of decision-useful financial reporting information», File Reference: 1.260-001.
 - [2000]: *Statement of Financial Accounting Concepts* (New York: FASB)
- FLINT, D. [1982]: *True and Fair View in Company Accounts* (London: The Institute of Chartered Accountants of Scotland).
- IGLESIAS SÁNCHEZ, J.L. [1992]: «Insuficiencia de las cuentas anuales para reflejar la realidad económica», *Revista Técnica Contable*, año XXIV, núm. 517, págs. 1-20.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD [2003]: *IAS 1. Presentation of Financial Statements* (London: IASB).
- [1989]: *Conceptual Framework* (London, IASCF).
- KIRK, NGARY [2006]: «Perceptions of the True and Fair View Concept: An Empirical Investigation», *Abacus*, vol. 42, n.º 2, págs. 205-235.
- KOSMALA-MACLULLICH, K. [2003]: «The true and fair view construct in the context of the Polish transition economy: some local insights», *European Accounting Review*, vol. 12, n.º 3, págs. 465-487.
- LEE, T.A. [1973]: *Modern Financial Accounting* (London: Nelson).
- MCENROE, J.E. y MARTENS, S.: «It's time for a true and fair view», *Accounting Forum*, vol. 28, n.º 4, págs. 427-430.
- NOBES C. W. [1993]: «The true and fair view: Impact on and of the fourth directive». *Accounting and business Research*, vol. 24, n.º 3, págs. 35-48.
- [2003]: «Is true and fair view of overriding importance? A comment on Alexander's benchmark», *Accounting and Business Research*, vol. 30, n.º 4, págs. 307-311.
 - [2005]: «Rules based standards and the lack of Principles in Accounting», *Accounting Horizons*, vol. 19, n.º 1, págs. 25-34.
- PARKER, R.H. y NOBES, C. W. [1991]: «True and fair: UK auditors' view», *Accounting and Business Research*, vol. 21, n.º 84, págs. 349-362.
- RIVERO TORRE, P. [1993]: «El principio de prudencia: concepto y efectos en el Plan General de Contabilidad», en ICAC (eds.), *Comentarios sobre el nuevo Plan General de Contabilidad*, págs. 157-164 (Madrid: ICAC).

- RUTHERFORD, B.A. [1985]: «The true and fair view doctrine: a research for explanation», *Journal of Business, Finance and Accounting*, vol. 12, n.º 4, winter, págs. 234-254.
- SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA, J.L. [2003]: «Contabilidad, transparencia y gobierno corporativo», *Análisis Financiero*, n.º 90, págs. 21-30.
- SANTOS M. y VIÑUELA, M. [1997]: «Análisis del término de imagen fiel», *Ensayos y estudios contables. En homenaje a don Enrique Fernández Peña*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, págs. 774-787.
- SCHIPPER, K. [2003]: «Principles-based Accounting Standards», *Accounting Horizons*, vol. 17, n.º 1, págs. 61-72.
- TUA, J. [2004]: «El marco conceptual para la información financiera», en L. CAÑIBANO y J.A. GONZALO (eds.), *Normas Internacionales de Información Financiera*, págs. 141-291 (Madrid: Expansión).
- VAN HULLE, K. [1993]: «Truth and untruth about true and fair: a commentary» en «A European true and fair view comment», *European Accounting Review*, n.º 1, págs. 99-104.
- WALTON P. [1991]: *The True and Fair View: A shifting Concept. Occasional Research Paper No.7.* (London: Chatered Association of Certified Accountants).
- [1993] «Introduction. The true and fair view in British accounting». *The European Accounting Review*, vol 2, n.º 1, págs. 49-58.
- WATTS, R.L. y ZIMMERMAN, J.L. [1986]: *Positive Accounting Theory* (London: Prentice/ Hall International, Inc).
- ZEFF, S. [1993]: «International Accounting Principles and Auditing Standards», *European Accounting Review*, vol. 2, n.º 2, págs. 403-410.

CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC

PILAR GARCÍA GIMÉNEZ (Consulta 6, Boicac 74)
JOSÉ LUIS ÁLVAREZ CARRIAZO (Consulta 7, Boicac 74)

Profesores del CEF

BOICAC núm. 74, junio 2008. Instrumentos financieros (NRV 9.^a) y Operaciones entre empresas del grupo (NRV 21.^a). Consulta 6.

SUMARIO:

Sobre qué normas de registro y valoración deben ser aplicadas y cuál sería el reflejo contable, en la sociedad aportante y beneficiaria, de aportaciones no dinerarias consistentes en «inversiones en el patrimonio de empresas del grupo», en las dos situaciones siguientes:

Situación 1. Aportación no dineraria de unas «inversiones en el patrimonio de empresas del grupo» en una sociedad que se constituye, en la que se reciben a cambio acciones que dan el control.

Situación 2. Aportación no dineraria de unas «inversiones en el patrimonio de empresas del grupo» en una sociedad ya constituida y por la que se obtiene el control.

Respuesta:

a) Antecedentes

a.1) Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas

En relación con la valoración de las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, la norma de registro y valoración 9.^a (2.5.1) establece:

«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 la transacción que les sean directamente atribuibles, debiéndose aplicar, en su caso, el criterio incluido en el apartado 2.1 contenido en la norma relativa a operaciones entre empresas del grupo.

No obstante, si existiera una inversión anterior a su calificación como empresa del grupo, multi-grupo 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...»

a.2) Operaciones entre empresas del grupo

La norma de registro y valoración 21.^a Operaciones entre empresas del grupo contiene un primer apartado, que delimita el alcance y la regla general de la norma, y un segundo apartado, con unas normas particulares relativas a operaciones con negocios (aportaciones no dinerarias de negocios, fusiones y escisiones).

Alcance. La norma 21.^a resulta de aplicación a las operaciones realizadas entre empresas del mismo grupo, tal y cómo estas quedan definidas en la norma 13.^a de elaboración de las cuentas anuales.

Los supuestos en los que una sociedad crea una nueva sociedad realizando una aportación no dineraria y con la que obtiene el control de la misma, deben también quedar ubicados en la norma de registro y valoración 21.^a Operaciones entre empresas del grupo, por cuanto el tratamiento de cualquier operación realizada entre empresas del grupo debe ser el mismo que cuando la situación de partida previa a la operación analizada (aportación no dineraria) es la existencia de una única sociedad de la cual se separan uno o varios elementos patrimoniales constitutivos de la mayor parte de la nueva sociedad constituida.

Por el contrario, en un supuesto de aportación no dineraria a una empresa existente que con carácter previo a la operación no era una empresa del mismo grupo que la aportante, en el sentido establecido en la norma de elaboración 13.^a de las cuentas anuales, y que pasa a ser una empresa del grupo como consecuencia de dicha operación, no resulta de aplicación la norma de registro y valoración 21.^a.

Regla general. La regla general prevista en la norma de registro y valoración 21.^a establece:

«Las operaciones entre empresas del mismo grupo, con independencia del grado de vinculación entre las empresas del grupo participantes, se contabilizarán de acuerdo a las reglas generales.

En consecuencia, con carácter general, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente, los elementos objeto de la transacción se contabilizarán en el momento inicial por su valor razonable. En su caso, si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación. La valoración posterior se realizará de acuerdo con lo previsto en las correspondientes normas.»

Normas particulares. La norma 21.^a contiene unas normas particulares en relación con las operaciones de fusión, escisión y aportación no dineraria de un negocio entre empresas del grupo. A estos efectos, el último párrafo de la norma establece:

«A los efectos de lo dispuesto en esta norma, no se considerará que las participaciones en el patrimonio de otras empresas constituyen en sí mismas un negocio.»

a.3) Marco Conceptual de la Contabilidad.

El Marco Conceptual de la Contabilidad previsto en la parte primera del Plan General de Contabilidad establece:

«El sujeto contable que informa como persona jurídica individual, en el marco de este Plan General de Contabilidad, lo hará con independencia del grupo de empresas al que pueda pertenecer, sin perjuicio de las normas particulares recogidas en la segunda parte de este Plan y de los desgloses informativos que deban incorporarse en las cuentas anuales».

b) Conclusiones.

b.1) Situación 1. Aportación no dineraria de unas «inversiones en el patrimonio de empresas del grupo» en una sociedad que se constituye, en la que se reciben a cambio acciones que dan el control.

Sociedad aportante.

La operación supone la constitución de una empresa del grupo y, en consecuencia, será de aplicación la norma de registro y valoración 21.^a Operaciones entre empresas del grupo.

Dicha norma recoge una regla general y unas normas específicas para las operaciones de fusión, escisión y aportación no dineraria de un negocio. A los efectos de esta norma «no se considera que las participaciones en el patrimonio neto de otras empresas constituyen en sí mismas un negocio» y, en consecuencia, es de aplicación la regla general.

La regla general dispone que las operaciones entre empresas del grupo se contabilizarán de acuerdo con las normas generales. Y conforme a los criterios que con carácter general se aplican a una adquisición de participaciones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, definidos en la norma de registro y valoración 9.^a Instrumentos financieros, apartado 2.5, estas se valoran al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de la transacción.

No obstante, dado que las participaciones en el patrimonio se adquieren a cambio de la entrega de activos no monetarios, el tratamiento contable que debería darse a esta operación debe ser análogo al que se da a las permutas de inmovilizado, lo que implica que cuando tenga carácter de permuta no comercial, situación que puede ser frecuente cuando la aportación supone obtener la práctica totalidad del capital de la sociedad, se reflejará la inversión de patrimonio al valor contable de la contraprestación entregada, sin que la operación produzca un resultado contable.

Sociedad beneficiaria.

La sociedad beneficiaria debe aplicar también la regla general prevista en la norma de registro y valoración de operaciones entre empresas del grupo, que a su vez remite a las normas generales.

A este respecto, la sociedad beneficiaria habrá de aplicar la norma de instrumentos financieros (norma 9.^a 2.5), según la cual las acciones se valorarán al coste, que equivaldrá al valor razonable de

la contraprestación entregada (que debe coincidir con el valor razonable de las acciones adquiridas, dado que la sociedad se constituye), más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles. Los costes de la transacción que se incluyen en el coste son únicamente los relacionados con las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo recibidas y no los de la emisión de capital.

b.2) Situación 2. Aportación no dineraria de «participaciones en empresas del grupo» en una sociedad ya constituida y por la que se obtiene el control.

Sociedad aportante.

Con carácter general, en aplicación de la norma de registro y valoración 9.^a Instrumentos financieros, las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas se valorarán al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de la transacción.

No obstante, dado que las participaciones en el patrimonio se adquieren a cambio de la entrega de activos no monetarios, el tratamiento contable que debería darse a esta operación debe ser análogo al que se da a las permutas de inmovilizado, lo que implica que cuando tenga carácter de permuta no comercial, situación que puede ser frecuente cuando la aportación supone obtener la práctica totalidad del capital de la sociedad, se reflejará la inversión de patrimonio al valor contable de la contraprestación entregada, sin que la operación produzca un resultado contable.

Sociedad beneficiaria.

De forma análoga al caso anterior, habrá de aplicarse la norma de instrumentos financieros (norma 9.^a 2.5), según la cual las acciones se valorarán al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles. Los costes de la transacción que se incluyen en el coste son únicamente los relacionados con las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo recibidas y no los de la emisión de capital. Adicionalmente, hay que señalar que el hecho de que la valoración se refiera al coste (valores emitidos) no ha de impedir que este se calcule a partir de los valores recibidos (acciones recibidas) cuando estos proporcionen la estimación más fiable del mismo.

EJEMPLO 1:

La sociedad «A» se constituye emitiendo 180.000 acciones de 10 euros de valor nominal con una prima de emisión de 2 euros. Los gastos de constitución se elevan a 2.000 euros. Los suscriptores de las acciones son:

- Sociedad «B»: 162.000 acciones.
- Sociedad «C»: 15.000 acciones.
- Sociedad «D»: 3.000 acciones.

La sociedad «B» aporta el 100% de las acciones de una empresa del grupo, «E», que están valoradas en su contabilidad por 1.944.000 euros. Las aportaciones de

.../...

.../...

los otros socios, «C» y «D», son en metálico y se ingresan en la cuenta corriente bancaria abierta a nombre de la sociedad «A». El desembolso se produce por la totalidad de las aportaciones.

El valor razonable de las acciones de «E» es de 1.944.000 euros, coincidente con el valor de las acciones entregadas a cambio. Los costes de transacción pagados por «A» son de 12.000 euros.

Se pide:

- a) Contabilizar las operaciones en ambas sociedades.
- b) Contabilizar dese el punto de vista de la sociedad aportante si el valor contable de las acciones entregadas es de 1.950.000 euros.

Solución:

a) *Sociedad beneficiaria.*

La sociedad beneficiaria aplica la norma de instrumentos financieros (norma 9.^a 2.5) por lo que valora las acciones al coste, es decir, por el valor razonable de la contraprestación entregada (que debe coincidir con el valor razonable de las acciones adquiridas, dado que la sociedad se constituye) más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

Por la emisión de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones emitidas	2.160.000,00	
194	Capital emitido pendiente de inscripción (180.000 × 12)		2.160.000,00

Por la suscripción de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
192	Suscriptores de acciones	2.160.000,00	
190	Acciones emitidas		2.160.000,00

Por el desembolso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c (18.000 × 12)	216.000,00	
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo (162.000 × 12)	1.944.000,00	
192	Suscriptores de acciones		2.160.000,00

.../...

.../...

Por la inscripción en el Registro Mercantil de la sociedad «A»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	2.160.000,00	
100	Capital social (180.000 × 10)		1.800.000,00
110	Prima de emisión de acciones (180.000 × 2)		360.000,00

Por los gastos de constitución:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	12.000,00	
572	Bancos, c/c		12.000,00

Por los gastos de transacción relacionados con las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	1.000,00	
572	Bancos, c/c		1.000,00

Sociedad aportante.

La sociedad aportante registra una adquisición de participaciones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, que se valoran al coste, que equivale al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de la transacción.

Sin embargo, las participaciones en el patrimonio se adquieren a cambio de la entrega de activos no monetarios, por lo que debe darse un tratamiento contable análogo al de las permutas de inmovilizado, por lo que, cuando tenga el carácter de permuta no comercial, la inversión de patrimonio se reflejará al valor contable de la contraprestación entregada, sin que la operación produzca un resultado contable.

Por la aportación de las acciones y recepción de las participaciones de la empresa «A»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo, «A»	1.944.000,00	
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo, «E»		1.944.000,00

b) El valor contable de las acciones entregadas es de 1.950.000 euros.

En este caso no se da coincidencia entre el valor contable y el valor razonable de las acciones entregadas, ni con el valor de emisión de las acciones de «A».

.../...

.../...

La contestación a la consulta establece que si se trata de una permuta no comercial, situación que puede ser frecuente cuando la aportación supone obtener la práctica totalidad del capital de la sociedad, se refleja la inversión de patrimonio al valor contable de la contraprestación entregada, sin que la operación produzca un resultado contable.

Código	Cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo, «A»	1.950.000,00	
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo, «E»		1.950.000,00

En el caso de una permuta no comercial, según establece la norma 2.^a 1.3 del Plan General Contable 2007, «el inmovilizado material recibido se valorará por el valor contable del bien entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, con el límite, cuando esté disponible, del valor razonable del inmovilizado recibido si este fuera menor».

De lo anterior se deduce, que si el valor razonable del bien recibido es menor que el valor contable, se debe registrar una pérdida al dar de baja el bien cedido.

Sin embargo, la consulta 6 del BOICAC 74 establece que la operación de permuta entre participaciones de empresas del grupo no produce un resultado contable, por lo que la diferencia de 6.000 (1.950.000 – 1.944.000) no se va a registrar como una pérdida.

EJEMPLO 2:

Aportación no dineraria de «participaciones en empresas del grupo» en una sociedad ya constituida y por la que se obtiene el control».

La sociedad «F» tiene un capital social de 80.000 acciones de 10 euros de valor nominal y realiza una ampliación de capital de 4 acciones nuevas por cada acción antigua de 10 euros de valor nominal y con un valor de emisión de 15 euros (valor teórico del último balance aprobado por la sociedad «F»)) para recibir una aportación no dineraria que realiza la sociedad «H» consistente en 120.000 acciones de la sociedad «G». Las acciones de «H» representan el 75% del capital social, por lo que la sociedad «F», una vez realizada la ampliación de capital, obtendrá el control de la sociedad «H».

Los gastos de la ampliación de capital son de 15.000 euros.

El valor razonable de las acciones propiedad de la sociedad «G» es de 4.800.000 y coincide con su valor contable.

Se pide:

- a) Registrar las operaciones anteriores en la contabilidad de la sociedad beneficiaria y en la de la sociedad aportante.

.../...

.../...

- b) La sociedad «H» acaba de comprar el 75% de las acciones de «G» mediante una oferta pública de acciones (OPA) en la que ha pagado por cada una de las 120.000 acciones un precio de 48 euros.

Solución:

a) Sociedad beneficiaria.

Los títulos que tiene que emitir la sociedad beneficiaria son $80.000/1 \times 4 = 320.000$, que sumados a los 80.000 que ya estaban en circulación dan un total de 400.000 acciones. La sociedad «G» adquiere el 80% del capital social de «F» ($320.000/400.000 \times 100 = 80\%$), por lo que pasa a tener el control de la misma.

La sociedad beneficiaria aplica la norma de instrumentos financieros (9.ª 2.5), según la cual las acciones recibidas se valoran al coste, que equivale al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

Por la emisión de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones emitidas	4.800.000,00	
194	Capital emitido pendiente de inscripción (320.000×15)		4.800.000,00

Por la suscripción de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
192	Suscriptores de acciones	4.800.000,00	
190	Acciones emitidas		4.800.000,00

Por la aportación de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	4.800.000,00	
192	Suscriptores de acciones		4.800.000,00

Por la inscripción en el Registro Mercantil del aumento del capital social:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	4.800.000,00	
100	Capital social (320.000×10)		3.200.000,00
110	Prima de emisión de acciones (320.000×5)		1.600.000,00

.../...

.../...

Por los gastos de constitución:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	15.000,00	
572	Bancos, c/c		15.000,00

Sociedad aportante.

La sociedad aportante valora la inversión de patrimonio al valor contable de la contraprestación entregada, sin que la operación produzca un resultado contable.

Por la aportación de las acciones y recepción de las participaciones de la empresa «F»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo, «F»	4.800.000,00	
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo, «G»		4.800.000,00

b) *Sociedad beneficiaria.*

La sociedad beneficiaria aplica la norma de instrumentos financieros (9.^a 2.5), según la cual las acciones recibidas se valoran al coste, que equivale al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

Pero el hecho de que la valoración se refiera al coste (valores emitidos) no ha de impedir que este se calcule a partir de los valores recibidos (acciones recibidas) cuando estos proporcionen la estimación más fiable del mismo.

Las acciones de la sociedad «G» acaban de ser compradas, por lo que están valoradas al valor razonable, que es más fiable que el valor teórico que se desprende del último balance aprobado por la sociedad «F». Según establece la contestación a la consulta 6 del BOICAC 74, el coste debe calcularse a partir de los valores recibidos cuando estos proporcionen la estimación más fiable del mismo, por lo que, teniendo en cuenta que se acaban de comprar, se considera que el precio pagado ($320.000 \times 48 = 5.760.000$) es la estimación más fiable.

Así, se determinará el valor de emisión de los títulos nuevos: $5.760.000/320.000 = 18$ euros.

Por la emisión de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones emitidas	5.760.000,00	
194	Capital emitido pendiente de inscripción (320.000×18)		5.760.000,00

.../...

.../...

Por la suscripción de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
192	Suscriptores de acciones	5.760.000,00	
190	Acciones emitidas		5.760.000,00

Por la aportación de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	5.760.000,00	
192	Suscriptores de acciones		5.760.000,00

Por la inscripción en el Registro Mercantil del aumento del capital social:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	5.760.000,00	
100	Capital social (320.000 × 10)		3.200.000,00
110	Prima de emisión de acciones (320.000 × 8)		2.560.000,00

Por los gastos de constitución:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	15.000,00	
572	Bancos, c/c		15.000,00

Sociedad aportante.

La sociedad aportante valora la inversión de patrimonio al valor contable de la contraprestación entregada, sin que la operación produzca un resultado contable.

Por la aportación de las acciones y recepción de las participaciones de la empresa «F»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo, «F»	5.760.000,00	
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo, «G»		5.760.000,00

NOTA: Este artículo también ha sido publicado en la *Revista Cefgestión*. CEF. Núm. 130, junio 2009.

BOICAC núm. 74, junio 2008. Consulta 7.**SUMARIO:**

Sobre el tratamiento contable que han de dar las Federaciones Deportivas a los gastos necesarios para la celebración de futuros acontecimientos deportivos singulares en el marco del Plan General de Contabilidad 2007.

La situación planteada se refiere a una Federación Nacional que obtiene la designación como entidad organizadora de un campeonato y ha de incurrir en una serie de gastos en los años anteriores al de celebración del evento, así como en el propio desarrollo del campeonato. Como contrapartida a su actividad, la federación organizadora recibe determinados derechos (taquilla, publicidad, etc.) y, además, suele contar con subvenciones. En concreto, y de acuerdo con la información puesta de manifiesto ante este Instituto, en la operativa de las actividades se pueden distinguir las fases de designación, organización previa y celebración del campeonato.

Fase de designación:

- *Las Federaciones Deportivas Internacionales comunican a las Federaciones Deportivas Nacionales (FDN) asociadas la celebración de un campeonato a cuya organización se puede optar con varios años de antelación a la fecha de la competición.*
- *Las FDN, después de encontrar los apoyos necesarios dentro de su Comunidad Autónoma, Diputación Provincial o Ayuntamiento, elevan su candidatura a la Federación Internacional para competir con otras Federaciones solicitantes.*
- *En el caso de los campeonatos importantes, mundiales, europeos o iberoamericanos, la designación se toma, al menos, 3 ó 4 años antes de la fecha de celebración del campeonato.*

Fase de organización previa a la competición:

- *Una vez que la FDN es designada como sede de la competición se ponen en marcha los distintos Comités (de Honor, Organizador, Ejecutivo, etc.), firmando un contrato con la Federación Internacional en el que cada parte adquiere una serie de compromisos económicos. Normalmente, la mayoría de los gastos de organización son responsabilidad del organizador. En esos contratos también se suele vincular a la Institución local donde se celebrará la competición.*

- *La puesta en marcha de los Comités implica el arranque de la oficina del Comité Organizador, con los gastos necesarios de personal y puesta en marcha de una oficina. Estos gastos se empiezan a producir 3 ó 4 años antes de la celebración del evento. Las primeras decisiones suelen ser la confirmación del Presupuesto de gastos y cómo se financiará el mismo. Además de los recursos que se puedan obtener por la venta de entradas u otros ingresos, la aportación institucional suele resultar capital para la financiación del evento.*
- *Durante los años previos, los gastos normales son los del mantenimiento de la oficina y su personal, reuniones de los Comités, así como la organización de las diferentes reuniones, visitas previas que la Federación Internacional realiza para verificar la buena marcha de la organización del evento. También se suelen producir pagos a cuenta de las reservas de alojamiento, y se realizan diversas acciones de marketing, promoción y de organización de competiciones menores, vinculadas al evento y que sirven para testar los diferentes aspectos de organización, desde los deportivos hasta los administrativos.*
- *Los gastos de los años previos, en muchas ocasiones, son sufragados por aportaciones de las diferentes instituciones que componen el Comité Organizador, por la vía de subvenciones o convenios de colaboración.*

Fase de celebración del campeonato:

En los momentos previos o durante el desarrollo de la competición es cuando se produce la mayor parte de los gastos. Los conceptos típicos de gastos son: alojamiento, transporte, acondicionamientos de la instalación, marketing y promoción.

En la consulta se plantea en concreto si es posible la activación de los gastos previos relacionados con la organización de un campeonato a través de la cuenta 216. «Derechos sobre organización de acontecimientos deportivos», recogida en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Federaciones Deportivas, o en otra partida.

Respuesta:

a) Antecedentes.

Conforme a la disposición transitoria quinta «Desarrollos normativos en materia contable», del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (disp. trans. sexta del RD 1515/2007, de 16 de noviembre, en el caso de PYMES), las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Federaciones Deportivas, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 2 de febrero de 1994, seguirán en vigor en todo lo 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 nuevo Plan General de Contabilidad, y en tanto no se apruebe una nueva adaptación conforme a la habilitación contenida en la disposición final primera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

En las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Federaciones Deportivas, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 2 de febrero de 1994, se definen dos conceptos de activo relacionados con la organización de acontecimientos deportivos:

- 216. «Derechos sobre organización de acontecimientos deportivos».
- 278. «Gastos diferidos para organización de acontecimientos deportivos».

La cuenta 216. «Derechos sobre organización de acontecimientos deportivos» que se incluye en el subgrupo 21 del Inmovilizado inmaterial, se define como «gastos efectuados para la obtención de derechos sobre organización de acontecimientos deportivos, o el precio de adquisición de estos mismos derechos cuando, siendo susceptibles de transmisión hayan sido adquiridos» y según la Introducción de las normas de adaptación, se refiere a: «acontecimientos en los que la Federación tiene derecho a organizarlos durante un período de tiempo determinado o con carácter indefinido (acontecimientos "no singulares")». La norma de valoración quinta «Normas particulares sobre el inmovilizado inmaterial» en su letra c) señala lo siguiente:

«Figurarán directamente en el activo cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa; no obstante, al cierre del ejercicio, también podrán activarse como inmovilizado inmaterial los gastos efectuados para la obtención de derechos sobre organización de acontecimientos deportivos periódicos, cuando se tengan motivos fundados de su obtención. Estos derechos podrán amortizarse de modo sistemático no pudiendo exceder del período durante el cual dicho derecho contribuya a la obtención de ingresos».

La cuenta 278. «Gastos diferidos para organización de acontecimientos deportivos», que se recoge en el subgrupo 27 relativo a gastos a distribuir en varios ejercicios, se define como «gastos necesarios para la organización de futuros acontecimientos deportivos. En esta cuenta no se incluirán los gastos derivados de la participación de eventos deportivos», y se refieren, según la Introducción de las normas de adaptación, a «acontecimientos "singulares", es decir, aquellos que tendrán lugar en una fecha concreta y determinada, como, por ejemplo, la organización de unos campeonatos mundiales». Los criterios valorativos aplicables a esta partida (norma de valoración séptima «Gastos a distribuir en varios ejercicios») son:

«Los gastos diferidos para organización de acontecimientos deportivos singulares se valorarán por el importe total satisfecho para dicha organización, tanto antes de la concesión del derecho a la organización, como después de su concesión hasta la celebración del acontecimiento. No se incluirán los gastos derivados de la participación en campeonatos deportivos.

Cuando se trate de gastos realizados con anterioridad a la concesión del derecho, para su inscripción en el activo deberán existir motivos fundados de obtención de la organización; en caso contrario se imputarán a resultados en el ejercicio en que se produzcan.

Su importe total se imputará a gastos del ejercicio cuando tenga lugar el acontecimiento deportivo».

b) Plan General de Contabilidad 2007.

Para el análisis de la cuestión hay que tener en cuenta que:

- En el Marco Conceptual de la Contabilidad, recogido en la primera parte del Plan General de Contabilidad, se define el concepto de activo y los criterios de reconocimiento de los mismos de la siguiente manera:

«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 en el futuro».

«Los activos deben reconocerse en el balance cuando sea probable la obtención, a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad» (apartado 5.º del Marco Conceptual de la Contabilidad).

- El último párrafo de este apartado 5.º del Marco Conceptual de la Contabilidad dispone:

«Se registrarán en el período a que se refieren las cuentas anuales, los ingresos y gastos devengados en este, estableciéndose en el caso en que sea pertinente, una correlación entre ambos, que en ningún caso puede llevar al registro de activos o pasivos que no satisfagan la definición de estos».

- Por su parte, el principio de devengo se enuncia como sigue:

«Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro».

En relación con los inmovilizados intangibles, la norma de registro y valoración 5.ª del Plan General de Contabilidad dispone lo siguiente:

«Para el reconocimiento inicial de un inmovilizado de naturaleza intangible es preciso que, además de cumplir la definición de activo y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, cumpla el criterio de identificabilidad.

El citado criterio de identificabilidad implica que el inmovilizado cumpla alguno de los dos requisitos siguientes:

- a) Sea separable, esto es, susceptible de ser separado por la empresa y vendido, cedido, entregado para su explotación, arrendado, intercambiado.
- b) Surja de derechos legales o contractuales, con independencia de que tales derechos sean transferibles o separables de la empresa o de otros derechos u obligaciones.

En ningún caso se reconocerán como inmovilizado intangible los gastos ocasionados con motivo del establecimiento...»

La norma de registro y valoración 10.^a de existencias establece que:

«Los criterios indicados en los apartados precedentes resultarán aplicables para determinar el coste de las existencias de servicios. En concreto, las existencias incluirán el coste de producción de los servicios en tanto aún no se haya reconocido el ingreso por prestación de servicios correspondiente conforme a lo establecido en la norma relativa a ingresos por ventas y prestación de servicios».

De acuerdo con lo anterior, la correlación entre ingresos y gastos se contempla en el Plan General Contable de 2007 siempre supeditada a que proceda reconocer el activo o pasivo asociados de acuerdo con la definición de estos contemplada en el Marco Conceptual, habiendo perdido la categoría de principio contable que tenía en el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre. Por este motivo, el Plan General Contable de 2007 ha eliminado los subgrupos de gastos a distribuir en varios ejercicios y gastos de establecimiento.

c) Tratamiento de los gastos relacionados con la organización de acontecimientos deportivos singulares a partir de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad 2007.

Desde el punto de vista económico, en el caso concreto objeto de análisis en la presente consulta, la designación por un tercero como sede de una competición conlleva el acceso a una actividad de organización de un evento en la que se obtienen como contraprestación ingresos de taquilla y publicidad, entre otros. Asimismo, parte de los gastos se suelen financiar con subvenciones.

Así pues, el contrato constituye para la empresa la prestación de un servicio, y en la medida en que no se hayan producido las condiciones para el reconocimiento de ingresos, será un proyecto en curso, siendo aplicables los criterios previstos en la norma de registro y valoración 10.^a Existencias. Conforme a esta norma, en tanto el proyecto esté en curso:

- Los gastos se contabilizarán según su devengo.
- Se reconocerán existencias de servicios en curso (proyectos en curso), mediante la partida de 710. «Variación de existencias de productos en curso», por el importe del coste de producción. En el coste de producción se incluirán, además de los costes directos, la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables al proyecto. En relación con la determinación del coste de producción, deberán tenerse en consideración los criterios contenidos en la Resolución de 9 de mayo de 2000, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. En particular:
 - Los gastos de comercialización (aquellos en que incurre una entidad para llevar a cabo la comercialización de los productos y que son, por tanto, necesarios para realizar las ventas y entregas de los productos) y los gastos generales de administración o dirección (aquellos en que incurre una entidad para llevar a cabo la gestión, organización o control, no estando relacionados con el ciclo de producción) no formarán parte del coste de producción.

- No se incluirán dentro del coste de producción aquellos anteriores a la designación ni otros que tengan una naturaleza análoga a gastos de establecimiento.
- En las existencias de productos en curso que necesiten un período de tiempo superior a un año para estar en condiciones de generar ingresos por prestaciones de servicios, se incluirán en el coste de producción los gastos financieros que correspondan a la financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuibles a la realización del proyecto.
- Cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas del valor de estas existencias. El valor neto realizable de un activo, de acuerdo con la definición incluida en el Marco Conceptual de la Contabilidad, es el importe que la empresa puede obtener por su enajenación en el mercado, en el curso normal del negocio, deduciendo los costes estimados necesarios para llevarla a cabo, así como en su caso los costes estimados necesarios para terminar su producción. A estos efectos, debe resaltarse que no se computarán las subvenciones esperadas.

Las subvenciones, donaciones y legados otorgados por terceros quedan regulados en la norma de registro y valoración 18.^a del Plan General de Contabilidad, en la que se establece lo siguiente en relación con su reconocimiento:

«Las subvenciones, donaciones y legados 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, donación o legado, de acuerdo con los criterios que se detallan en el apartado 1.3 de esta norma.

Las subvenciones, donaciones y legados que tengan carácter de reintegrables se registrarán como pasivos de la empresa hasta que adquieran la condición de no reintegrables. A estos efectos, se considerará no reintegrable cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la empresa, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención, donación o legado.»

En particular, los criterios de imputación a resultados contenidos en el apartado 1.3 de esta norma disponen que cuando se concedan para financiar gastos específicos, se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando. Por su parte, si compensan déficit de explotación se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se concedan, salvo si se destinan a financiar déficit de explotación de ejercicios futuros, en cuyo caso se imputarán en dichos ejercicios. En consecuencia, el tratamiento establecido supone una imputación correlacionada de estos ingresos y gastos en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En cualquier caso, en la memoria de las cuentas anuales deberá incorporarse cualquier información significativa en relación con el tema objeto de consulta, con el fin de que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la entidad. En particular, se incluirá información acerca de los criterios de imputación de costes empleados en la valoración de las

existencias; los criterios seguidos y las circunstancias que motivan las correcciones valorativas por deterioro y, en su caso, la reversión de las mismas, así como su importe; criterios seguidos en la capitalización de gastos financieros e importe de los gastos capitalizados durante el ejercicio; también se informará sobre el importe y características de las subvenciones recibidas que aparecen en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias; análisis de los movimientos de la subagrupación del balance; importes recibidos y, en su caso, devueltos; origen de las subvenciones, indicando el Ente Público concedente e información sobre el cumplimiento o no de las condiciones asociadas a las subvenciones.

EJEMPLO:

La Federación Deportiva Nacional de Karate (FDNK), con sede en Madrid, ha recibido, al comienzo del año 1, una comunicación de la Federación Deportiva Internacional de Karate (FDIK), informándole de la celebración de un campeonato mundial de dicha especialidad deportiva en enero del próximo año 3.

Las federaciones deportivas asociadas de karate de los diferentes países pueden concurrir a la convocatoria si desean ser la sede del citado campeonato.

La FDNK reúne los requisitos necesarios para optar a la organización del citado campeonato y ser designada como sede de la competición, para su celebración en Madrid.

1. Fase de designación

Esta fase se desarrolla en su totalidad en el año 1.

En junio del año 1, después de realizar los estudios y presupuestos económicos y técnicos correspondientes, y de encontrar el apoyo solicitado y necesario de la Comunidad y del Ayuntamiento de Madrid, eleva su candidatura a la Federación Internacional para competir con otras federaciones asociadas solicitantes.

En esta primera fase de designación, la FDNK, a lo largo del año 1, ha realizado los siguientes gastos específicos, imputables al estudio y preparación de su candidatura al campeonato mundial:

(Todos los datos numéricos del ejemplo están expresados en unidades monetarias).

• Gastos de personal.....	900
• Servicios de profesionales independientes.....	4.100
• Publicidad, propaganda y relaciones públicas.....	1.200
• Gastos de viaje y de alojamiento.....	800
• Otros servicios exteriores.....	600

(Todos los gastos se pagaron por el Banco Local).

.../...

.../...

2. Fase de organización previa a la competición

Esta fase se desarrolla en su totalidad en el año 2.

Celebrado y resuelto, en enero del año 2, el correspondiente concurso por parte de la Federación Internacional, resulta seleccionada como sede de la competición la FDNK española, con celebración en el Palacio de Deportes en Madrid, siendo, por tanto, la entidad encargada de su organización y desarrollo.

Una vez designada la FDNK como sede, la entidad tiene que aumentar su capacidad productiva.

Como consecuencia de lo anterior, se ponen en marcha los diversos Comités (de Honor, Organizador, Ejecutivo, etc.), firmando un contrato con la Federación Internacional en la que cada parte asume una serie de compromisos económicos, vinculándose también la Comunidad y el Ayuntamiento de Madrid en una cuantía importante de la financiación necesaria del evento.

La puesta en marcha de los diversos Comités implica el establecimiento, puesta en marcha y arranque de la oficina del Comité Organizador en el mes de febrero del año 2, que inicialmente elabora el presupuesto de gastos e ingresos que originará el acontecimiento, realizando los correspondientes gastos de honorarios de profesionales, gastos de viaje, estudios previos de naturaleza técnica y económica, publicidad de lanzamiento, captación, adiestramiento y distribución de personal, etc.

Los gastos correspondientes a esta primera parte de la fase de organización previa, desarrollada durante el mes de febrero del año 2, tienen una naturaleza análoga a los *gastos de establecimiento*. Los importes de los mismos, a cargo de la FDNK, y su clasificación contable son los siguientes:

• Gastos de personal.....	600
• Servicios de profesionales independientes.....	2.300
• Publicidad, propaganda y relaciones públicas.....	800
• Gastos de viaje y de alojamiento.....	500
• Otros servicios exteriores.....	460

(Todos los gastos se pagaron por el Banco Local).

A partir del mes de marzo del año 2 se desarrolla la segunda parte de la fase de organización previa y se originan en la FDNK los gastos de mantenimiento de la oficina y de su personal; de edición de las entradas e invitaciones; de ordenación y desarrollo de las reuniones de los Comités; y de las visitas previas que la Federación Internacional realiza para la verificación y control de la buena marcha de la organización del evento.

.../...

.../...

También se efectúan gastos correspondientes a acciones de marketing, de publicidad y de promoción; de organización y desarrollo de competiciones menores vinculadas al campeonato mundial; y pagos a cuenta de reservas de alojamiento.

Los gastos devengados y pagados por el banco, correspondientes a esta fase, y su clasificación contable son los siguientes:

• Gastos de personal.....	1.300
• Servicios de profesionales independientes.....	5.100
• Publicidad, propaganda y relaciones públicas.....	3.400
• Gastos de viaje y de alojamiento.....	2.600
• Otros servicios exteriores.....	1.950

(Todos los gastos se pagaron por el Banco Local).

Además, se pagaron, también por el banco, reservas de alojamiento por 2.800.

Aparte de los gastos comentados, existen otros que son sufragados directamente por el Ayuntamiento de Madrid, que, independiente de los mismos, ha concedido y entregado a la FDNK, mediante transferencia a su cuenta corriente en junio del año 2, una subvención no reintegrable por un importe de 8.000 para hacer frente a los gastos de esta fase de organización previa.

La FDNK ha solicitado y recibido el 1 de julio del año 2 un préstamo del Banco Local por un importe de 4.000, a devolver dentro de seis meses junto con sus intereses correspondientes al tipo del 9% anual. El importe total del préstamo se destina en su totalidad a la financiación de los gastos de desarrollo de esta fase de organización previa a la competición, devengados desde la fecha de concesión del préstamo hasta el final del ejercicio del año 2.

En diciembre del año 2 se inició la venta anticipada de entradas con cobro al contado, y se recibieron importes a cuenta de la publicidad a realizar, habiéndose obtenido por estos motivos ingresos en la cuenta bancaria por los siguientes importes:

• Ventas de entradas.....	20.000
• Publicidad de otras empresas en el recinto de celebración.....	6.000

De los ingresos del campeonato corresponde a la FDNK el 70% de la venta de entradas y la totalidad de los ingresos por publicidad, según el contrato suscrito con la FDIK.

Al cierre del ejercicio del año 2, la Federación se plantea dos posibles alternativas diferentes en relación con los gastos devengados, contabilizados y pagados, y con los posibles ingresos por prestación de servicios todavía no realizados.

.../...

.../...

1.^a **Contabilizar ingresos por prestación de servicios** en el año 2, en relación con las futuras ventas de entradas y publicidad de otras empresas. Debe tenerse en cuenta que no es posible valorarlos con fiabilidad, así como tampoco los costes del campeonato que quedan por incurrir.

2.^a **Activar el coste de producción de los servicios en curso** generados, devengados durante los meses de marzo a diciembre del año 2. En relación con los mismos debe tenerse presente lo siguiente:

- Todos son costes directos de los servicios en curso creados, con excepción de los de publicidad, propaganda y relaciones públicas, que al considerarse gastos de comercialización no formarán parte del coste de producción.
- Además de los costes directos comentados, la parte que razonablemente corresponde a los costes indirectamente imputables al coste de producción de los servicios, adecuadamente contabilizados en sus correspondientes cuentas de gastos, asciende a 2.300. En este importe no están incluidos los gastos generales de administración y dirección no relacionados con el ciclo de producción.
- Se espera obtener beneficios de la organización y desarrollo del campeonato de kárate.

3. Fase de celebración del campeonato

En enero del año 3 se desarrolla el campeonato, siendo los gastos de esta fase de celebración los siguientes: marketing, promoción y publicidad, trofeos y recuerdos entregados, alojamientos de los participantes y acompañantes, transporte de participantes y acompañantes, gastos de acondicionamiento de las instalaciones, gastos de personal, y gastos del alquiler y servicios del Palacio de los Deportes:

• Gastos de personal.....	1.100
• Arrendamientos	9.000
• Servicios de profesionales independientes.....	700
• Publicidad, propaganda y relaciones públicas.....	4.200
• Gastos de viaje y de alojamiento.....	20.600
(deben compensarse los anticipos del año 2)	
• Otros servicios exteriores	14.400

Para financiar los gastos de esta fase de celebración, le han sido concedidas a la FDNK subvenciones no reintegrables por las entidades públicas, pertenecientes al Comité Organizador:

• Ayuntamiento de Madrid.....	16.000
• Comunidad de Madrid.....	8.000

Ambas entidades, además, han sufragado directamente otros gastos.

.../...

.../...

Los ingresos, cobrados e ingresados en el banco por la FDNK, de la fase de celebración del campeonato, son los siguientes:

- Ventas de entradas 180.000
(además de las efectuadas en el año 2)
- Publicidad en el recinto de celebración..... 40.000
(Parte de este importe ya se había cobrado a través de los anticipos recibidos en el año 2).

Como ya comentamos anteriormente, del importe de estos ingresos corresponde a la FDNK el 70% del importe de la venta de entradas y la totalidad de los ingresos por publicidad, según el contrato suscrito con la FDIK.

Se pide:

Contabilizar el importe de todas las operaciones anteriormente expuestas, realizadas en cada una de las fases de designación, organización y celebración del campeonato.

Notas:

- Todas las cifras del supuesto están expresadas en unidades monetarias.
- Todos los gastos se pagan, y los ingresos se cobran, al contado, a través de la cuenta bancaria de la entidad en el Banco Local.
- Prescindase de las cuestiones fiscales relativas al IVA, al IRPF y al Impuesto sobre Sociedades.
- Los datos sobre los gastos e ingresos suministrados en el supuesto son exclusivamente los correspondientes a las operaciones relacionadas con el campeonato.
- La FDNK tiene otros numerosos ingresos y gastos que no están vinculados al campeonato y que no figuran en el ejemplo; siendo el resultado de los ejercicios contables de la Federación consecuencia de los correspondientes al evento comentado y de todos los demás.
- Los ejercicios económicos y contables de la Federación coinciden con el año natural.

Solución:

1. Contabilización de los gastos correspondientes a la fase de designación (año1)

Código	Cuenta	Debe	Haber
64	Gastos de personal	900	
623	Servicios de profesionales independientes	4.100	
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas	1.200	
629	Otros servicios (800 + 600)	1.400	
572	Banco Local c/c		7.600

.../...

.../...

Estos gastos los tratamos únicamente como gastos del ejercicio, sin incluirlos dentro del coste de producción, tal como indica la respuesta a la consulta comentada:

«No se incluirán dentro del coste de producción aquellos anteriores a la designación ...»

Ya no se pueden utilizar las cuentas:

216. «Derechos sobre organización de acontecimientos deportivos».

278. «Gastos diferidos para organización de acontecimientos deportivos».

Previstas en la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 2 de febrero de 1994, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Federaciones Deportivas, pues estas partidas de inmovilizaciones inmateriales y de gastos a distribuir en varios ejercicios, respectivamente, no cumplen con la definición de activo del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad de 2007.

2. Contabilización de los gastos correspondientes a la fase de organización previa a la competición (año 2)

Una vez designada como sede del campeonato la FDNK, contabilicemos, en primer lugar, los gastos de naturaleza asimilable a gastos de primer establecimiento efectuados en el mes de febrero del año 2, y en segundo lugar, los realizados desde marzo hasta final de año.

2.1. Gastos de naturaleza asimilable a gastos de primer establecimiento de la fase de organización previa (febrero año 2).

Código	Cuenta	Debe	Haber
64	Gastos de personal	600	
623	Servicios de profesionales independientes	2.300	
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas	800	
629	Otros servicios (500 + 460)	960	
572	Banco Local c/c		4.660

Estos gastos los tratamos únicamente como gastos del ejercicio, sin incluirlos dentro del coste de producción, tal como indica la respuesta a la consulta comentada:

«No se incluirá dentro del coste de producción... ni otros que tengan una naturaleza análoga a los gastos de establecimiento».

Ya no puede utilizarse la cuenta 216. «Derechos sobre organización de acontecimientos deportivos», ni la 278. «Gastos diferidos para organización de acontecimientos deportivos», por razones análogas a las comentadas en el apartado anterior.

.../...

.../...

2.2. Gastos del desarrollo de la fase de organización previa (marzo a diciembre año 2).

Por los gastos devengados y pagados por la FDNK:

Código	Cuenta	Debe	Haber
64	Gastos de personal	1.300	
623	Servicios de profesionales independientes	5.100	
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas	3.400	
629	Otros servicios (2.600 +1.950)	4.550	
572	Banco Local c/c		14.350

Por los pagos por reservas de alojamiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
407	Anticipos a acreedores	2.800	
572	Banco Local c/c		2.800

* La cuenta 407 figura en el Plan de Federaciones Deportivas de 1994.

Por la concesión y cobro de la subvención del Ayuntamiento de Madrid.

Código	Cuenta	Debe	Haber
47005	Ayuntamiento de Madrid, deudor por subvenciones concedidas	8.000	
74002	Subvenciones oficiales a la explotación, Ayuntamiento de Madrid		8.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Banco Local c/c	8.000	
47005	Ayuntamiento de Madrid, deudor por subvenciones concedidas		8.000

* Las cuentas 47005 y 74002 figuran en el Plan de Federaciones Deportivas de 1994.

Por el préstamo bancario concedido y recibido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Banco Local c/c	8.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		8.000

.../...

.../...

Por los intereses del préstamo desde julio hasta diciembre del ejercicio del año 2:

Código	Cuenta	Debe	Haber
663	Intereses de deudas a corto plazo ($0,09 \times 4.000 \times 6/12$)	180	
527	Intereses a corto plazo de deudas		180

* Las cuentas 663 y 527 figuran en el Plan de Federaciones Deportivas de 1994.

Por la devolución del préstamo y el pago de sus intereses, al final del ejercicio del año 2.

Código	Cuenta	Debe	Haber
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	180	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	4.000	
572	Banco Local c/c		4.180

Examinemos, a continuación, las dos posibles alternativas al cierre del ejercicio del año 2, en relación con los gastos devengados, contabilizados y pagados, y con los posibles ingresos por prestación de servicios todavía no realizados.

1.^a Contabilizar en este ejercicio del año 2 **ingresos por prestación de servicios**, en relación con las futuras ventas de entradas y publicidad de otras empresas

La norma de registro y valoración 14.^a Ingresos por ventas y prestaciones de servicios del Plan General de Contabilidad, en su apartado 3. Ingresos por prestaciones de servicios, establece que los ingresos por prestación de servicios se reconocerán «cuando el resultado de la transacción pueda ser estimado con fiabilidad, considerando para ello el porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre del ejercicio».

La norma citada determina que solo se contabilizarán los ingresos procedentes de prestación de servicios cuando se cumplan simultáneamente las cuatro condiciones siguientes:

- El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.
- Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.
- El grado de realización de la transacción, en la fecha de cierre del ejercicio, puede ser valorado con fiabilidad.
- Los costes ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, pueden ser valorados con fiabilidad.

En el caso presente, según indica el enunciado, no se dan, al menos, las condiciones a) y d), por lo que *no contabilizaremos ningún ingreso por estos conceptos en el ejercicio*

.../...

.../...

económico de este año 2, pese a que hayamos cobrado en el mismo una parte de su importe, que reconoceremos como anticipos.

En el caso de que se dieran las cuatro condiciones expuestas, se contabilizarán los ingresos, considerando para ello el *porcentaje de realización* del servicio en la fecha de cierre del ejercicio, mediante un asiento de devengo de los ingresos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
43X	Espectadores por entradas pendientes de venta (por la parte no cobrada en el año 2)		
572	Banco Local c/c (por la parte cobrada en el año 2)		
70X	Ingresos por venta de entradas, campeonato de kárate (por el 70% de los ingresos)		
55X	Federación Deportiva Internacional de Kárate, acreedora (por el 30% de los ingresos)		

Código	Cuenta	Debe	Haber
44X	Anunciantes por publicidad pendiente de realizar (por la parte no cobrada en el año 2)		
572	Banco Local c/c (por la parte cobrada en el año 2)		
75X	Ingresos por publicidad, campeonato de kárate		

En los dos asientos anteriores hemos supuesto que la parte devengada de los ingresos (según su porcentaje de realización) es superior a la parte cobrada, creando cuentas específicas, separando el porcentaje de ingresos por venta de entradas que corresponde a la FDNK, y el de la deuda con la FDIK, según el convenio.

Como, pese a no reconocerse en nuestro caso, los ingresos por venta de entradas y por publicidad se han vendido y cobrado entradas, sin prestar todavía el servicio del espectáculo del campeonato, y se han cobrado cantidades a cuenta de la publicidad a realizar, las cantidad recibidas las contabilizamos como anticipos mediante los asientos siguientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Banco Local c/c	20.000	
43X	Anticipos de espectadores (por el 70%)		14.000
55X	FDIK, acreedora (por el 30%)		6.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Banco Local c/c	6.000	
41X	Anticipos de anunciantes		6.000

.../...

.../...

2.^a Activar el coste de producción de los servicios en curso generados, devengados durante los meses de marzo a diciembre del año 2.

La norma de registro y valoración 10.^a Existencias del Plan General de Contabilidad establece que los bienes y servicios comprendidos en las existencias se valorarán por su coste, ya sea su precio de adquisición o su coste de producción.

Las existencias incluirán el coste de producción de los servicios, en tanto aún no se haya reconocido el ingreso por prestación de servicios correspondiente, conforme a lo establecido en la norma relativa a ingresos por ventas y prestación de servicios.

El coste de producción comprenderá los costes directos, y la parte que razonablemente corresponda a los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación, elaboración o construcción.

Al no haber contabilizado los ingresos por prestación de servicios, según establecimos en el apartado anterior, procederá valorar y activar los servicios en curso relativos al desarrollo de la organización previa del evento, pues de estos recursos, controlados por la Federación, se espera obtener beneficios en el futuro (Marco Conceptual 4.º Definición de activos del PGC).

Las existencias de estos servicios necesitan de un período de marzo a diciembre para estar en condiciones de ser vendidas, período que, al no ser superior al año, hace que no consideremos los gastos financieros (en nuestro caso los intereses del préstamo) como integrantes del coste de producción de los mismos (apartado 1 de la norma 10 del PGC).

Código	Cuenta	Debe	Haber
33X	Servicios en curso (1.300 + 5.100 + 2.600 + 1.950 + 2.300)	13.250	
71X	Variación de existencias de servicios en curso		13.250

* Las cuentas 33X y 71X no figuran en el Plan General de Contabilidad.

Según nos indica el enunciado de este ejemplo, no hemos considerado en el coste de producción de los servicios en curso los gastos de publicidad, propaganda y relaciones públicas, y sí hemos tenido en cuenta los costes indirectos.

3. Contabilización de los gastos correspondientes a la fase de celebración del campeonato (enero del año 3)

Por los gastos devengados y pagados por la FDNK, compensando el importe ya pagado de las reservas de alojamiento:

.../...

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
64X	Gastos de personal	1.100	
621	Arrendamientos y cánones	9.000	
623	Servicios de profesionales independientes	700	
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas	4.200	
629	Otros servicios (20.600 + 14.400)	35.000	
407	Anticipos a acreedores		2.800
572	Banco Local c/c		47.200

Por la concesión y cobro de la subvención del Ayuntamiento de Madrid:

Código	Cuenta	Debe	Haber
47005	Ayuntamiento de Madrid, deudor por subvenciones concedidas	16.000	
74002	Subvenciones oficiales a la explotación, Ayuntamiento de Madrid		16.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Banco Local c/c	16.000	
47005	Ayuntamiento de Madrid, deudor por subvenciones concedidas		16.000

Por la concesión y cobro de la subvención de la Comunidad de Madrid:

Código	Cuenta	Debe	Haber
47004	Comunidad de Madrid, deudora por subvenciones concedidas	8.000	
74001	Subvenciones oficiales a la explotación, Comunidad de Madrid		8.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Banco Local c/c	8.000	
47004	Comunidad de Madrid, deudora por subvenciones concedidas		8.000

* Las cuentas 47005, 47004, 74002 y 74001 figuran en el Plan de Federaciones Deportivas de 1994.

Por las ventas de entradas y cobro de la publicidad, compensando los anticipos del ejercicio 2 anterior, una vez prestados los servicios.

.../...

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Banco Local c/c	180.000	
43X	Anticipos de espectadores	14.000	
70X	Ingresos por ventas de entradas campeonato kárate ($0,70 \times 180.000 + 14.000$)		140.000
55X	FDIK, acreedora ($0,30 \times 180.000$)		54.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Banco Local c/c	34.000	
41X	Anticipos de anunciantes	6.000	
75X	Ingresos por publicidad campeonato kárate		40.000

SEGUNDO EJERCICIO DE LOS PROCESOS SELECTIVOS PARA EL INGRESO EN EL CUERPO SUPERIOR DE INTERVENTORES Y AUDITORES DEL ESTADO

JAVIER ROMANO APARICIO

Profesor del CEF

[Segundo ejercicio de los procesos selectivos para el ingreso por el sistema general de acceso libre y acceso por el sistema de promoción interna en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado convocado por Orden EHA/1145/2008, de 15 de abril (BOE del 25)]

Sumario

- Caso 1.** Contabilidad financiera: principio del devengo, periodificación, prestación de servicios, operaciones entre empresas del grupo, dividendos, créditos comerciales.
- Caso 2.** Contabilidad de sociedades: dividendo pasivo, aumento de capital, aportaciones no dinerarias, accionistas morosos, ampliación de capital.
- Caso 3.** Contabilidad financiera: emisión de obligación, cálculo del tipo de interés efectivo, contabilidad de las operaciones hasta el cierre del ejercicio.
- Caso 4.** Contabilidad financiera: cartera de negociación, cartera de control y cartera de disponibles para la venta (moneda extranjera).

NOTAS INTRODUCTORIAS

1. Los cuatro supuestos del examen son independientes entre sí.
2. Deberán resolverse en el plazo máximo de cuatro horas.
3. Cada supuesto deberá contestarse en su correspondiente cuadernillo.
4. Cuando para la resolución de los ejercicios sea necesario efectuar cálculos financieros, se deberán realizar e incluir en la contabilización. Por el contrario, la contabilización de las situaciones de diferimiento impositivo solo debe realizarse cuando se pida explícitamente. Los tipos impositivos para estos supuestos son el 16 por 100 (IVA) y 30 por 100 (Impuesto sobre Sociedades).
5. Con los cálculos o asientos se deberá dar una explicación del criterio adoptado para resolver cada supuesto o parte del mismo, razonamiento que será objeto de calificación.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

PRINCIPIO DEL DEVENGO, PERIODIFICACIÓN, PRESTACIÓN DE SERVICIOS, OPERACIONES ENTRE EMPRESAS DEL GRUPO, DIVIDENDOS, CRÉDITOS COMERCIALES

ENUNCIADO

Al revisar los gastos e ingresos del ejercicio, en el curso de las operaciones contables de cierre a 31 de diciembre de 2008, uno de los empleados de la sociedad «A» encuentra las siguientes situaciones, en las que duda que se haya aplicado correctamente el principio del devengo, según viene recogido en el Plan General de Contabilidad (PGC) vigente:

- a) La sociedad tiene alquilado un piso, por el que recibe un alquiler de 3.600 euros prepagables al semestre (más IVA). La primera semestralidad la recibió el día 1 de enero de 2008. En el mes de julio, al objeto de solucionar un problema de tesorería, propuso al inquilino que le pagara juntas tres semestralidades (18 meses) negociando una rebaja de 50 euros al mes por pago anticipado para los pagos que correspondían a 2009. A principios de julio el citado inquilino ingresó 10.200 euros (más IVA), que la empresa asentó en la cuenta de ingresos por arrendamientos del ejercicio.
- b) La sociedad presupuestó con una empresa de otra localidad la prestación de un servicio de asesoramiento comercial en la ciudad donde tiene su sede. Según el contrato firmado por las partes, el asesoramiento se extendería por dos años, el primero de los cuales es el que corresponde al ejercicio cerrado, y tendría un precio total de 1.000 euros más IVA. Según los acuerdos, la empresa cliente pagaría el 50 por 100 al comienzo de cada año, de manera

que la sociedad «A» recibió en enero de 2008 la mitad del precio, que asentó en las cuentas de ingresos por prestaciones de servicios. Según el estudio de costes realizado, que se corresponde con la realidad hasta el momento, en el 2008 los costes correspondientes a la cumplimentación del contrato incurridos ascienden a 210 euros, que es el 30 por 100 de la cantidad presupuestada para el cumplimiento de la totalidad del mismo.

- c) La sociedad vendió una partida de existencias a una de sus sociedades dependientes por 3.500 euros (más IVA), que era el coste por el que se habían almacenado las existencias vendidas. El precio de catálogo, que es el utilizado para cargar a los clientes las ventas de esos mismos productos, es un 20 por 100 superior al coste. Ese mismo precio se puede considerar el de mercado para mercancías similares.
- d) Respecto a los ingresos financieros, la empresa ha contabilizado como tales un dividendo a cuenta de la dependiente anterior, acordado por el Consejo de Administración de la misma el día 1 de enero de 2009, por importe de 1.500 euros. Por otra parte, uno de los clientes, que compró a primeros de enero por importe de 20.000 euros (IVA excluido), pagará en cuatro plazos de 5.000 euros al comienzo de cada uno de los meses de enero y julio de 2009 y 2010, aunque la transacción se contabilizó abonando en ventas y en clientes a largo plazo el valor total, y luego llevando desde clientes a tesorería los importes conforme se iban recibiendo. En el contrato con el cliente se establecía un tipo de interés explícito del 6 por 100 semestral.

TRABAJO A REALIZAR:

Para cada una de las anteriores transacciones a) a d), y considerando que la fecha actual es el 31 de diciembre de 2008, fecha de cierre de las cuentas anuales:

1. Explicación sobre si se ha aplicado correctamente o no el principio del devengo, así como –en caso de que no se hubiese aplicado bien– valoración de la transacción siguiendo los principios y reglas del PGC vigente.
2. Asiento que, en su caso, corregiría el registro previamente efectuado (no es preciso que explique cómo se debió haber hecho bien originalmente, ya que se trata únicamente de rectificar la contabilización realizada).

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1

APARTADO A

La semestralidad de enero a julio está correctamente contabilizada ya que se trata de ingresos devengados en el ejercicio, por lo que no es necesario ajuste contable alguno.

En julio, por el cobro de 10.200 euros más IVA hizo lo siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (10.200 + 10.200 × 16%)	11.832	
752	Ingresos por arrendamientos		10.200
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		1.632

El ingreso realmente devengado es el correspondiente al segundo semestre, es decir, 3.600 euros, por lo que procede disminuir el ingreso en:

$$10.200 - 3.600 = 6.600$$

Por otro lado, el IVA no se disminuye ya que al tratarse de una operación de tracto sucesivo, el impuesto se devenga cuando se factura.

El ajuste a contabilizar a 31 de diciembre de 2008 será:

Código	Cuenta	Debe	Haber
752	Ingresos por arrendamientos	6.600	
485	Ingresos anticipados		6.600

APARTADO B

Según establece la norma de registro y valoración 14.^a del PGC los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de la transacción pueda ser estimado con fiabilidad, considerando para ello el porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre del ejercicio. En consecuencia, solo se contabilizarán los ingresos procedentes de prestación de servicios cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.
- Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.
- El grado de realización de la transacción, en la fecha de cierre del ejercicio, puede ser valorado con fiabilidad, y
- Los costes ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, pueden ser valorados con fiabilidad. La empresa revisará y, si es necesario, modificará las estimaciones del ingreso por recibir, a medida que el servicio se va prestando. La necesidad de tales revisiones no indica, necesariamente, que el desenlace o resultado de la operación de prestación de servicios no pueda ser estimado con fiabilidad. Cuando el resul-

tado de una transacción que implique la prestación de servicios no pueda ser estimado de forma fiable, se reconocerán ingresos, solo en la cuantía en que los gastos reconocidos se consideren recuperables.

Dado que el porcentaje de realización –proporcionado como dato– es del 30 por 100 el importe del servicio a contabilizar como ingreso será el mismo:

$$1.000 \times 30\% = 300$$

La sociedad ha contabilizado como ingreso 500 por lo que debe ser disminuido en:

$$300 - 500 = -200$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
705	Prestaciones de servicios	200	
438	Anticipos de clientes		200

También se puede no utilizar la cuenta Anticipos de clientes y hacer el abono a una cuenta de tesorería.

En cuanto al IVA, no procede su ajuste ya que según establece la legislación de este impuesto se devenga cuando se entrega el anticipo.

APARTADO C

Según establece la norma de registro y valoración 21.^a, Operaciones entre empresas del grupo, en su apartado 1, Alcance y regla general:

«La presente norma será de aplicación a las operaciones realizadas entre empresas del mismo grupo, tal y como estas quedan definidas en la norma 13.^a de elaboración de las cuentas anuales.

Las operaciones entre empresas del mismo grupo, con independencia del grado de vinculación entre las empresas del grupo participantes, se contabilizarán de acuerdo con las normas generales.

En consecuencia, con carácter general, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente, los elementos objeto de la transacción se contabilizarán en el momento inicial por su valor razonable.»

La sociedad contabilizó la venta a precio de coste:

Código	Cuenta	Debe	Haber
433	Clientes, empresas del grupo	4.060	
700	Ventas de mercaderías		3.500
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		560

El incremento hasta el valor razonable es de:

$$3.500 \times 20\% = 700$$

El ajuste para corregir el error cometido es el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
433	Clientes, empresas del grupo	812	
700	Ventas de mercaderías		700
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		112

APARTADO D

Dividendos

Según estable la norma de registro y valoración 9.^a, Instrumentos financieros, en su apartado 2.8, Intereses y dividendos recibidos de activos financieros, los dividendos de activos financieros devengados con posterioridad al momento de la adquisición se reconocerán como ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Por tanto, este ingreso se devenga en el año 2009 y no en el 2008, ejercicio en el que se ha contabilizado, por lo que procede la anulación de la operación asentada.

Código	Cuenta	Debe	Haber
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio	1.500	
545	Dividendo a cobrar		1.500

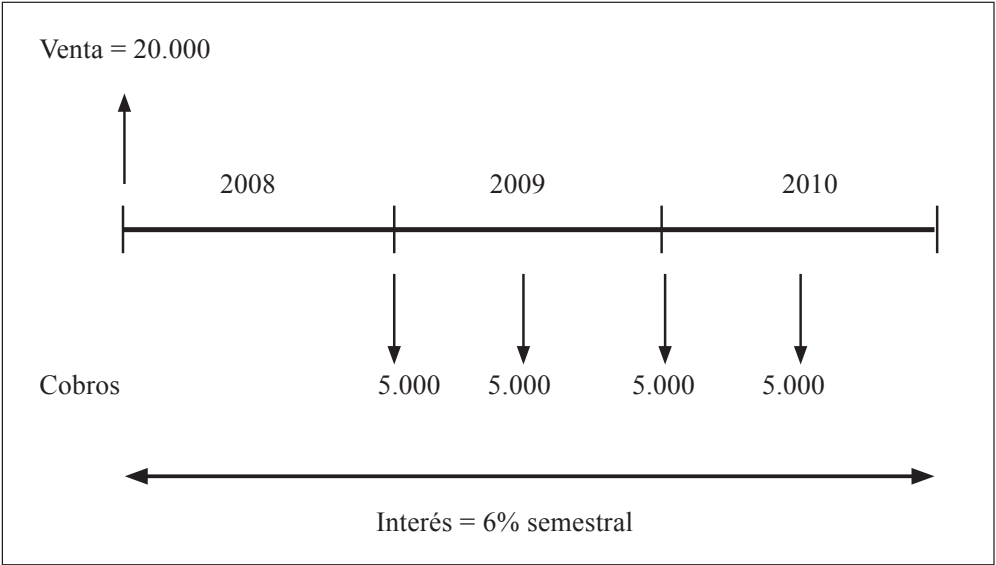
Clientes

Esta operación origina un activo financiero que se incluye en la categoría de préstamos y partidas a cobrar. Aunque se trata de un derecho de cobro con origen comercial su valoración posterior ha de realizarse a coste amortizado ya que su vencimiento es mayor de un año y existe interés contractual.

La sociedad realizó el siguiente apunte el 1 de enero de 2008, suponiendo que el IVA se cobró al contado.

Código	Cuenta	Debe	Haber
450	Clientes a largo plazo	20.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	3.200	
700	Ventas de mercaderías		20.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		3.200

Excluyendo el IVA de la operación, el cual se ha supuesto cobrado en el momento inicial, el diagrama de la operación es el siguiente:



El valor actual del activo financiero es:

$$\text{Valor actual} = 5.000 \ddot{a}_{4|0,06} 1,06^{-2} = 16.344,82$$

El asiento que debió efectuar al inicio de 2008 por la venta debió ser el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
450	Clientes a largo plazo ($5.000 \ddot{a}_{3 0,06} 1,06^{-2}$)	11.894,85	
430	Clientes ($5.000 \times 1,06^{-2}$)	4.449,98	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	3.200,00	
700	Ventas de mercaderías		16.344,82
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		3.200,00

A 31 de diciembre de 2008:

Por los ingresos financieros devengados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
450	Clientes a largo plazo ($11.894,85 1,06^2 - 11.894,85$)	1.470,20	
430	Clientes ($4.449,98 \times 1,06^2 - 4.449,98$)	550,02	
762	Ingresos de créditos		2.020,22

Por la reclasificación a corto plazo del cobro de julio de 2009:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Cientes ($5.000 \times 1,06^{-1}$)	4.716,98	
450	Cientes a largo plazo		4.716,98

Después de los asientos anteriores los saldos correctos al 31 de diciembre de 2008 son los siguientes:

Saldos deudores	IMPORTE	Saldos acreedores	IMPORTE
Cientes ($5.000 + 4.716,98$)	9.716,98	Ventas de mercaderías	16.344,82
Cientes a largo plazo	8.648,06	Ingresos de créditos	2.020,22
($11.894,85 + 1.470,2 - 4.716,98$)			

El ajuste a realizar para corregir el error a 31 de diciembre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
700	Ventas de mercaderías ($20.000 - 16.344,82$)	3.655,18	
430	Cientes	9.716,98	
762	Ingresos de créditos		2.020,22
450	Cientes a largo plazo ($20.000 - 8.648,06$)		11.351,94

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

DIVIDENDO PASIVO, AUMENTO DE CAPITAL, APORTACIONES NO DINERARIAS,
ACCIONISTAS MOROSOS, AMPLIACIÓN DE CAPITAL

ENUNCIADO

La sociedad «B» tiene, a principios de 2008, un capital emitido correspondiente a 30.000 acciones de 1 u.m. nominal, desembolsada en un 75 por 100. Por otra parte, la reserva legal está totalmente constituida; las reservas voluntarias ascienden a 15.000 y la cifra de pérdidas y ganancias de 2007 fue de 12.000. Durante el ejercicio, las transacciones realizadas con la citada cuenta son las siguientes:

1. A principios de febrero se exigió el desembolso del dividendo pasivo, por el saldo restante sin desembolsar del capital social, a los accionistas, que se había emitido al comenzar la sociedad y no tuvo prima de emisión. Uno de ellos, poseedor del 10 por 100 del capital, se negó a entregar el dinero que le correspondía, por lo que los administradores emitieron duplicados de las mismas y las vendieron en efectivo con una pérdida de 50 u.m. sobre su valor nominal, que se

traspasaron al accionista moroso al liquidarle el efectivo correspondiente de la venta de los títulos por su cuenta y riesgo. Otro de los accionistas, con el 30 por 100 de las acciones, acordó ya en la escritura pagar con una cierta cantidad de existencias, que en el momento de escriturar el capital tenían un valor razonable equivalente al 7,5 por 100 del capital nominal de la sociedad, pero en la actualidad valen el doble. El resto de los accionistas, poseedores del 60 por 100 del capital, aportan el restante en efectivo. Los gastos y comisiones correspondientes a los desembolsos han sido de 300 u.m., de las cuales corresponden 200 a la confección de duplicados y venta de los títulos correspondientes al moroso.

2. A principios de julio, siguiendo la voluntad de la Junta General de Accionistas que aprobó las cuentas anuales de 2007, se llevó a cabo una ampliación de capital en los siguientes términos:
- Proporción de la ampliación: una acción nueva por cada tres viejas, con el mismo valor nominal.
 - Precio de emisión: 1,40 u.m. por acción.
 - Desembolso: 50 por 100 del nominal con cargo al saldo acreedor de la cuenta de pérdidas y ganancias de 2007; el resto se desembolsó en efectivo, por medio del banco, al mismo tiempo que la totalidad de la prima.
 - Gastos de la transacción: 2,5 por 100 del precio de emisión, liquidados a través del banco.

TRABAJO A REALIZAR:

1. Contabilización de las anteriores transacciones.
2. Determinación del importe de los fondos propios tras la ampliación de capital.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2

PUNTO 1.

Los fondos propios al inicio del 2008 son los siguientes:

Capital social (30.000×1)	30.000
Socios por desembolsos no exigidos ($21.000 \times 0,25$)	-5.250
Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital social ($9.000 \times 0,25$)	-2.250
Reserva legal ($30.000 \times 20\%$)	6.000
Reservas voluntarias	15.000
Resultado del ejercicio 2007	12.000

Por la solicitud del dividendo pasivo del 25 por 100 pendiente tanto a las aportaciones dinerarias como a las no dinerarias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
558	Socios por desembolsos exigidos ($30.000 \times 0,25$)	7.500	
103	Socios por desembolsos no exigidos ($21.000 \times 0,25$)		5.250
104	Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital social ($9.000 \times 0,25$)		2.250

La respuesta a la solicitud del dividendo pasivo por parte de los accionistas es la siguiente:

- 3.000 acciones no atienden el dividendo pasivo y se les emiten duplicados.
- 9.000 acciones entregan existencias cuyo valor razonable en el momento actual es de 4.500 ($9.000 \times 1 \times 25\% \times 2$).
- 18.000 acciones abonan el dividendo pasivo.

Código	Cuenta	Debe	Haber
5581	Socios por desembolsos exigidos, accionistas morosos ($3.000 \times 0,25$)	750	
3	Existencias	4.500	
57	Tesorería ($18.000 \times 0,25$)	4.500	
558	Socios por desembolsos exigidos		7.500
110	Prima de emisión o asunción		2.250

La norma de registro y valoración 17.^a, Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio, señala:

«Tendrán la consideración de transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio aquéllas que, a cambio de recibir bienes o servicios, incluidos los servicios prestados por los empleados, sean liquidadas por la empresa con instrumentos de patrimonio propio o con un importe que esté basado en el valor de instrumentos de patrimonio propio, tales como opciones sobre acciones o derechos sobre la revalorización de las acciones.»

Por otro lado, los bienes y servicios recibidos se valoran según sus respectivas normas al valor razonable del momento de la recepción o de la prestación.

Por último hay que señalar que la definición de la cuenta Prima de emisión o asunción (110) en la quinta parte del PGC señala:

«Aportación realizada por los accionistas o socios en el caso de emisión y colocación de acciones o participaciones a un precio superior a su valor nominal. En particular, incluye las diferencias

que pudieran surgir entre los valores de escritura y los valores por los que deben registrarse los bienes recibidos en concepto de aportación no dineraria, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración».

Por la emisión de los duplicados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
—	Duplicados de acciones ¹ (3.000 × 1)	3.000	
—	Acciones anuladas ²		3.000

Por los gastos de emisión de los duplicados, que se anotan en cuenta a los accionistas morosos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5581	Socios por desembolsos exigidos, accionistas morosos	200	
57	Tesorería		200

Por la venta de los duplicados por cuenta y riesgo del moroso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	2.950	
5581	Socios por desembolsos exigidos, accionistas morosos	50	
—	Duplicados de acciones		3.000

Por la liquidación del moroso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
—	Acciones anuladas	3.000	
5581	Socios por desembolsos exigidos, accionistas morosos (750 + 200 + 50)		1.000
57	Tesorería		2.000

Por las comisiones relacionadas con el cobro del dividendo pasivo entendemos que se trata de gastos relacionados con los instrumentos de patrimonio propio por lo que se llevarán a Reservas voluntarias.

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	70	
47	Administraciones Públicas	30	
57	Tesorería		100

¹ Cuenta no desarrollada en el PGC.

² Cuenta no desarrollada en el PGC.

PUNTO 2.

El número de acciones a emitir, teniendo en cuenta la relación de canje será:

$$30.000 \times 1/3 = 10.000$$

Por la emisión de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas ($10.000 \times 1,4$)	14.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		14.000

Por la suscripción y desembolso de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería ($10.000 \times 1 \times 50\% + 10.000 \times 1 \times 40\%$)	9.000	
129	Resultado del ejercicio ($10.000 \times 1 \times 50\%$)	5.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		14.000

Por la inscripción en el registro mercantil:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción ($10.000 \times 1,4$)	14.000	
100	Capital social (10.000×1)		10.000
110	Prima de emisión o asunción ($10.000 \times 1 \times 0,4$)		4.000

Por los gastos de la constitución de la sociedad:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias ($350 \times 70\%$)	245	
47	Administraciones públicas ($350 \times 30\%$)	105	
57	Tesorería		350

Los fondos propios después de todas operaciones anteriores:

Capital social (40.000×1)	40.000
Prima de emisión o asunción	4.000
Reserva legal ($30.000 \times 20\%$)	6.000
Reservas voluntarias ($15.000 - 70 - 245$)	14.685

NOTA: No se facilita información sobre el reparto del resultado de 2007. A efectos del punto anterior se ha supuesto que la parte no aplicada en la ampliación se ha llevado a dividendos.

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

EMISIÓN DE OBLIGACIÓN, CÁLCULO DEL TIPO DE INTERÉS EFECTIVO, CONTABILIDAD DE LAS OPERACIONES HASTA EL CIERRE DEL EJERCICIO

ENUNCIADO

La sociedad «C» realiza una emisión de bonos con fecha 1 de julio de 2008, con las siguientes características:

- 1. 10.000 títulos de 50 u.m. de valor nominal cada uno.
- 2. Tipo nominal de interés: 5 por 100, liquidación anual, el 1 de julio de cada año.
- 3. Amortización: en dos plazos, los días 1 de julio de 2009 y 2010. En el primero se sorteará la amortización de 5.000 títulos, por cada uno de los cuales se reembolsará el 102 por 100 del nominal de cada título, y en el segundo se reembolsará el resto, pagando por cada título el 104 por 100 del nominal del título.
- 4. Costes de transacción: los iniciales ascendieron a 3.000 u.m. y fueron satisfechos íntegramente por el emisor (el banco se los dedujo al liquidar la suscripción de los títulos, los primeros días del mes de julio). Se prevén unos costes de cancelación de la operación de 400 u.m. en el momento de la primera amortización y de 420 en el momento de la segunda, para los que se deben constituir las oportunas provisiones.

TRABAJO A REALIZAR:

- 1. Determinar el tipo efectivo de interés del emisor, con todos los datos anteriores.
- 2. Contabilización correspondiente a esta emisión en el año 2008, incluyendo tanto la puesta en circulación de los títulos como las periodificaciones y reclasificaciones que corresponden a las operaciones de fin del ejercicio.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3

1. Determinar el tipo efectivo de interés del emisor, con todos los datos anteriores.

La serie de cobros y pagos derivados de la operación son los siguientes:

Fecha	Operación	Cobro/pago	Cálculo	Importe
01/07/2008	Emisión	Cobro	$10.000 \times 50 - 3.000$	497.000
01/07/2009	Amortización	Pago	$5.000 \times 50 \times 102\% + 10.000 \times 50 \times 5\% + 400$	-280.400
01/07/2010	Amortización	Pago	$5.000 \times 50 \times 104\% + 5.000 \times 50 \times 5\% + 420$	-272.920

El equilibrio financiero de la operación para determinar el tipo de interés efectivo es el siguiente:

$$497.000 = \frac{280.400}{(1+i)} + \frac{272.920}{(1+i)^2}$$

$$i = 0,0750$$

2. Contabilización correspondiente a esta emisión en el año 2008, incluyendo tanto la puesta en circulación de los últimos títulos como las periodificaciones y reclasificaciones que corresponden a las operaciones de fin del ejercicio

El enunciado señala que se proveen unos costes de cancelación estimados por los que se deben constituir las correspondientes provisiones. El cuadro de imputación temporal de estas provisiones actualizadas al 7,5% es el siguiente:

Valor inicial	Intereses año 1	Valor final año 1	Intereses año 2	Valor final año 2
372,09	27,91	400,00		
363,44	27,26	390,70	29,30	420,00
	55,17		29,30	

El valor inicial a contabilizar en las cuentas de pasivo que recogen el empréstito se obtiene por diferencia:

$$497.000 - 372,09 - 363,44 = 496.264,47$$

Una vez determinado el valor actual de las provisiones el cuadro de amortización del empréstito calculado con el tipo de interés efectivo es el siguiente:

Fecha	Capital inicio período	Intereses (tie)	Pago	Amortización	Coste amortizado
01/07/2008					496.264,47
01/07/2009	496.264,47	37.222,59	280.000,00	242.777,41	253.487,06
01/07/2010	253.487,06	19.012,94	272.500,00	253.487,06	0,00

1 de julio de 2008, por la emisión del empréstito:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	497.000,00	
177	Obligaciones y bonos		253.487,06
500	Obligaciones y bonos a corto plazo		242.777,41
14-	Provisión a largo plazo cancelación empréstito		363,44
529-	Provisión a corto plazo cancelación empréstito		372,09

31 de diciembre de 2008, por los intereses devengados desde el 1 de julio:

NOTA PREVIA: Todos los cálculos anteriores se han realizado en capitalización compuesta, sin embargo, a efectos de solución la imputación de intereses de cada unidad de capitalización (un año) se realiza de forma lineal aunque también se podría realizar en capitalización compuesta.

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	55,17	
14-	Provisión a largo plazo cancelación empréstito		27,26
529-	Provisión a corto plazo cancelación empréstito		27,91

Código	Cuenta	Debe	Haber
661	Intereses de obligaciones y bonos $(37.229,59 \times 6/12)$	18.614,80	
506	Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas $(10.000 \times 50 \times 5\% \times 6/12)$		12.500,00
500	Obligaciones y bonos a corto plazo		6.114,80

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

CARTERA DE NEGOCIACIÓN, CARTERA DE CONTROL Y CARTERA DE DISPONIBLES
PARA LA VENTA (MONEDA EXTRANJERA)

ENUNCIADO

La sociedad «D» tiene entre sus activos, a 1 de enero de 2008, acciones de la cartera de negociación, de la cartera de disponible para la venta y de la cartera de control (empresas asociadas). A continuación se resumen tanto el contenido como los movimientos que corresponden al ejercicio, en cada una de las carteras:

1. Cartera de negociación.

A principios del ejercicio estaba formada por 10.000 títulos de la sociedad cotizada «N», valorados por 43 u.m. cada uno. Debido a las continuas bajadas en la cotización, no se han hecho más que tres transacciones con estos títulos, consistentes en sendas compras (el 3 de marzo se adquirieron 3.000 títulos por 40 u.m. cada uno y el 8 de octubre se compraron 1.000 títulos por 38 u.m. cada uno) y una venta de 8.000 títulos, realizada el 12 de noviembre, por 35 u.m. cada uno. El día 31 de diciembre de 2008 la cotización en Bolsa de las acciones de «N» es de 43 u.m.

2. Cartera de títulos disponibles para la venta.

A principios del ejercicio estaba formado por 5.000 bonos con un valor nominal de 25 dólares y un precio de cotización de 22 dólares cada uno, que han sido emitidos por un Gobierno extranjero,

devengan intereses anuales del 6 por 100 (en dólares) que se pagan a mitad de año y cuyo reembolso tendrá lugar el 1 de julio de 2010. Los bonos se suscribieron, hace años, por un precio medio de 25 dólares, inmediatamente después del pago de un cupón de intereses de 1,5 dólares anuales por bono (0,75 dólares semestrales). En la cotización inicial estaban incluidos los intereses devengados durante medio año, que la entidad tiene separados como derecho de cobro en dólares al cambio de cierre de 2007.

La empresa tiene contabilizados ajustes de valor derivados de la devaluación de los títulos desde la cotización inicial hasta la cotización de cierre de 2007 (ambas netas de intereses devengados no cobrados).

Durante el ejercicio no se han hecho transacciones con estos bonos, salvo recibir los intereses a mediados de ejercicio y vender, a final del mismo, 500 bonos por 24 dólares cada uno. Esa cotización es también la vigente a finales de 2008.

Las cotizaciones del dólar, en unidades monetarias del país de la sociedad «B», son las siguientes:

- 31 de diciembre de 2008: 0,70 u.m. por dólar.
- 30 de junio de 2008: 0,68 u.m. por dólar.
- 31 de diciembre de 2008: 0,65 u.m. por dólar.

3. Cartera de control.

La cartera de control de la sociedad «D» está formada por 1.800 acciones de la dependiente «CALCEL S.L.», que se compraron a principios de 2007 por 220 u.m. cada una, incluidos los costes de transacción. En aquel momento el patrimonio neto contable de «CALCEL» estaba formado por capital (3.000 acciones de 100 u.m. nominales, que también son las actuales) y reservas (150.000 u.m.), y al valorar la empresa se consideraron las siguientes plusvalías tácitas:

- Terrenos: 70.000.
- Edificios: 80.000 (amortizables en 20 años, linealmente).

La diferencia entre el precio de compra y el valor del patrimonio neto ajustado se debe al fondo de comercio adquirido.

A finales de diciembre de 2008 se estima que los terrenos han perdido la mitad de la plusvalía que se consideró en el momento de la compra, mientras que los edificios siguen conservándola, aunque debidamente amortizada al ritmo indicado arriba. De la misma forma, el fondo de comercio se estima que se ha visto reducido a la cuarta parte de su valor.

Durante el ejercicio de 2007, «CALCEL» obtuvo resultados positivos por 10.000 u.m., mientras que en 2008 ha obtenido resultados negativos por 60.000 u.m. La dominante emplea, para decidir si tiene que registrar deterioro de la inversión en la dependiente, la comparación de la participación en el patrimonio neto, corregido de plusvalías actuales y fondo de comercio remanente, con el valor contable de la misma.

TRABAJO A REALIZAR:

1. Contabilizar las transacciones correspondientes a la cartera de negociación, así como su valoración al final del ejercicio (en cada operación con terceros hay que considerar unos costes de transacción del 1% del precio pactado, que no está incluido en las cotizaciones del enunciado).
2. Contabilizar las transacciones correspondientes a la cartera de valores disponibles para la venta en el ejercicio, considerando que la empresa tenía periodificados convenientemente los intereses devengados a 1 de enero de 2008 y que la venta de valores tiene unos costes de transacción a cargo del vendedor del 1 por 100. Determinar y contabilizar las periodificaciones de intereses así como el ajuste de valoración de la cartera remanente a fin de ejercicio y, dentro del mismo, los componentes de diferencia de cambio, diferencia de cotización y efecto impositivo.
3. Determinar el fondo de comercio que se pagó al comprar la dependiente «CALCEL». Decidir si, a 31 de diciembre de 2008, es preciso registrar pérdida por deterioro, evaluando y contabilizando, en su caso, el importe que correspondería.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 4

1. Contabilizar las transacciones correspondientes a la cartera de negociación, así como su valoración inicial al final del ejercicio (en cada operación con terceros hay que considerar unos costes de transacción del 1% del precio pactado, que no está incluido en las cotizaciones del enunciado).

En primer lugar hay que recordar que en la cartera de negociación se incluyen los activos financieros cuando:

- a) Se origine o adquiera con el propósito de venderlo en el corto plazo (por ejemplo, valores representativos de deuda, cualquiera que sea su plazo de vencimiento, o instrumentos de patrimonio, cotizados, que se adquieren para venderlos en el corto plazo).
- b) Forme parte de una cartera de instrumentos financieros identificados y gestionados conjuntamente de la que existan evidencias de actuaciones recientes para obtener ganancias en el corto plazo, o

- c) Sea un instrumento financiero derivado, siempre que no sea un contrato de garantía financiera ni haya sido designado como instrumento de cobertura.

Los activos financieros incluidos en esta cartera inicialmente 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. Los costes de transacción que les sean directamente atribuibles se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.

En cuanto a su valoración posterior es a 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.

El saldo inicial es de:

$$10.000 \text{ acciones} \times 43 = 430.000$$

Por la compra del 3 de marzo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio (3.000 × 40)	120.000	
669	Otros gastos financieros	1.200	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		121.200

Por la compra del 8 de octubre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio (1.000 × 38)	38.000	
669	Otros gastos financieros	380	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		38.380

Respecto a la venta de 12 de noviembre existen dos posibilidades de contabilización:

- Dar de baja a los títulos enajenados por precio medio y hacer el ajuste de los restantes al cierre del ejercicio.
- Hacer un ajuste al valor razonable antes de la venta.

Posibilidad a).

$$\text{Valor contable medio de un título} = \frac{430.000 + 120.000 + 38.000}{10.000 + 3.000 + 1.000} = 42$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros [(8.000 × 35) × 99%]	277.200	
669	Otros gastos financieros (8.000 × 35 × 1%)	2.800	
666	Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda	56.000	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio (8.000 × 42)		336.000

Al cierre del ejercicio por el ajuste a valor razonable:

Valor contable (6.000 × 42).....	252.000
Valor razonable (6.000 × 43).....	258.000
Incremento de la cuenta	6.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	6.000	
766	Beneficios de cartera de negociación		6.000

Posibilidad b).

Valor contable anterior (430.000 + 120.000 + 38.000).....	588.000
Valor razonable anterior a la venta (14.000 × 35)	490.000
Disminución	98.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
6630	Pérdidas de cartera de negociación	98.000	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		98.000

Por la venta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros [(8.000 × 35) × 99%]	277.200	
669	Otros gastos financieros (8.000 × 35 × 1%)	2.800	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio (8.000 × 35)		280.000

Al cierre del ejercicio:

Valor contable (6.000×35).....	210.000
Valor razonable (6.000×43).....	258.000
Incremento	48.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	48.000	
7630	Beneficios de cartera de negociación		48.000

2. Contabilizar las transacciones correspondientes a la cartera de valores disponibles para la venta en el ejercicio, considerando que la empresa tenía periodificados convenientemente los intereses devengados a 1 de enero de 2008 y que la venta de valores tiene unos costes de transacción a cargo del vendedor del 1 por 100. Determinar y contabilizar las periodificaciones de intereses así como el ajuste de valoración de la cartera remanente a fin de ejercicio y, dentro del mismo, los componentes de diferencia de cambio, diferencia de cotización y efecto impositivo.

En la valoración de esta cartera, al tratarse de valores representativos de deuda en moneda extranjera, debemos tener en cuenta lo dispuesto en la norma de registro y valoración 11.^a, Moneda extranjera del PGC:

«En el caso particular de los activos financieros de carácter monetario clasificados como disponibles para la venta, la determinación de las diferencias de cambio producidas por la variación del tipo de cambio entre la fecha de la transacción y la fecha del cierre del ejercicio, se realizará como si dichos activos se valorasen al coste amortizado en la moneda extranjera, de forma que las diferencias de cambio serán las resultantes de las variaciones en dicho coste amortizado como consecuencia de las variaciones en los tipos de cambio, independientemente de su valor razonable. Las diferencias de cambio así calculadas se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en el que surjan, mientras que los otros cambios en el importe en libros de estos activos financieros se reconocerán directamente en el patrimonio neto de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2.6.2 de la norma relativa a instrumentos financieros.»

Dado que los bonos se han comprado al valor nominal (25 dólares) inmediatamente después del pago de un cupón y el enunciado no señala que haya habido gastos en la compra, el tipo de interés efectivo de la operación coincide con el tipo de interés de los cupones, por lo que será el 6 por 100 anual nominal.

Al inicio del ejercicio tenemos la siguiente valoración en dólares:

Cupón ($5.000 \times 25 \times 6\% \times 6/12$)	3.750 \$
Valor de los títulos (ex cupón) ($5.000 \times 22 - 3.750$).....	106.250 \$

Las cuentas que hay el 1 de enero de 2008 son:

Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda 2.625 €
(3.750 \$ × 0,70)

Valores representativos de deuda a largo plazo 74.375 €
[(5.000 × 22 – 3.750) 0,7]

1 de julio de 2008 por el cobro del cupón (considerando que el tipo de cambio es 1 \$ = 0,68 euros).

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (5.000 × 25 × 6% × 0,68)	5.100	
668	Diferencias negativas de cambio	75	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda		2.625
761	Ingresos de valores representativos de deuda (5.000 × 25 × 6% × 6/12 × 0,68)		2.550

31 de diciembre de 2008.

Por el reconocimiento de los intereses devengados durante el segundo semestre del año 2008 y que tienen vencimiento el 1 de julio de 2009. Su contabilización se realiza aplicando el tipo de cambio de cierre (1 \$ = 0,65).

Código	Cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda (5.000 × 25 × 6% × 6/12 × 0,65)	2.437,5	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		2.437,5

Por el cálculo de las diferencias de cambio:

Coste amortizado en dólares 128.750 \$
(5.000 × 25 + 5.000 × 25 × 6% × 6/12 = 125.000 + 3.750)

Valor contable (74.375 + 2.437,5) 76.812,5 €

Coste amortizado en euros (128.750 \$ × 0,65)..... 83.687,5 €

Diferencia positiva..... 6.875

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	6.875	
768	Diferencias positivas de cambio		6.875

Por el cálculo de la diferencia que se imputa a patrimonio:

Valor razonable ($5.000 \times 24 \times 0,65$)	78.000
Valor contable ($76.812,5 + 6.875$)	83.687,5
Disminución.....	5.687,5

A la misma cuantía llegamos de la siguiente forma:

Valor razonable en dólares (5.000×24)	120.000 \$
Valor contable en dólares	128.750 \$
Pérdida	8.750 \$
Pérdida en euros ($8.750 \times 0,65$)	5.687,5

Código	Cuenta	Debe	Haber
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta	5.687,5	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		5.687,5

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles ($5.687,5 \times 30\%$)	1.706,25	
8301	Impuesto diferido		1.706,25

Comprobación:

Valor contable ($74.375 + 2.437,5$)	76.812,5
Valor al cierre ($5.000 \times 24 \times 0,65$)	78.000
Diferencia positiva	1.187,5

Dado que la norma obliga a desglosar esta diferencia se ha descompuesto en:

Diferencia de cambio positiva	6.875
Pérdida a patrimonio	-5.687,5

Por la venta de 500 títulos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros ($500 \times 24 \times 0,65$)	7.800,00	
.../...			

...	...		
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda ($500 \times 25 \times 6\% \times 6/12 \times 0,65$)		243,75
251	Valores representativos de deuda a largo plazo ³		7.556,25

Por los gastos de la anterior venta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
669	Otros gastos financieros ($7.800 \times 1\%$)	78	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		78

Por la transferencia del resultado imputado:

Precio de coste en dólares (5.000×25)	125.000
Precio de venta en dólares (5.000×24)	120.000
Pérdida por cotización	5.000
Pérdida en euros ($5.000 \times 0,65$)	3.250

Teniendo en cuenta que se ha vendido el 10 por 100 de los valores:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6632	Pérdidas de disponibles para la venta	325	
902	Transferencia de pérdidas de activos financieros disponibles para la venta ($3.250 \times 10\%$)		325

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	97,5	
474	Activos por diferencias temporarias deducibles ($325 \times 30\%$)		97,5

3. Determinar el fondo de comercio que se pagó al comprar la dependiente «CALCEL». Decidir si, a 31 de diciembre de 2008, es preciso registrar pérdida por deterioro, evaluando y contabilizando, en su caso, el importe que correspondería.

El asiento que se hizo por la compra de la participación, teniendo en cuenta que compró el 60 por 100, fue:

Código	Cuenta	Debe	Haber
240	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	396.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		396.000

³ El saldo de la cuenta Valores representativos de deuda a largo plazo, inmediatamente antes de la venta es de: $74.375 + 6.875 - 5.687,5 = 75.562,50$; dado que se ha vendido el 10 por 100 de la inversión esta cuenta hay que darla de baja por $75.562,50 \times 10\% = 7.556,25$.

Coste participación (1.800×220)	396.000
60% Patrimonio [60% (300.000 + 150.000)]	270.000
Diferencia	126.000

Este mayor importe pagado por la participación se debe a:

Terrenos ($70.000 \times 60\%$)	42.000
Construcciones ($80.000 \times 60\%$).....	48.000
Fondo de comercio financiero el resto ($126.000 - 42.000 - 48.000$)	36.000

31 de diciembre de 2008:

El cálculo para el posible deterioro es el siguiente:

Coste de la inversión	396.000
Importe recuperable ⁴	313.200
Deterioro	82.800

Suponiendo que el deterioro que se contabiliza en este ejercicio es en su totalidad, el asiento a realizar es el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
696	Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, empresas del grupo	82.800	
293	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en partes vinculadas		82.800

⁴ + 60% Patrimonio [60% (450.000 + 10.000 – 60.000)] 240.000
+ Plusvalías
* Terrenos (42.000 – 21.000)..... 21.000
* Edificio (48.000 – 48.000 $\times$ 2/20) 43.200
+ Fondo de comercio (36.000 – 36.000 $\times$ 75%) 9.000
Total importe recuperable 313.200

Recensiones Bibliográficas

Contabilidad y fiscalidad: Impuesto sobre Sociedades e IVA

Sixto ÁLVAREZ MELCÓN y Ramón GARCÍA-OLMEDO DOMÍNGUEZ

4.^a edición, CEF, Madrid, 2009, 574 págs.

Esta nueva monografía del Centro de Estudios Financieros representa un verdadero manual para la contabilización de ambos tributos en sus aspectos generales y que, sin duda, servirá muy bien para la correcta orientación de profesionales, universitarios y quienes se hallen preparando oposiciones a cuerpos en los que se precise disponer de bagaje contable.

La estructura de la obra presenta nueve capítulos, estando dedicados los siete primeros al Impuesto sobre Sociedades y los restantes al IVA. El afán didáctico se manifiesta en los numerosos ejemplos y tablas que recorren el libro, así como en los supuestos prácticos que aparecen al final de cada capítulo ¹, seguidos de la solución aportada por los autores.

Estos son: Sixto ÁLVAREZ MELCÓN y Ramón GARCÍA-OLMEDO DOMÍNGUEZ (ambos catedráticos de Economía Financiera y Contabilidad, el primero de la Universidad Complutense de Madrid y de la de Granada el segundo), que han combinado su mutua experiencia en los campos docente y profesional. En este último «al estar permanentemente en contacto con las empresas por temas relacionados con la auditoría de cuentas y consultoría y, en el docente, al impartir desde hace años las clases de la asignatura contabilidad fiscal en la universidad».

Al principio se plantean, con carácter introductorio, las relaciones y diferencias que tienen el beneficio contable de una empresa y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. La determinación del primero corresponde a una variada normativa contable, cada vez más amplia en número y con mayor grado de detalle. El resultado fiscal proviene de la legislación tributaria, bien sea de

¹ En total son treinta y cinco supuestos dedicados a las siguientes cuestiones: 1. Liquidación del impuesto y su presentación en las cuentas anuales; 2. Resultado contable antes y después de impuestos; 3. Contabilización del impuesto según el PGC de 1990 y el PGC de 2007; 4. Existencia de diferencias temporarias y de gasto o ingreso por impuesto diferido; 5 y 6. Contabilización del impuesto corriente y el diferido en función de las diferencias temporales; 7. Conciliaciones de magnitudes contables y fiscales; 8. Resolución del ejemplo de la Norma Internacional 12; 9. Contabilización del impuesto calculando directamente el gasto por impuesto diferido (diferencias temporales); 10. Gasto por impuesto corriente imputado a patrimonio neto (revalorización de un activo financiero); 11. Gasto por impuesto diferido imputado a patrimonio neto (revalorización de un activo financiero); 12. Subvención para financiar un activo amortizable; 13. Donación de un bien no amortizable; 14. Contabilización del impuesto diferido en una operación de cobertura; 15. Compensación de pérdidas fiscales con resultados de ejercicios posteriores; 16. Compensación de pérdidas fiscales con resultados de ejercicios anteriores; 17. Reconsideración de activos por impuesto diferido; 18. Ajustes de los activos y pasivos fiscales por variaciones del tipo impositivo; 19. Diferencias entre la amortización contable y fiscal; 20. Comparación de distintos métodos de amortización; 21. Libertad de amortización; 22. *Leasing*; 23. Ampliaciones y mejoras; 24. Activos usados; 25 y 26. Deterioro de créditos por insolvencias de los deudores; 27. Recuperación de valor en entidad vinculada; 28. Provisión por garantías de reparación y revisión; 29. Ventas a plazos; 30. Renta monetaria; 31. Diferencias permanentes y temporales. Compensación de bases imponibles negativas. Conciliación del resultado contable y la base imponible; 32. IVA soportado; 33. IVA repercutido; 34. Operaciones intracomunitarias; 35. Operaciones varias de IVA.

una *cuantificación autónoma* de los ingresos y gastos a computar y deducir, como sucedía en el pasado en nuestro Impuesto sobre Sociedades, o de puntuales *correcciones al resultado contable*, opción que adoptó la Ley 43/1995 y mantiene el vigente texto refundido de la ley de dicho impuesto (TRLIS aprobado por RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo).

Diversos diagramas y ejemplos sirven para exponer, con carácter previo a esquematizar cómo ha de efectuarse la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, las diferencias entre magnitudes contables y fiscales que han de lucir en la cuenta de resultados o en el balance de situación al cierre del ejercicio.

Los siguientes capítulos van adentrándose, progresivamente, en el tratamiento de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. Primero, a partir del enunciado de una serie de cuestiones generales (naturaleza contable del tributo como un gasto, método de la cuota a pagar, contabilización del efecto impositivo, compensación de pérdidas fiscales de un ejercicio, contabilización de deducciones tributarias) que ponen de relieve los diferentes enfoques utilizados en el PGC de 1990 y las novedades que aparecen en el de 2007: enfoque de balance, separación entre impuesto corriente y diferido, diferencias temporarias y contrapartida de los activos y pasivos fiscales.

Después se comentan los aspectos más significativos de la norma de registro y valoración 13.^a del PGC, dedicada a la contabilización del impuesto sobre beneficios, siguiendo el planteamiento de la norma internacional de contabilidad número 12 –emitida por el *International Accounting Standards Board* y adoptada posteriormente en la Unión Europea mediante el Reglamento (CE) 1725/2003– y se repasa el cuadro de las cuentas más usuales recogidas en el PGC, ilustrando con esquemas de asientos contables en el libro diario los cargos y abonos procedentes en aquellas para contabilizar el Impuesto sobre Sociedades según que la base imponible resulte positiva y con cuota a ingresar o negativa, retenciones y pagos fraccionados a lo largo del ejercicio, variación del tipo de gravamen y rectificación de los importes de los pasivos y activos por impuestos diferidos, etc. También se alude a la información sobre la situación fiscal de la empresa que ha de aparecer en el punto 12 de la Memoria, según la previsión efectuada en el PGC de 2007 y a las resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas vigentes con anterioridad a la publicación del mismo.

El capítulo cuarto se dedica al examen práctico de diversos casos particulares en el tratamiento contable del Impuesto sobre Sociedades de conformidad con el nuevo PGC. Los autores recorren, por este orden, el procedimiento directo para la contabilización del gasto por el impuesto diferido, la contabilización del impuesto con cargo/abono a patrimonio neto, de la compensación de las pérdidas fiscales, la reconsideración de activos fiscales, los ajustes por cambios en la normativa tributaria, las excepciones al reconocimiento de activos y pasivos fiscales y la periodificación de ingresos por deducciones a distribuir en varios ejercicios.

Siguen con el estudio de los requisitos y diferencias ocasionadas en los procesos de amortización, deteniéndose en la consideración de los cambios operados en el tratamiento contable del inmovilizado intangible, así como de los nuevos gastos de amortización –antes aparecían como provisiones– para cubrir las grandes reparaciones y el fondo de reversión de activos. Luego se observa la contabilización y régimen fiscal de los arrendamientos, contratos de *leasing* y operaciones

de *lease back*, finalizando el capítulo quinto con el estudio de cómo se amortizarán las renovaciones, ampliaciones o mejoras y los activos usados.

La explicación de los importantes cambios que la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea y el nuevo PGC han efectuado en el régimen de las provisiones, se lleva a cabo en el capítulo sexto, donde se examinan las reglas contempladas en los artículos 12 y 13 del TRLIS, referidos a las pérdidas por deterioro de valor de los elementos patrimoniales (fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales, deterioro de los créditos por insolvencia de los deudores, en valores mobiliarios, deducción fiscal del fondo de comercio, etc.) y a las provisiones.

El último capítulo dedicado al Impuesto sobre Sociedades se refiere a los criterios –general del devengo y las excepciones previstas por el propio TRLIS– para la imputación temporal de ingresos y gastos, comentando las situaciones que la misma ley refleja si la sociedad contabiliza incorrectamente los ingresos o los gastos, además de la corrección monetaria en la transmisión de activos de naturaleza inmobiliaria y las revalorizaciones contables.

Los capítulos octavo y noveno del libro se refieren ya al IVA. En ellos se lleva a cabo una breve descripción de la aplicación de tributo con carácter preliminar a la reseña de las cuentas que deberán utilizarse para procurar su contabilización de acuerdo con la norma de valoración 12.^a del PGC.

Los autores se refieren después y por separado a la contabilidad del IVA soportado y repercutido, operaciones intracomunitarias, regla de prorata, regularización de deducciones por bienes de inversión y pautas a seguir en los casos de transmisión de estos bienes durante el período de regularización.

También se observan, poniendo numerosos ejemplos prácticos, las reglas previstas para el autoconsumo de bienes, régimen especial del recargo de equivalencia, *leasing* y operaciones en comisión. Finalmente se alude a los datos que habrán de contener las facturas emitidas por empresarios y profesionales, así como a los libros-registro que deberán llevar los sujetos pasivos del impuesto.

Miguel Ángel Martínez Lago

Régimen fiscal del agua (tributos estatales, autonómicos y locales)

José DE VICENTE GARCÍA y FRANCISCO ADAME MARTÍNEZ
Comares, Granada, 2008, 413 págs.

Tres años ha hecho que desde las páginas de esta misma revista dábamos noticia de un título (*Tributos sobre las aguas*, de Joan PAGÈS, Marcial Pons, 2005, pudiendo verse nuestra recensión en el número 277/2006 de esta revista) sobre la misma problemática en la que incide este libro, cuyos autores son FRANCISCO ADAME, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla, y JOSÉ DE VICENTE GARCÍA, Interventor-Tesorero de Administración Local y Magistrado (excedente).

Como en aquella ocasión, la obra que reseñamos ahora presenta los tributos estatales, autonómicos y locales que recaen sobre el agua, ámbitos de gobierno estos que, como sucede en otros muchos campos, no presentan la necesaria coordinación que debiera darse. Los autores explican así la situación: «cuando se crearon las Comunidades Autónomas, el Estado no contaba con ningún tributo específico sobre el vertido y saneamiento de aguas residuales, ni tampoco sobre el consumo de agua; se trataba de uno de los pocos espacios fiscales que estaban vacantes para ser ocupados por las administraciones autonómicas en ejercicio de su poder tributario. Esta circunstancia fue aprovechada por las Comunidades Autónomas que sabían que el vertido de agua manifestado a través del consumo era una materia imponible que podía proporcionarles un volumen importante de recaudación. Y así ha sido».

El desorden que caracteriza el régimen fiscal del agua en el ámbito de las Comunidades Autónomas y también en las Corporaciones Locales favorece la existencia de grandes contrastes en las cantidades que han de pagar los usuarios y consumidores dependiendo de su respectivo ámbito territorial.

En la primera parte del libro se analizan los tributos estatales. Para ello, los autores encasillan sus comentarios según que nos encontremos con tributos sobre el uso del dominio público, o promuevan la recuperación del coste de las infraestructuras hidráulicas, o recaigan sobre los vertidos.

Al primer grupo pertenecen dos tasas que, como si quisieran disimular tal naturaleza, reciben la denominación de cánones por la ocupación, utilización y aprovechamiento de los bienes de dominio público hidráulico –regulado por el art. 112 del Texto Refundido de la Ley de Aguas (RDLeg. 1/2001, de 20 de julio– y, por otra parte, sobre la ocupación del dominio público marítimo-terrestre (art. 84 de la Ley 22/1988, de 28 de julio, de Costas).

Pertenecen al segundo grupo el canon de regulación y la tarifa de utilización del agua (art. 114 del Texto Refundido de Ley de Aguas), cuya finalidad pasa por la repercusión sobre el usuario del coste de inversión en infraestructuras hidráulicas, así como los gastos de mantenimiento o explotación de las mismas. Los autores se refieren, por este orden, a los antecedentes de estas figuras, su hecho imponible y naturaleza jurídica –que hace que encajen entre las contribuciones especiales–, sujetos pasivos, cuantificación (aludiendo al procedimiento de cálculo del importe a repercutir a los beneficiarios, en especial la determinación de la cuota de amortización, y el reparto del importe del canon o tarifa entre los sujetos pasivos), gestión de estos tributos y el problema de la compatibilidad de los mismos con la tasa del 4 por 100 que grava la prestación de trabajos facultativos para la gestión y ejecución de obras

y servicios públicos (regulada en el Decreto 138/1960, de 4 de febrero). En relación con todos estos aspectos se comenta la jurisprudencia recaída sobre las cuestiones más problemáticas.

En el tercer capítulo, se consideran los cánones de control de vertidos de la Ley de Aguas (art. 113 del TR) y de la Ley de Costas (art. 85). Con relación al primero, los autores comienzan observando los distintos elementos (hecho imponible, naturaleza jurídica, cuantificación, gestión y compatibilidad con otros tributos) de la regulación contenida en la Ley 29/1985, de 2 de agosto, de Aguas, deteniéndose luego en los mismos, según han quedado tras la reforma que dicha ley experimentó en 1999 y la posterior aprobación del texto refundido de 2001. De la misma manera se procede con el canon de vertidos de la Ley de Costas, planteándose la posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan un tributo propio sobre vertidos al litoral. Asimismo se comentan las tasas enumeradas en los artículos 86 y 87 de la Ley de Costas por la realización de determinadas actividades administrativas que benefician o afectan especialmente a determinados sujetos.

La segunda parte del trabajo se dedica a los tributos autonómicos y consta también de otros tres capítulos. En el primero se tratan los tributos sobre saneamiento de aguas, empezando con la justificación que de los mismos realiza el Plan Nacional de Saneamiento y Depuración de Aguas Residuales Urbanas 1995-2005, cuya idea básica consiste en exigir que todas las Administraciones públicas participen en las inversiones con el fin de mejorar los sistemas de explotación, incentivar el ahorro y la descontaminación. Todo ello concuerda con el *principio de recuperación de costes* consagrado por la Directiva 2000/60/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2000, por la que se establece un marco comunitario de actuación en el ámbito de la política de aguas, que se estudia previamente a la enumeración de los tributos finalistas que se han creado por la mayoría de las Comunidades Autónomas.

Tras el estudio de la naturaleza jurídica y el respectivo hecho imponible de estos cánones de saneamiento autonómicos, se señalan los supuestos exentos que aparecen señalados en su normativa reguladora, analizando si resultan compatibles o no con los límites constitucionales al establecimiento de tributos por parte de las Comunidades Autónomas –principios de justicia material y formal (generalidad, igualdad y capacidad económica); principios de territorialidad y unidad de mercado (prohibición de gravar bienes situados fuera del territorio de la Comunidad Autónoma, prohibición de adoptar medidas tributarias que supongan obstáculo para la libre circulación de personas y prohibición de adoptar medidas tributarias que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios), amén de las limitaciones previstas en los artículos 6.2, 6.3 y 6.4 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas– y demás elementos problemáticos que suscita la regulación de los sujetos pasivos y los mecanismos de cuantificación.

En el capítulo siguiente se abordan las fórmulas que tanto el legislador estatal como el autonómico han empleado para resolver los posibles solapamientos entre sus respectivos tributos. En primer término se considera la compatibilidad del canon estatal de vertidos y los tributos autonómicos en la legislación estatal, recorriendo las distintas versiones de la Ley de Aguas y planteándose después las soluciones propiciadas en la legislación autonómica, así como en la abundante jurisprudencia contencioso-administrativa disponible. Al final del capítulo se plantea asimismo la compatibilidad entre los tributos autonómicos y los cánones estatales de regulación y la tarifa de utilización de los bienes del dominio público hidráulico.

El estudio de los tributos autonómicos concluye con los comentarios dedicados a otros gravámenes establecidos por las Comunidades de Andalucía y Murcia. En el primer ámbito están el canon de mejora y el impuesto sobre vertidos a las aguas litorales, mientras que en la Región de Murcia aparece otra figura sobre vertidos al mar. También se consideran en este capítulo otros tributos en fase de proyecto como el impuesto andaluz sobre el agua y las tasas de aducción y depuración de Andalucía y una deducción de la Comunidad Autónoma de Murcia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por inversiones en dispositivos domésticos de ahorro de agua que ha entrado en vigor el 1 de enero de 2007.

La última parte del libro se refiere a los tributos locales, correspondiendo el primer capítulo al examen de las competencias de las Entidades Locales sobre el abastecimiento de agua y su saneamiento, servicios estos que la Ley 7/1985, reguladora de las Bases del Régimen Local configuró como esenciales y de prestación obligatoria en todos los Municipios. A ello sigue la consideración de las tasas sobre abastecimiento de agua y su saneamiento por parte de los Entes Locales y de las contribuciones especiales por la realización de obras o por el establecimiento o ampliación de servicios relacionados con el abastecimiento de agua y su saneamiento.

En relación con dichas tasas, los autores afrontan la polémica sobre la naturaleza jurídica de la contraprestación que satisface el usuario de los servicios de abastecimiento y saneamiento, distinguiendo varias etapas en la evolución de nuestro ordenamiento: 1.^a La regulación anterior a la Ley 39/1988; 2.^a Su formación en esta Ley de Haciendas Locales y en la Ley 8/1989, de Tasas y Precios Públicos; 3.^a Las incidencias que en esa regulación tuvo la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995 y la proyección de este fallo en la Ley 25/1998, por la que se reordenaron las tasas y precios públicos, y 4.^a La normativa actualmente vigente, contenida en la Ley 58/2003, General Tributaria y en el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales de 2004.

Después de este recorrido, se tratan por separado los elementos esenciales de las tasas de suministro de agua y de alcantarillado y saneamiento, así como de las contribuciones especiales por la realización de obras o por el establecimiento o ampliación de servicios relacionados con el abastecimiento de agua y su saneamiento, dedicando el último apartado al análisis de la compatibilidad de estos tributos locales con el canon estatal de control de vertidos y con los tributos autonómicos de saneamiento.

Al final de la obra aparece una adenda en la que se pretende diseñar una tarifa o precio del agua, en el caso de la tasa por prestación del servicio domiciliario de agua potable, y se refleja la bibliografía citada a lo largo del libro.

Miguel Ángel Martínez Lago

El fraude fiscal en la recaudación tributaria

Manuel SANTAOLAYA BLAY
CISS, Valencia, 2008, 307 págs.

Manuel SANTAOLAYA BLAY es Inspector de Hacienda del Estado y nos muestra en este libro su coincidencia de criterio con el Plan de Prevención del Fraude Fiscal que hizo público nuestra Administración tributaria a finales del año 2004. La obra describe las principales formas de instrumentación del fraude recaudatorio, a la vez que los mecanismos de disuasión con que cuenta la Hacienda Pública frente al mismo.

Aquella aparece estructurada en un total de doce capítulos, aunque el primero tenga mero carácter introductorio y el último contenga, como anexo normativo, más de la mitad de las páginas del libro recogiendo el texto del citado Plan, así como de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

La obra arranca contraponiendo la *ingeniería fiscal liquidativa* con la *planificación fiscal (anómala) en fase recaudatoria* y que, específicamente, pretendería evitar la injerencia efectiva de la Hacienda Pública en el patrimonio del obligado al pago, aunque, como señala el autor, no cabe ver oposición entre ambas *planificaciones*, «sino mera yuxtaposición y, en todo caso, subordinación de la segunda a la primera, aunque tan solo por la concatenación propia del procedimiento tributario, en el que la fase recaudatoria exige previa liquidación».

SANTAOLAYA considera que la irrupción de la planificación fiscal recaudatoria en el panorama tributario español ha venido motivada por la propia evolución que impone una continuada práctica tributaria desde que se promulgara en 1977 la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. Así, «después de tres décadas de ininterrumpida fiscalidad democrática, los operadores jurídicos han acabado percatándose de que tan importante como lograr eludir la liquidación del impuesto es evitar que, una vez liquidado este –en la cuantía procedente o, si ha habido suerte, en otra inferior–, ello se traduzca en el correspondiente pago. Y esto es lo preocupante, que el pago se resienta».

En el capítulo segundo se afronta el concepto y requisitos que ha de reunir el fraude recaudatorio a partir de actitudes que bordeen, de manera abusiva, lo dispuesto en las normas tributarias. El autor entiende que la Ley General Tributaria reacciona contra aquel principalmente por medio del instituto de la responsabilidad tributaria. Junto a esta opción, se situarían otras formas de desincentivación de las conductas fraudulentas al emprender la Administración tributaria acciones jurisdiccionales de índole civil o penal contra las mismas.

Brevemente se efectúa, en el capítulo tercero del libro, el estudio de los rasgos básicos del procedimiento de declaración y exigencia de responsabilidad tributaria. Partiendo del señalamiento de la normativa aplicable, el autor considera las fases de iniciación, audiencia al interesado y resolución de aquel procedimiento, ocupándose después de los aspectos temporales y de carácter competencial ligados al mismo, prosiguiendo –ya en el capítulo cuarto– con un somero examen de las medidas cautelares que pueden incardinarse en los procedimientos de derivación de responsabilidad.

La esencial connotación divulgadora de la monografía que comentamos queda acentuada con el contenido de los restantes capítulos, en los que se lleva a cabo la observación de una variada tipología de operaciones y actividades que pueden producir pérdidas para la recaudación de los tributos.

Así se delimitan, en el capítulo quinto, las operaciones de vaciamiento patrimonial prospectivo; llamadas así por SANTAOLAYA porque en las mismas «el patrimonio comienza perteneciendo –al menos parcialmente– al deudor, para terminar residenciado en su integridad en el presunto responsable, que es una mera extensión suya». Como cauces frecuentes de provocar ese fraude patrimonial «hacia delante», se alude con ejemplificaciones en el libro a las capitulaciones matrimoniales para variar el régimen económico existente, la aportación de patrimonio a sociedades vinculadas y otras operaciones societarias para lograr esa desviación. Al final se deduce como fundamento común para perseguir judicial o administrativamente esas conductas el levantamiento del velo de la personalidad jurídica, incorporado ahora, tras la reforma que operó la Ley 36/2006, en los supuestos de responsabilidad del artículo 43.1 g) y h) de la Ley General Tributaria y que informa, también, el otro supuesto señalado en el artículo 42.2 a) de la misma ley.

Precisamente, los nuevos supuestos de responsabilidad tributaria que se acaban de mencionar, serían la respuesta para evitar las situaciones de vaciamiento patrimonial retrospectivo comentadas en el capítulo siguiente a partir de algunos ejemplos prácticos (incumplimientos sistemáticos, «nidos de sociedades» constituidas por despachos profesionales, etc.).

El autor se acerca al fraude en el Impuesto sobre el Valor Añadido en el capítulo séptimo, exponiendo la dinámica que generan las «truchas» en el ámbito del tráfico intracomunitario y la reacción que puede emprender la Administración, haciendo uso de lo preceptuado por en el artículo 87.5 de la ley de dicho impuesto, supuesto de responsabilidad subsidiaria también instaurado por la Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal. Después se observa el fenómeno de las «maquillas», con las que trata de lograrse un troceamiento de la actividad productiva-comercializadora que vaya en detrimento de las posibilidades de cobro de la Hacienda Pública.

Más adelante se hace referencia a lo que el autor llama «elusiones de trama múltiple», englobando aquellas situaciones (sucesiones y vaciamiento del patrimonio del administrador de una sociedad infractora) en las que, para alcanzar su correcta neutralización, ha de producirse «la simultánea aplicación de varios preceptos de responsabilidad bien la aplicación de un determinado precepto sucesivas veces». Luego le llega el turno al tratamiento de operaciones de diversa naturaleza, reunidas bajo la apreciación de fraude bancario, por venir realizadas por las entidades financieras en connivencia con sus clientes. Y, después, se advierte del riesgo para la recaudación derivado de procesos de deslocalización internacional que, en el espacio de la Unión Europea, requiere el despliegue del procedimiento de asistencia mutua en materia de recaudación. Al final se hace referencia a la quiebra del procedimiento clásico de gestión de los tributos y la anticipación de la función recaudatoria a la fase de liquidación, a través de la adopción de medidas cautelares, obtención de información relevante y los procedimientos de declaración de responsabilidad tributaria.

Miguel Ángel Martínez Lago