

- 
- Responsabilidad tributaria y mercantil de administradores de sociedades inactivas con deudas tributarias pendientes
 - Duración de las actuaciones inspectoras
 - Deducción del fondo de comercio financiero y ayudas de Estado
 - El nuevo Reglamento de Gestión e Inspección (I)
 - Existencia e ingresos por ventas y prestación de servicios (Nuevo PGC)
 - Grupo III del Nuevo PGC

CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

Viriato, 52
28010 MADRID

Gran de Gràcia, 171
08012 BARCELONA

Alboraya, 23
46010 VALENCIA

Ponzano, 15
28010 MADRID

www.cef.es

902 88 89 90

info@cef.es

ENERO 2008 – NÚMERO 298

DIRECTOR

Roque de las Heras Miguel

COORDINADORES

M.^a José Leza Angulo

Javier Romano Aparicio

CONSEJO ASESOR

- Valentín Azofra Palenzuela
(*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valladolid*)
- Leandro Cañibano Calvo
(*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad Autónoma de Madrid*)
- Inocencio Carazo González
(*Socio Director de INSESA & Abogados*)
- José Luis Cea García
(*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad Autónoma de Madrid*)
- Abelardo Delgado Pacheco
(*Socio de Garrigues. Inspector de Hacienda del Estado -excedente-*)
- Zulima Fernández Rodríguez
(*Catedrática de Organización de Empresas. Universidad Carlos III*)
- Lorenzo de las Heras Miguel
(*Inspector de Entidades de Crédito. Banco de España*)
- Jesús Lizcano Álvarez
(*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad Autónoma de Madrid*)
- Ricardo Lozano Aragüés
(*Director General de Seguros*)
- Carlos Mallo Rodríguez
(*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad Carlos III*)
- Luis Alberto Malvárez Pascual
(*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva*)
- Alberto Monreal Lasheras
(*Socio PWC Landwell. Inspector de Hacienda del Estado -excedente-*)
- Carlos Palao Taboada
(*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Autónoma de Madrid*)
- Álvaro Rodríguez Bereijo
(*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Autónoma de Madrid*)
- 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*)
- Marta Villar Ezcurra
(*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad CEU San Pablo*)
- Juan Zornoza Pérez
(*Catedrático de Derecho Tributario. Universidad Carlos III*)

SUMARIO

	Página
TRIBUTACIÓN	
1/2008 La responsabilidad de los administradores por deudas tributarias pendientes de sociedades que han cesado en la actividad: relaciones entre las regulaciones tributaria y mercantil (Hugo López López y Ramón Martínez Caballero)	3
2/2008 Incidencia del Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007, en la duración del procedimiento inspector (Fernando de Vicente Benito)	47
3/2008 La amortización del fondo de comercio financiero en España y su problemática jurídico-comunitaria. ¿Un nuevo caso de ayuda de estado? (Marta Villar Ezcurra)	73
CUESTIONES A DEBATE...	
4/2008 El nuevo Reglamento de Gestión e Inspección (I). Obligaciones formales y normas comunes (Gabinete Jurídico del CEF)	97
CONTABILIDAD	
5/2008 Existencias e ingresos por ventas y prestación de servicios (nuevo PGC).... (Ángel Montes Carrillo y José Luis Álvarez Carriazo)	107
6/2008 El grupo III existencias del nuevo Plan Contable: análisis comparativo con relación al Plan General Contable del año 1990 (Francisco J. López Corrales)	159
RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS	189

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:

C/ Viriato, 52 - 28010 MADRID
Telf.: 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 (2008) 129,81 € (IVA no incluido)

Comprende dos volúmenes:

- 1.º Legislación, Consultas, Jurisprudencia.
- 2.º Comentarios y Casos prácticos.

- SUSCRIPCIÓN ANUAL (2008) 187,51 € (IVA no incluido)

(Comprende los dos volúmenes indicados anteriormente y al final de cada año se recopilan en Tomos independientes: Legislación, Jurisprudencia, Consultas tributarias y Normativa contable).

- NÚMEROS SUELTOS (Completo):

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

© 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 RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES POR DEUDAS TRIBUTARIAS PENDIENTES DE SOCIEDADES QUE HAN CESADO EN LA ACTIVIDAD: RELACIONES ENTRE LAS REGULACIONES TRIBUTARIA Y MERCANTIL

HUGO LÓPEZ LÓPEZ

Doctor en Derecho.

Profesor Ayudante de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad Carlos III de Madrid

RAMÓN MARTÍNEZ CABALLERO

Becario de Investigación MEC.

Universidad Carlos III de Madrid

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Álvaro RODRÍGUEZ BEREJO, don Abelardo DELGADO PACHECO, don Luis Alberto MALVÁREZ PASCUAL, don Alberto MONREAL LASHERAS, doña Marta VILLAR EZCURRA y don Juan ZORNOZA PÉREZ.

Extracto:

EL presente artículo tiene por objeto el análisis de la responsabilidad de los administradores por las deudas tributarias pendientes de las sociedades que hayan cesado en su actividad. La concurrencia de una regulación tributaria y otra mercantil para proteger a la Administración tributaria como acreedora social de dichas sociedades inactivas viene provocando una interesante discusión doctrinal y jurisprudencial respecto de los mecanismos jurídicos de que dispone para hacer efectivos los créditos tributarios. Con el propósito de aportar claridad a esta cuestión, se examina en primer lugar la naturaleza y el alcance concreto de la responsabilidad contenida en cada una de estas dos ramas del Ordenamiento, prevista en los artículos 262.5 en conexión con el 260.1.4.º del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y 43.1 b) de la Ley General Tributaria respectivamente. Aclarada esta cuestión principal, se expone al lector las obligaciones que pueden ser exigidas por la Administración a través de la vía tributaria y a través de la vía mercantil para, a continuación, examinar de manera individualizada los problemas concretos que han suscitado y suscitan jurisprudencial y doctrinalmente aquellas deudas tributarias que, a priori, pueden ser exigidas por ambas vías.

Palabras clave: responsabilidad, mercantil, tributaria, administradores y cese.

Sumario

1. Introducción y objeto del artículo.
 - 1.1. La responsabilidad de los administradores de sociedades inactivas en el Derecho tributario.
 - 1.1.1. El concepto de cese de actividad empresarial de la sociedad deudora.
 - 1.1.2. La naturaleza subjetiva de la responsabilidad tributaria y el nexo de causalidad con el impago de las deudas tributarias.
 - 1.1.3. Alcance de la responsabilidad tributaria en los casos de cese en la actividad de las personas jurídicas con deudas tributarias pendientes.
 - 1.2. La responsabilidad de los administradores de sociedades que cesan su actividad por la existencia de pérdidas cualificadas en el Derecho mercantil.
 - 1.2.1. El presupuesto del nacimiento de la responsabilidad *ex* artículo 262.5 TRLSA: el cese de actividad jurídico por las causas del artículo 260.1 TRLSA.
 - 1.2.2. La naturaleza de la responsabilidad *ex* artículo 262.5 TRLSA.
2. La interrelación de la norma tributaria y mercantil en la responsabilidad de administradores incumplidores en situaciones de cese de actividad y la acción de la Administración tributaria para exigir dicha responsabilidad.
 - 2.1. Aspectos comunes de ambas regulaciones: obligaciones tributarias incumplidas reclamables por vía mercantil y tributaria.
 - 2.2. Límites a la legitimación activa de la Administración tributaria para accionar *ex* artículo 262.5 TRLSA.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN Y OBJETO DEL ARTÍCULO

No es infrecuente encontrar en el tráfico empresarial sociedades mercantiles que existen formalmente –en tanto que inscritas en el Registro Mercantil– pero carentes de una realidad sustantiva; puesto que se trata de entes que no desarrollan actividad empresarial alguna. En ocasiones, el motivo que lleva a mantener «vivas» estas sociedades es la existencia de deudas societarias que provocan una situación crítica empresarial; de manera que, en lugar de instar el correspondiente procedimiento para liquidar y disolver la entidad, los administradores mantienen formalmente la sociedad, incluso, en ocasiones «vaciando» el patrimonio que eventualmente pudiera tener. De esta manera, se desentienden del pago de las deudas pendientes de la sociedad, dejando a los administradores escaso margen para la satisfacción de sus derechos.

La que se acaba de describir es una práctica que se remonta a hace varias décadas, de ahí que nuestro legislador haya ido adaptando la normativa para atajar este tipo de conductas; protegiendo el legítimo derecho de los acreedores al cobro de las deudas societarias.

Como ya ha puesto de manifiesto repetidamente la mayor parte de la doctrina mercantilista que ha estudiado la cuestión, en la década de los ochenta era relativamente frecuente en el mercado empresarial español encontrarse sociedades que formalmente (de derecho) existían –manteniendo su inscripción en el Registro Mercantil– pero que materialmente (de hecho) no desplegaban actividad empresarial alguna porque habían desaparecido de la noche a la mañana para evitar tener que hacer frente a los acreedores sociales insatisfechos ¹.

Así, frente al proceder legalmente establecido de que los administradores de estas sociedades actuaran «en pro» de la satisfacción de las deudas sociales pendientes de pago en momentos de grave crisis empresarial, instando el correspondiente procedimiento concursal en situaciones de insolvencia o, en lo que aquí interesa, la disolución y liquidación en situaciones de solvencia pero con

¹ DÍAZ ECHEGARAY, J. L. *Deberes y responsabilidad de los administradores de sociedades de capital*. Prólogo de Alberto BERCOVITZ. Navarra: Thomson-Aranzadi, 2006, págs. 346-353; SÁNCHEZ CALERO, F. *Los administradores en las sociedades de capital*. Navarra: Thomson-Civitas, 2005, págs. 425-426; RODRÍGUEZ RUIZ DE VILLA, D. «Por una mejor reforma de la responsabilidad de los administradores por no disolución o no concurso de las sociedades de capital». En *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 691/2005 (disponible en la base de datos electrónica Westlaw –<http://www.westlaw.es/acceso/index.html>– pág. 3).

pérdidas agravadas, aquellos incumplían estas obligaciones simplemente dejando pervivir el continente formal de la sociedad desentendiéndose de sus deudas impagadas y dejando sin margen de maniobra a los acreedores sociales, entre ellos la Hacienda Pública por las deudas tributarias impagadas, que difícilmente podían reaccionar un tiempo después de la evaporación de todo el patrimonio empresarial de estas «sociedades fantasma»².

El grave daño que esta práctica provocaba tanto a la seguridad del tráfico empresarial como a la seguridad jurídica, en tanto en cuanto se violaba la letra de la legislación mercantil en perjuicio de los acreedores sociales, provocó la reacción del legislador que en aquellos años vino a endurecer y ampliar no solo en el ámbito mercantil-civil sino también en el tributario, la responsabilidad de los administradores³ conniventes con la práctica fraudulenta descrita⁴. Así, en la década de los ochenta se alumbraron en España dos preceptos novedosos que trataban de poner coto a aquella sensación de desengranaje de las respuestas legales frente a la evaporación del patrimonio social cuando acechaban las deudas sociales.

El primero de ellos se introdujo en el Derecho tributario e iba destinado a proteger los intereses privilegiados del acreedor público Administración tributaria, encargada de cumplir inexcusablemente con toda una suerte de obligaciones públicas por así mandarlo los artículos 31 y 128 y siguientes de la Constitución de 1978, para lo cual debía ser eficiente en allegar los ingresos público-tributarios que le fueran debidos y a ello se destinó el nuevo supuesto de responsabilidad de los administradores de sociedades inactivas previsto en la Ley General Tributaria (en adelante, LGT⁵). Casi paralelamente, el legislador mercantil introdujo en el apartado 5 del artículo 262 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (en adelante, TRLSA⁶) un nuevo supuesto de responsabilidad solidaria de los administradores de las sociedades que no hubieran instado la extinción jurídica debida por acumulación de pérdidas graves en su patrimonio neto⁷. La finalidad represora

² ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la nueva Ley General Tributaria*. Prólogo de Ramón FALCÓN Y TELLÁ. Navarra: Thomson-Aranzadi. 2004, págs. 28-31.

³ Sean administradores de derecho o de hecho, siempre que se encuentren en el cargo cuando se cumplan los presupuestos para la exigencia de responsabilidades. Quedan excluidos los apoderados, directores generales y demás mandatarios con arreglo al artículo 1.709 del Código Civil (CC) y 281 y siguientes del Código de Comercio (CCom).

⁴ Sobre una magnífica exposición de la evolución de los preceptos legales para exigir la responsabilidad civil y tributaria, véase *ibidem*, págs. 27-39.

⁵ Se trata de un supuesto de responsabilidad tributaria de administradores introducido en la LGT 1963 (230/1963, de 28 diciembre) por la Ley 10/1985, que ha pervivido en el artículo 43.1 b) de la actual LGT (58/2003) con la siguiente redacción: «Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de estas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago». Vid. GARRETA SUCH, J. M. *La responsabilidad civil, fiscal y penal de los administradores de las sociedades*. Prólogo de Eduardo POLO. Madrid: Marcial Pons, 1991, pág. 143.

⁶ Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

⁷ Que en su redacción actual, preceptúa que «(r)esponderán solidariamente de las obligaciones sociales posteriores al acaecimiento de la causa de disolución los administradores que incumplan la obligación de convocar en el plazo de dos meses la junta general para que adopte, en su caso, el acuerdo de disolución, así como los administradores que no soliciten la disolución judicial o, si procediere, el concurso de la sociedad, en el plazo de dos meses a contar desde la fecha prevista para la celebración de la junta, cuando esta no se haya constituido, o desde el día de la junta, cuando el acuerdo hubiera sido contrario a la disolución o al concurso».

de aquellos fraudes tutelando los intereses de los acreedores sociales y la depuración del parque societario español de aquellos tiempos, se instituyeron como los vértices del alumbramiento de este precepto mercantil.

Surgen diversos interrogantes sobre la interrelación de ambos preceptos, cuando la Administración tributaria es el acreedor insatisfecho de una sociedad que cesa en su actividad sin proceder a su disolución y liquidación ordenada, ya que el precepto mercantil tutela a los acreedores sociales entre los que, en principio y a primera vista, se encuentra la Administración tributaria, pero cuyos intereses se ven asimismo protegidos por el concreto precepto tributario de responsabilidad tributaria. De principio resulta claro que de ambas normas se origina la responsabilidad de los administradores. Sin embargo, los claroscuros aparecen en relación con el alcance de ambas acciones a la hora de reclamar a los administradores responsables las deudas fiscales impagadas por la sociedad. A ello dedicamos nuestro estudio, que comienza con un análisis en abstracto del régimen legal de ambas responsabilidades tanto en el presupuesto de su nacimiento, como su alcance objetivo (qué deudas son reclamables) y subjetivo (la relevancia jurídica de la conducta de los administradores en estas situaciones). Este análisis nos servirá para extraer unas primeras conclusiones en relación con las deudas reclamables por una u otra vía; en segundo lugar, para centrarnos en la legitimación activa de la Administración tributaria para reclamar la responsabilidad de los administradores en estos preceptos, y finalmente tomar postura en relación con la jurisdicción que debe conocer del caso en función de la naturaleza de la responsabilidad exigida.

1.1. La responsabilidad de los administradores de sociedades inactivas en el Derecho tributario.

En 1985 se introdujo un precepto tributario dirigido a proteger específicamente los intereses de la Administración tributaria ante las situaciones que se acaban de exponer. En efecto, la Ley 10/1985 añadió un último párrafo al artículo 40 LGT 1963 para regular la responsabilidad subsidiaria de los administradores de sociedades inactivas con débitos fiscales impagados⁸. En la actual redacción de la LGT dicho supuesto se contempla en el artículo 43.1 b), a tenor del cual serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria: *«Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de estas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomados medidas causantes del impago»*.

De la redacción legal que acabamos de transcribir se desprenden los tres elementos fundamentales para la exigencia de la responsabilidad tributaria en el supuesto que nos ocupa: a) un presupuesto previo como era el cese de actividades de la persona jurídica deudora frente la Hacienda Pública;

⁸ Cuya redacción era la siguiente: *«Serán responsables subsidiariamente de las infracciones tributarias simples y de la totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones graves cometidas por las personas jurídicas, los administradores de las mismas que no realizaren los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptaren acuerdos que hicieran posibles tales infracciones. Asimismo, serán responsables subsidiariamente, en todo caso, de las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades los administradores de las mismas»* (el subrayado es nuestro).

b) la existencia de obligaciones tributarias devengadas y pendientes en el momento del cese; y c) que el impago sea debido a la conducta del administrador de hecho o de derecho.

En las siguientes líneas de este trabajo nos aproximaremos a las principales controversias doctrinales surgidas a raíz del precepto tributario, a fin de ofrecer al lector nuestra opinión en cuanto a la naturaleza y alcance o extensión de este supuesto de responsabilidad tributaria.

1.1.1. El concepto de cese de actividad empresarial de la sociedad deudora.

Es claro que este supuesto de responsabilidad tributaria parte de la existencia de deudas tributarias pendientes en el momento del cese de actividades de la persona jurídica. Se trata de una situación anormal: no se produce un cambio de objeto social que supondría un ajuste a nuevos planteamientos económicos ni tampoco la disolución y liquidación de la misma⁹. El «cese de la actividad» es una situación de hecho que no implica la pérdida de la personalidad jurídica ni necesariamente la insolvencia de la entidad o la existencia de causa legal de disolución¹⁰. Como señala la SAN de 25 enero 2001, «no se trata de la disolución o extinción de la sociedad¹¹, sino del cese en la actividad social, o lo que es lo mismo de la inactividad de la sociedad, de su producción»¹². En opinión de ÁLVAREZ MARTÍNEZ el «cese» puede definirse como la paralización fáctica de la actividad mercantil completa, definitiva e irreversible, sin producirse la extinción y desaparición de la entidad conforme a Derecho¹³. Ahora bien, aunque esta situación suele asimilarse a una cesación completa e irreversible, algún autor, apoyándose en la jurisprudencia, afirma que no se puede descartar el posible reinicio o reactivación de las actividades¹⁴. Sin embargo, no se puede desconocer que la jurisprudencia más reciente del TS es firme a la hora de señalar que: «la desaparición ha de ser, además,

⁹ Así era advertido ya por: PÉREZ ROYO, F. *Los delitos y las infracciones en materia tributarias*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1986, pág. 298; ARIAS ABELLÁN, M.^a D. «Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable». En Civitas: *Revista Española de Derecho Financiero*, 1985, julio/diciembre, núm. 47-48, pág. 428; ZORNOZA PÉREZ, J. J. *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*. Madrid: Civitas, 1992, 305, pág. 200; Más recientemente, CALVO ORTEGA, R. *Obligados Tributarios*. En CALVO ORTEGA, R. (dir.); TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (coord.). *La nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Civitas, 2004, págs. 184-185.

¹⁰ Vid. ZABALA RODRÍGUEZ FORNOS, R. «Artículo 43. Responsables subsidiarios». En HUESCA BOADILLA, R. (coord.). *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*. Navarra: Aranzadi, 2004, pág. 328.

¹¹ En el mismo sentido, la SAN de 31 mayo 2001, señala que no es preciso, en absoluto, que la persona jurídica en cuestión haya sido formalmente disuelta y liquidada, para que pueda derivarse la correspondiente responsabilidad subsidiaria hacia el administrador, sino que solo se exige el mero hecho del cese de actividad de la correspondiente persona jurídica.

¹² La SAN de 25 enero 2001 citada, prosigue advirtiendo que «el fundamento de este precepto excluye las "crisis económicas" transitorias por las que puedan atravesar las sociedades que pueden originar una suspensión de pagos o quiebra, o "crisis de empleo" que puedan originar expedientes de regulación de empleo, con la consiguiente reducción de trabajadores».

¹³ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *La responsabilidad de los administradores...* op. cit., págs. 99 y ss. En efecto, lo único verdaderamente relevante a estos efectos es el cese de la actividad, aunque la entidad siga existiendo con personalidad jurídica, tal como señaló la STSJ de Cataluña de 15 enero 1997. Vid. también, CHECA GONZÁLEZ, C. «Notas sobre la nueva regulación de los responsables tributarios en el anteproyecto de la LGT». En *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 5/2003 (disponible en la base de datos electrónica Westlaw –<http://www.westlaw.es/acceso/index.html>–, págs. 17-18).

¹⁴ ZABALA RODRÍGUEZ FORNOS, R. «Artículo 43. Responsables subsidiarios...» op. cit. pág. 328, citando la SAN de 4 julio 2002.

*completa, irreversible y definitiva, por lo que no basta ni es suficiente a estos fines que se produzca un cese meramente parcial, ni la suspensión temporal, de susodichas actividades»*¹⁵.

En cualquier caso, la apreciación del cese no puede estar subordinada a cuestiones temporales, puesto que ello supondría retrasar la exacción de la deuda o incluso su prescripción¹⁶, sino que habrá de observarse en atención a circunstancias que indiquen la ausencia de producción o de actividad en el tráfico mercantil con incumplimiento de las correspondientes obligaciones, tales como: el cierre del domicilio social y de los lugares o locales donde se realiza la actividad empresarial, los despidos o la resolución de los contratos de trabajo, la ausencia de documentación contable o relativa al tráfico, bajas en el índice de entidades o en el Impuesto sobre Actividades Económicas; rechazándose por la jurisprudencia las pruebas meramente formales en razón de que el cese de actividad es una situación real de hecho; y, por los mismos motivos, *sensu contrario* habrá de prescindirse de ficticias simulaciones de actividad mediante meras formalidades o documentos más o menos correctos. Tampoco es necesario a este respecto la constatación de un cese absoluto y total de cualquier clase de actividad, pues como señala la RTEAC de 30 de enero de 1997, FD 7.º, la existencia de facturas puntuales y recibos de alquileres de locales o incluso relaciones laborales subsistentes no son suficientes como para desmentir evidencias que demuestren que la empresa se encuentra paralizada¹⁷.

Constatado el cese efectivo de la actividad empresarial, determinar el momento a partir del cual se entiende producido este entraña gran dificultad al requerir la prueba de tal momento. En opi-

¹⁵ STS de 30 enero 2007. Comentando esta sentencia, CHECA GONZÁLEZ, C. «Alcance de la noción de cese para decretar la responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas que hubiesen cesado en sus actividades: sentencia comentada: STS de 30 de enero de 2007». En *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 5/2007, págs. 23-27, extrae, como conclusión final, la imposibilidad de derivar responsabilidad subsidiaria a los administradores, en tanto no se haya producido el cese real y efectivo de su actividad económica, sin que sea a ello equiparable la simple paralización parcial de tal actividad como consecuencia de un período de crisis transitoria, siempre que quede probado que tras dicho período de parálisis se continúa ejerciendo el objeto social de la entidad. Ahora bien, como señala el propio autor citado, conviene ser cautos sobre este punto, ya que no es infrecuente que se simule por parte de las entidades la existencia de un mínimo de actividad precisamente con el único objeto de evitar la derivación de responsabilidad tributaria.

¹⁶ Como afirma, ZABALA RODRÍGUEZ FORNOS, R. «Artículo 43. Responsables subsidiarios...» *op. cit.* pág. 328.

¹⁷ *Vid.* RTEAC de 30 enero 1997 FD 7.º: «Es cierto que el cese en la actividad no se produjo de forma absoluta y total y que en anualidades posteriores aún se presentan facturaciones, recibos de alquileres de locales o incluso relaciones laborales subsistentes, pero nada de ello desmiente el hecho evidente de que la empresa se encontraba paralizada prácticamente en su totalidad; que el cese de actividad que requiere la Ley no puede identificarse con la desaparición íntegra de toda actuación y ello más aún tratándose de un complejo fabril como el de la empresa deudora, en donde la simple inercia del tráfico comercial mantiene necesariamente un nivel mínimo de actuaciones que no es incompatible con el cese de actividad a los efectos del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria; y que de algunas de estas actuaciones cabe decir lo que con todo acierto se recoge en el acuerdo impugnado en el sentido de que "la mera declaración formal de una mínima actividad, residual, no materializada en la realidad en ninguno de los locales en los que habitualmente operaba la empresa, no tiene valor probatorio alguno, pues ello es indicativo únicamente de que se requiere mantener una situación confusa y de incertidumbre por tiempo indefinido, propiciada por la existencia de un grupo de empresas interrelacionadas entre sí, con trabajadores comunes, actividades similares, etc., con la finalidad de poner a salvo los bienes de valor que todavía le quedaban, al tiempo que se realizan los cambios necesarios en el órgano de dirección para eludir las responsabilidades que, como la que aquí se está probando, pudieran resultar exigibles". Todo ello conduce a la desestimación de esta alegación». En el mismo sentido la RTEAC de 13 mayo 1998 en la que se señala que no es necesaria la desaparición de toda actuación, siendo compatible el mantenimiento de un nivel mínimo de actuaciones debidas a la simple inercia del tráfico comercial con la exigencia de responsabilidad a los administradores por cese en la actividad de la persona jurídica. En particular si del balance se desprende que no existe una actividad comercial con presencia real en el tráfico mercantil, limitándose la entidad a mantener formalmente la subsistencia de la entidad.

nión de RODRÍGUEZ FORNOS¹⁸, «parece decisivo atender a la concurrencia de los indicios de inactividad en relación con el incumplimiento de las obligaciones pendientes que la impliquen».

1.1.2. La naturaleza subjetiva de la responsabilidad tributaria y el nexo de causalidad con el impago de las deudas tributarias.

La regulación inicial de este supuesto de responsabilidad surgió con la aprobación de la Ley 10/1985, de 27 de abril, de modificación parcial de la LGT. Tras declarar la responsabilidad de los administradores de sociedades en caso de comisión de infracciones tributarias, el artículo 40.1 de la entonces vigente LGT señalaba que: «*Asimismo, serán responsables subsidiariamente, en todo caso, de las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades los administradores de las mismas*».

Pues bien, sobre la base de esta redacción era posible advertir dos posiciones encontradas en cuanto al carácter objetivo o subjetivo de este último supuesto de responsabilidad. Para un primer grupo de autores¹⁹ era necesaria la concurrencia de negligencia en el actuar del administrador, en perjuicio de la Hacienda Pública, que debería ser previamente constatado para poder derivar la responsabilidad a aquel. En efecto, estos autores veían en el segundo inciso del artículo 40.1 de aquella LGT una continuación del primero –relativo a la responsabilidad de los administradores en caso de infracciones cometidas por las personas jurídicas–. De manera que el presupuesto de hecho de la responsabilidad por cese en la actividad de la entidad requería de una conducta antijurídica cometida mediando al menos negligencia por el administrador. La diferencia entre ambos radicaba en la expresión «en todo caso» a que hacía referencia el segundo inciso del precepto, que lejos de establecer un supuesto de responsabilidad objetiva, simplemente significaba que la responsabilidad por cese se exigía tanto si la sociedad había cometido una infracción, como si no. Pero ello no significaba en modo alguno que tal responsabilidad fuese objetiva, al margen de la negligencia de los administradores. Relacionado este supuesto, precisamente, con la regulación mercantil, estos autores llegaban a sostener, a partir del paralelismo existente entre ambos sectores del Ordenamiento, que la negligencia requerida por la norma tributaria se traducían en no dar los pasos necesarios para llevar a la sociedad a su extinción, utilizando los mecanismos necesarios previstos en Derecho y en particular, los previstos en la normativa mercantil a la que nos referiremos en el punto siguiente²⁰. Por esto último y a diferencia del supuesto contemplado en el primer inciso, la responsabilidad por cese en la actividad vendría fundamentada en el incumplimiento de una obligación propia del administrador responsable, no

¹⁸ Vid. ZABALA RODRÍGUEZ FORNOS, R. «Artículo 43. Responsables subsidiarios...» *op. cit.* pág. 329.

¹⁹ ARIAS ABELLÁN, M.^a D. «Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable...» *op. cit.* pág. 428; ORÓN MORATAL, G. «Los administradores de sociedades como responsables de deudas tributarias. ¿Otro supuesto de superación de las previsiones de la LGT para el caso de cese de actividades?». En *Fiscal Mes a Mes*, 23/1997, págs. 25 y ss.; FALCÓN Y TELLA, R. «La Ley 19/2005 de la Sociedad Anónima Europea, y sus consecuencias en el ámbito tributario: la imposibilidad de derivar la responsabilidad a los administradores en los supuestos de cese en la actividad por el mero hecho de no instar la disolución». En *Quincena Fiscal*, 20/2005, pág. 5.

²⁰ La RTEAC de 15 abril 1998 (Vocalía 3.^a) FD 3.º, afirmaba, en este sentido, que: «*en estos casos la culpa o negligencia que se imputa al administrador no conlleva necesariamente la realización de infracciones tributarias, sino que parece atender más bien a la omisión de la debida diligencia exigible al mismo en su actuación como administrador, lo cual debe contemplarse a la luz de las obligaciones que le impone la legislación mercantil [...]*».

de la persona jurídica; puesto que, es a él a quien la normativa mercantil obliga, en determinados supuestos, a disolver y liquidar la sociedad. Algún autor ²¹ va más allá incluso y sostiene que el precepto exige, además de la presencia de una conducta antijurídica y del concurso del elemento subjetivo requerido por la norma, la existencia de un daño y la relación de causalidad entre este y el incumplimiento por el administrador de sus deberes. De manera que habría que probar, que si el administrador hubiera dado debido cumplimiento a dichos deberes, el acreedor tributario no habría sufrido el daño patrimonial equivalente al importe impagado de la deuda tributaria. En opinión del autor citado, se trata, en definitiva, de reconducir este supuesto de responsabilidad a la responsabilidad por daños de naturaleza indemnizatoria, en lugar de a los supuestos de «responsabilidad-sanción».

Esta interpretación de la responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades que hayan cesado en sus actividades como responsabilidad subjetiva venía avalada por alguna Resolución del TEAC así como por una jurisprudencia, que podríamos calificar como minoritaria ²².

Por el contrario, para otro sector de la doctrina ²³ este supuesto de responsabilidad tributaria era concebido por el legislador como un supuesto de responsabilidad en garantía estricta de la deuda tributaria. En estos supuestos el administrador debía responder de manera objetiva con independencia de que existiera o no una conducta antijurídica por su parte, a diferencia del supuesto de responsabilidad del administrador contemplado en el primer inciso del artículo 40.1 de la anterior LGT. Sin duda, esta era la interpretación que se derivaba del sentido literal del precepto, que no hacía referencia alguna a la negligencia en el actuar del administrado, ni tan siquiera a un concreto actuar por parte del administrado, como presupuesto de este tipo de responsabilidad. Teniendo en cuenta, además, que la Ley que creó este supuesto de responsabilidad traía causa del «célebre» Proyecto de Ley de Represión del Fraude Fiscal –en el que se intentó objetivar hasta el mismo concepto de infracción tributaria– todo parecía apuntar que la intención del legislador era la de introducir un supuesto de responsabilidad objetivo en garantía estricta del pago de la deuda tributaria. Por su parte, la interpretación administrativa también se mostraba favorable al carácter objetivo de la misma, como se mostraba en el Informe de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 21 de diciembre de 1990.

Esta posición era sostenida por una amplia jurisprudencia de la que es reflejo la contenida en la SAN 30 octubre 2003, FD 4.º y 5.º. En la Sentencia citada se distinguía perfectamente entre los dos tipos de responsabilidad que regulaba el artículo 40.1 LGT afirmándose que:

«Tal como se expone en la Sentencia de esta Sala –Sección 2.ª– de 8/10/98 (JT 1998, 1591), en el primer supuesto, se exige la declaración administrativa de la existencia de la infracción tributaria imputada a la persona jurídica a través del correspondiente expediente sancionador, dado que

²¹ Vid. GONZÁLEZ ORTIZ, D. *La responsabilidad tributaria en el Ordenamiento Jurídico*. Madrid: Dykinson, 2002, págs. 183-184.

²² Vid. la ya citada RTEAC de 24 septiembre 1999 (Vocalía 3.ª) FD 7.º o las SSTSJ de Aragón 18 febrero 2000 y 2 abril 2004; STSJ de Andalucía de 6 enero 2003; STSJ de Castilla y León de 9 febrero 2001.

²³ Entre otros, PÉREZ ROYO, F. *Los delitos y las infracciones en materia tributarias...* op. cit. pág. 298; ZORNOZA PÉREZ, J. J. *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)...* op. cit. 200; ALVAREZ MARTÍNEZ, J. *La responsabilidad de los administradores...* op. cit., págs. 118 y ss. donde el autor ensaya una crítica a las tesis de la responsabilidad subjetiva.

como sujeto pasivo es la responsable principal del incumplimiento tributario; de forma que, declarada tal responsabilidad, queda expedita la vía de derivación de responsabilidad a los administradores, que hubieren obrado, en principio, con pasividad o consentido el incumplimiento, declarado como infracción simple o grave.

En el segundo supuesto, la norma se limita a derivar dicha responsabilidad cuando se da la circunstancia del "cese de la actividad" de la persona jurídica, lo que supone su desaparición activa del tráfico mercantil y la imposibilidad del cobro de la deuda tributaria del sujeto pasivo, y se trate de "deudas pendientes". En este caso, los efectos de la responsabilidad tienen connotaciones de la responsabilidad civil, mientras que en el primer supuesto, se debe distinguir la responsabilidad atendiendo a si lo exigido es el importe de la sanción tributaria, o, también, el importe de la deuda tributaria pura.»

De ahí que «[...] entendiendo que consta suficientemente acreditado, y suficientemente razonado [...] el hecho de que la sociedad cesó en su actividad [...] hemos de llegar a la conclusión de la procedencia de la derivación de responsabilidad subsidiaria a los administradores de la sociedad por las deudas tributarias pendientes, derivada del cese de la actividad de la sociedad. Sin que sea procedente analizar si concurrió en ellos negligencia en el ejercicio de sus funciones»²⁴.

Sin embargo, con la aprobación de la LGT 2003 se dio una nueva redacción al supuesto que comentamos, que no puede pasar desapercibida. En efecto, el actual artículo 43.1 b) declara responsables subsidiarios a: **«Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de estas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago»**²⁵.

Convenimos con ÁLVAREZ MARTÍNEZ²⁶ en que con este inciso final que se introdujo al Proyecto –redactado inicialmente en unos términos similares a los de su predecesor– se da un giro radical, hasta el punto de venir a modificar de raíz la naturaleza de la responsabilidad en cuestión, que presenta ahora un indiscutible carácter subjetivo²⁷. Con esta nueva redacción vienen a superarse las

²⁴ Entre la jurisprudencia más reciente del Tribunal Supremo que se ha pronunciado sobre aquel precepto, *vid.* STS de 7 febrero 2005 FD 3.º (RJ 2005-1754). En el mismo sentido que la transcrita en texto ya se había pronunciado anteriormente la Audiencia Nacional en sentencias de 30 abril y 8 octubre 2001; 24 junio y 4 julio 2002, FD 3.º y 4.º. Y en la SAN de 13 enero 2003 FD 4.º, se mantenía una doctrina similar a la expuesta en el texto; afirmándose que para que nazca la responsabilidad que estamos estudiando solo es preciso la concurrencia de: «a) la cesación de hecho de la actividad de la persona jurídica teniendo las mismas obligaciones tributarias pendientes; y b) la condición de administrador al tiempo del cese, extendiéndose la responsabilidad a las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas». También podemos citar la STSJ de La Rioja de 13 noviembre 1998, cuando concluye que «no es preciso probar dolo o culpa en la actuación de los administradores, bastando la concurrencia de los elementos objetivos del cargo y situación de cese de actividad de la compañía». En el mismo sentido, TEAC en Resolución de 10 abril 1996; 12 junio 1997 ó 24 septiembre 1997.

²⁵ La negrita es nuestra.

²⁶ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *La responsabilidad de los administradores...* *op. cit.*, págs. 139-140.

²⁷ Esta también parece ser la posición de CALVO ORTEGA, R. *Obligados tributarios...* *op. cit.* pág. 185, cuando afirma que «ahora, la nueva norma ha extendido esta responsabilidad a los administradores de hecho y la ha limitado exigiendo una conducta culposa o dolosa de los administradores». También, ZABALA RODRÍGUEZ FORNOS, R. «Artículo 43. Responsables subsidiarios...» *op. cit.* pág. 329.

dudas interpretativas que provocaba la anterior, origen de la división de posiciones doctrinales y jurisprudenciales a que nos acabamos de referir ²⁸.

Con este nuevo inciso, a nuestro juicio, queda escaso margen a la discusión respecto de la exigencia, más allá de la mera condición de administrador de la sociedad, de una determinada conducta por parte de este y además, la necesaria relación de causalidad entre dicha conducta del administrador y el impago de las deudas tributarias pendientes de la sociedad en el momento del cese. Por lo que la actual regulación sí exige de manera explícita la necesidad de que la Administración pruebe la existencia de deudas pendientes, el comportamiento negligente del administrador y la relación de causalidad entre ambas; puesto que, en caso contrario, en particular cuando no se aprecie la conducta negligente o, aun apreciándose esta, no sea la causa de la existencia de deudas tributarias pendientes, no se habrá realizado el presupuesto de hecho que origina el nacimiento de esta responsabilidad. A los problemas que se suscitan en torno a esto último prestaremos especial atención en otro momento de este trabajo.

1.1.3. Alcance de la responsabilidad tributaria en los casos de cese en la actividad de las personas jurídicas con deudas tributarias pendientes.

Junto a la incorporación explícita del elemento subjetivo para este supuesto de responsabilidad, interesa destacar a los efectos de nuestro trabajo algunas modificaciones y aclaraciones introducidas en la nueva regulación del artículo 43.1 b) LGT, en cuanto a la extensión o alcance de dicha responsabilidad. Sobre la base de la redacción actual se extiende la responsabilidad de los administradores a «[...] **las obligaciones tributarias devengadas de estas** –en referencia a las personas jurídicas– **que se encuentren pendientes en el momento del cese** [...]» ²⁹.

En primer lugar, con el nuevo texto queda claro que la responsabilidad se extiende tanto a las obligaciones liquidadas como a las nacidas o devengadas que se hallen pendientes de liquidación, lo que viene a solventar las dudas que pudieran generarse respecto de redacciones precedentes que se prestaban a cierta confusión. Por otro lado, el precepto hace referencia a las «*obligaciones tributarias*». De la amplitud del término pudiera parecer que la responsabilidad se extiende a todos los componentes de la deuda tributaria que enumera el artículo 58 LGT ³⁰. Sin embargo, el artículo 43.1 b) LGT debe

²⁸ Coherentemente con su posición en cuanto a la interpretación de la regulación anterior, en opinión de FALCÓN y TELLA, R. «La Ley 19/2005 de la Sociedad Anónima Europea...» *op. cit.* pág. 5, nada ha cambiado la nueva regulación por cuanto no se trataba, ni se trata, de una responsabilidad objetiva, pues ello resultaría arbitrario y desproporcionado.

²⁹ La negrita es nuestra.

³⁰ «Artículo 58. Deuda tributaria.

1. La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta.
2. Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por:
 - a) El interés de demora.
 - b) Los recargos por declaración extemporánea.
 - c) Los recargos del período ejecutivo.
 - d) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos.
3. Las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el Título IV de esta Ley no formarán parte de la deuda tributaria, pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el Capítulo V del Título III de esta Ley.»

ser interpretado en sintonía con el artículo 41 apartados 3³¹ y 4³². De manera que la responsabilidad alcanzará al importe exigible «en período voluntario». Como ha señalado algún autor³³, esta expresión viene a zanjar lo que, con la normativa precedente, fue objeto de innumerables controversias judiciales y doctrinales³⁴. Sobre la base de la actual redacción no cabe duda que la responsabilidad se extiende a la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta y los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos; quedando excluidas las sanciones –que no forman parte de la deuda tributaria– así como el interés de demora y los recargos del período ejecutivo, que solo serán exigibles «cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso» momento a partir del cual «se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan».

Mayores dudas suscita la exigibilidad del recargo por declaración extemporánea. En efecto, la confusa regulación que lleva a cabo la LGT de los plazos voluntario y ejecutivo para la recaudación provoca serias dudas en torno a la posible extensión de la responsabilidad tributaria a dicho recargo. Como es sabido, este recargo se exige respecto del cumplimiento de obligaciones tributarias con posterioridad al plazo previsto legalmente para su autoliquidación o declaración, sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Pues bien, en opinión de los tratadistas MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO, en el *iter* procedimental del pago de los tributos diseñado por el legislador no parece existir solución de continuidad entre el plazo de ingreso voluntario y el período de exigencia coactiva, y así una vez finalizado aquel comienza este. Sin embargo, como reconocen los mismos autores, el plazo durante el cual puede realizarse el pago extemporáneo a que se refiere el artículo 27 LGT, rompe la inmediatez entre el período voluntario y el ejecutivo, calificando estos recargos de prórroga, aunque desde un punto de vista formal, porque ni se denominan así en la Ley, ni cumplen la finalidad que tenía el primitivo recargo de prórroga regulado en el Reglamento General de Recaudación de 1968³⁵.

Centrándonos en los supuestos de autoliquidación, en nuestra opinión, de la regulación legal parece derivarse un distinto tratamiento en cuanto a la posible interrupción de la continuidad entre el final del período voluntario y el inicio del ejecutivo, según la autoliquidación presentada de manera extemporánea venga acompañada del correspondiente ingreso o no. En efecto, de la redacción del artículo 161.2 LGT³⁶ y sobre todo, del 68.2 del Real Decreto 939/2005, de 29

³¹ «La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario.»

³² «La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra Ley se establezcan.»

³³ Refiriéndose al Proyecto de la LGT, ROZAS VALDÉS, J. A. «Sucesores y responsables en el Proyecto de Ley General Tributaria». En *Gaceta Fiscal*, 2003, diciembre, núm. 226, págs. 28-29.

³⁴ Sobre la evolución normativa y las discusiones jurisprudenciales y doctrinales sobre las distintas redacciones de este supuesto de responsabilidad, puede consultarse, ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la nueva Ley General Tributaria... op. cit.* págs. 175 y ss.

³⁵ MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M.; CASADO OLLERO, G. *Curso de Derecho financiero y Tributario*. 17.^a ed. revisada y puesta al día. Madrid: 2006, págs. 482-484.

³⁶ Dispone el artículo 161.1 que «El período ejecutivo se inicia: [...]

de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación ³⁷ (en adelante RGR), parece desprenderse que en los casos de autoliquidación extemporánea sin realizar el ingreso, el período voluntario se extiende más allá de la finalización del plazo legalmente previsto para la liquidación e ingreso ordinario, concluyendo en el momento de la presentación de dicha autoliquidación extemporánea sin ingreso e iniciándose el período ejecutivo el día siguiente a dicha autoliquidación sin ingreso. En estos supuestos, que son los que aquí interesan –en la medida en que si se produce el ingreso no habrá deuda de la que responsabilizar al administrador responsable subsidiario– no se produce solución de continuidad, por la «prolongación» del período voluntario a la que acabamos de hacer referencia ³⁸. Todo ello ha llevado a un sector de la doctrina a entender que se trate de un componente de la deuda tributaria exigible en período voluntario ³⁹ y por tanto, a afirmar que la responsabilidad tributaria alcanza este componente de la deuda.

Pues bien, tan sorprendente como clara es la redacción del artículo 68.2 RGR cuando afirma que el período voluntario concluye, en los supuestos a que nos acabamos de referir, «el mismo día de la presentación de la autoliquidación». De manera que, salvo que pudiera sostenerse la ilegalidad del reglamento, algo ciertamente discutible teniendo en cuenta los términos en los que se expresa la LGT en este aspecto, hemos de concluir que la responsabilidad del administrador en los supuestos de cese en la actividad de la persona jurídica que aquí estudiamos se extiende también a estos recargos, a partir de la desafortunada regulación actual, que provoca unas consecuencias un tanto absurdas, como tendremos ocasión de exponer a continuación.

b) *En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si este ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación.»* (la negrita es nuestra).

³⁷ A tenor del cual: «La recaudación en período voluntario concluirá el día del vencimiento de los correspondientes plazos de ingreso. En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada fuera de plazo sin realizar el ingreso o sin presentar solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación, concluirá el mismo día de la presentación de la autoliquidación».

³⁸ Mayores dudas presenta la confusa regulación que se hace respecto de los supuestos en los que se produce autoliquidación extemporánea con ingreso, en los que, por aplicación de la regla general del artículo 68.2 RGR «la recaudación en período voluntario concluirá el día del vencimiento de los correspondientes plazos de ingreso». Sin embargo, el artículo 161.1 b) LGT solo señala el inicio del período ejecutivo en los casos en los que se autoliquida en plazo sin ingreso –que será al día siguiente de la finalización del plazo previsto por la normativa de cada tributo– y en aquellos otros en los que se autoliquida extemporáneamente sin ingreso –en los que, como hemos visto, el período ejecutivo se inicia al día siguiente de presentar la liquidación extemporánea–. Guarda silencio respecto del tercer grupo de supuestos que son aquellos en los que el obligado tributario autoliquida e ingresa de forma extemporánea. En estos casos, el sentido común parece indicar que el cumplimiento de la obligación se hace en período ejecutivo. Sin embargo, en la medida en que la compatibilidad de los recargos por declaración extemporánea y por período de ejecutivo solo se prevé respecto de los supuestos en los que se autoliquida extemporáneamente sin ingreso, podría deducirse que en los casos de autoliquidación con ingreso extemporáneos el sujeto se halla aún y sorprendentemente en período voluntario o bien, que nos hallamos, en estos casos, en la interrupción entre ambos periodos a la que se refieren los autores antes citados.

³⁹ Como sostiene ROZAS VALDÉS, J. A. «Sucesores y responsables en el Proyecto de Ley General Tributaria...» *op. cit.* pág. 29, en opinión del autor «los recargos extemporáneos, en cuanto llamados a ser satisfechos en período voluntario –antes de que se inicien actuaciones ejecutivas– forman parte de la deuda exigida en el mismo y, en consecuencia, de no ser satisfechos en su integridad podría derivarse la acción encaminada a su ingreso hacia terceros responsables de la deuda». De la misma opinión, aunque aportando otros argumentos, *vid.* BLAZQUEZ LIDOY, A. «Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003, en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión». En *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, número 255 (junio 2004) pág. 7.

En uno de sus trabajos más recientes sobre responsabilidad tributaria, ÁLVAREZ MARTÍNEZ⁴⁰ sostiene, junto con ROZAS VALDÉS, que la conclusión que en un principio se alcanza con relación al problema que nos ocupa no puede ser otra que entender que los recargos que venimos mencionando se incluyen en la deuda exigible al deudor principal en período voluntario. Siendo esto así, los argumentos que se exponen a continuación pueden ser de utilidad para sostener *lege ferenda* la no inclusión de este componente de la deuda tributaria en el contenido de la responsabilidad, pero no para sostener su exclusión *lege lata*; porque, en nuestra opinión, si se sostiene que estos recargos son exigibles en período voluntario, como lamentablemente parece desprenderse de la LGT, la normativa es más que clara, cristalina, a la hora de delimitar el alcance de la responsabilidad «a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario». Y en la medida en que no se esgrima algún límite que impida al legislador extender la responsabilidad al recargo extemporáneo, si se parte de la posición que sostiene el citado autor, debería reconocerse —como aquí se ha hecho— que la extensión de la responsabilidad alcanza al citado recargo, por muy sorprendente que resulte. Por ello, la argumentación que propone ÁLVAREZ MARTÍNEZ nos resulta un tanto incongruente, aunque en la medida en que se parta de la posición aquí mantenida, los argumentos que dicho autor propone pueden resultar de gran interés a la hora de criticar esta desafortunada regulación.

Apoyándose en determinados planteamientos ya esgrimidos por alguna doctrina que comentaba estos recargos sobre la base de regulaciones precedentes, ÁLVAREZ MARTÍNEZ excluye del alcance de la responsabilidad a los recargos por declaración extemporánea, porque no sería coherente con el esquema de la responsabilidad derivado de nuestro Ordenamiento la exigencia de un recargo íntimamente conectado con la excusa absolutoria del Derecho tributario sancionador⁴¹. Además, como sostiene el autor citado⁴², no se puede obviar la situación paradójica a la que conduciría la exigencia de tales recargos, dado que si la persona jurídica no hubiera declarado ni pagado en su momento incurriría en una sanción que, como sabemos, no resulta exigible a los administradores a través de la responsabilidad ahora examinada; mientras que estos sí tendrían que hacer frente a dichos recargos si la entidad jurídica hubiese declarado de modo espontáneo y fuera de plazo pero no hubiera efectuado el ingreso⁴³. Además de lo anterior, añadimos nosotros que con la nueva regulación se produce una situa-

⁴⁰ Vid. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. «El alcance de la responsabilidad tributaria en la nueva Ley General Tributaria: Análisis jurídico y examen comparativo respecto de la Ley General Tributaria de 1963». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, número 263 (febrero 2005), pág. 38.

⁴¹ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la nueva Ley General Tributaria...* op. cit. págs. 187-188. Citando a DE LA HUCHA CELADOR, F. «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)». En *Revista Española de Derecho Financiero*, 1997, julio-septiembre, núm. 95, pág. 333. No obstante, esta idea ya era expuesta por ZORNOZA PÉREZ, J. J. *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*. Madrid: Civitas, 1992, pág. 224.

⁴² ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la nueva Ley General Tributaria...* op. cit. pág. 188. Anteriormente, PALAO TABOADA, C. Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria (III)». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, número 158 (mayo 1996), pág. 8.

⁴³ A título de ejemplo, ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. «El alcance de la responsabilidad tributaria en la nueva Ley General Tributaria: Análisis jurídico y examen comparativo respecto de la Ley General Tributaria de 1963...» op. cit. pág. 39, señala que «si una persona jurídica que cesa en sus actividades no hubiese efectuado en su momento, y en el plazo establecido a tal fin, la correspondiente declaración y pago (p. ej., del IS), cabría la imposición de una sanción que, como es obvio, no resulta exigible en modo alguno a los referidos administradores a través de la susodicha responsabilidad (pues la misma no se extiende a aquella); en cambio, si esa persona jurídica hubiera procedido a declarar de modo espontáneo y fuera de plazo pero sin efectuar el ingreso respectivo, dichos administradores sí deberían hacer frente —en términos de estricta

ción aún más paradójica: a saber, en los supuestos de autoliquidación extemporánea con ingreso de la deuda no se plantearían mayores problemas ya que la obligación tributaria se vería satisfecha. Sin embargo, si se autoliquidara pero no se ingresa, según el artículo 27.3 LGT, resultarían compatibles el recargo por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo que procedan, pues bien, en estos casos se produciría una curiosa división entre el recargo del período ejecutivo, al que no alcanzaría la responsabilidad, y el recargo extemporáneo, al que sorprendentemente y en unos términos difícilmente explicables, sí se extendería dicha responsabilidad.

Quizás, el motivo de esta extraña regulación sea el intento por parte del legislador de eliminar los intereses de demora en los casos que examinamos, en los que por imperativo del artículo 27.3 se hace compatible la exigencia del recargo por presentación extemporánea de la autoliquidación y el recargo del período ejecutivo que corresponda. Por un lado, por hacer menos gravosa la situación del obligado tributario que al menos declara fuera de plazo aunque no ingrese. Y por otro lado, para evitar situaciones tan absurdas como la que se produciría en los casos en los que la autoliquidación se presentara con un retardo superior a 12 meses, momento a partir del cual se compatibilizan recargo por declaración extemporánea e interés de demora⁴⁴, y recargo ejecutivo o recargo de apremio reducido en los que *«no se exigirán los intereses de demora devengados desde el período ejecutivo»*⁴⁵. De ser esta la razón, no parece que la alambicada regulación que hacen la LGT y el RGR de estas cuestiones sea la forma más adecuada de resolver tales problemas. No obstante, un análisis adecuado de toda esta problemática excede de los límites de este trabajo.

De manera que, para concluir este punto podemos afirmar por todo lo anteriormente expuesto que, de la actual regulación se deriva que el administrador responsable en los casos de cese en la actividad de personas jurídicas con deudas tributarias pendientes responderá de la obligación principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta, así como los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas a favor del Tesoro o de otros entes públicos, y aunque sea de lamentar, del recargo exigible en período extemporáneo, que se encuentren pendientes en el momento del cese de la actividad; excluyéndose las que se devenguen con posterioridad al momento del cese efectivo, así como el resto de conceptos a las que se refiere el artículo 58.2 LGT –salvedad hecha de los recargos por presentación extemporánea de declaraciones, en los términos expresados anteriormente– y las sanciones, que no forman parte de la deuda tributaria.

Una vez expuesta a grandes rasgos la regulación tributaria de la responsabilidad de los administradores de sociedades que han cesado en su actividad por las deudas tributarias pendientes de estas, corresponde ahora aproximarnos a las particularidades que se prevén para el supuesto homólogo en la regulación mercantil.

legalidad– a los recargos derivados de tal proceder, produciéndose, de este modo, la paradoja a la que hemos aludido, ya que comparando ambas situaciones se comprueba que los responsables (los administradores) responden de una cantidad menor en aquel caso en que la conducta del deudor principal (la persona jurídica) resulta más grave, circunstancia esta que hace que nos ratifiquemos en la opinión ya expresada anteriormente en el sentido de excluir los referidos recargos de la deuda exigida a los responsables». El ejemplo es muy ilustrativo de las incoherencias que plantea un régimen tal, a pesar de resultar factible **en términos de estricta legalidad**.

⁴⁴ Por el interés generado desde la finalización del plazo previsto para el ingreso y la presentación de la autoliquidación extemporánea.

⁴⁵ Artículo 28.5 LGT.

1.2. La responsabilidad de los administradores de sociedades que cesan su actividad por la existencia de pérdidas cualificadas en el Derecho mercantil.

Poco después de la meritada reforma de la LGT en 1985 fue el legislador mercantil el que reaccionó frente a aquellas prácticas abusivas y aprovechó la reforma del TRLSA ocurrida en 1989 para introducir un nuevo supuesto de responsabilidad de los administradores en el apartado 5 del artículo 262 TRLSA, que fue modificado en 2003 con la aprobación de la nueva Ley 22/2003, Concursal, quedando redactado como sigue: «*Responderán solidariamente de las obligaciones sociales los administradores que incumplan la obligación de convocar en el plazo de dos meses la junta general para que adopte, en su caso, el acuerdo de disolución, así como los administradores que no soliciten la disolución judicial o, si procediere, el concurso de la sociedad, en el plazo de dos meses a contar desde la fecha prevista para la celebración de la junta, cuando esta no se haya constituido, o desde el día de la junta, cuando el acuerdo hubiera sido contrario a la disolución o al concurso*». Apenas dos años después, el precepto sufrió una nueva modificación con ocasión de la aprobación de la Ley 19/2005, de Sociedad Anónima Europea domiciliada en España, que redujo su ámbito objetivo a las «*obligaciones sociales posteriores al acaecimiento de la causa legal de disolución*». Siguiendo el método de análisis utilizado en el apartado anterior, dedicaremos las siguientes páginas a realizar una breve reflexión sobre los dos pilares sobre los que en nuestra opinión se asienta esta responsabilidad, como son el presupuesto de hecho de su nacimiento y la naturaleza de la misma.

1.2.1. El presupuesto del nacimiento de la responsabilidad ex artículo 262.5 TRLSA: el cese de actividad jurídico por las causas del artículo 260.1 TRLSA.

El presupuesto del nacimiento de la responsabilidad civil solidaria contemplada en el artículo 262.5 TRLSA se concreta en el incumplimiento por parte de los administradores sociales de la promoción del acuerdo social o judicial de disolución dentro de los plazos legalmente predeterminados⁴⁶, cuando concurra alguna causa de disolución de los apartados 3.º, 4.º, 5.º ó 7.º del artículo 260.1 TRLSA, siempre que esta no se haya removido en ese tiempo. El legislador ha entendido que estas cuatro circunstancias —cuando no sea posible solicitar el concurso⁴⁷— son de suficiente gravedad como para

⁴⁶ La mayor parte de la doctrina los considera excesivamente breves y contrarios al principio de continuidad de la empresa (por todos, SÁNCHEZ CALERO, F. *Los administradores...* op. cit. págs. 441-443).

⁴⁷ En este trabajo hemos dejado de lado las referencias al Derecho Concursal. Únicamente precisar que la responsabilidad ex artículo 262.5 TRLSA también surge cuando los administradores se retrasan en solicitar la declaración de concurso, y que la misma es compatible con el concurso culpable del artículo 172.3 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal. Para mayor detalle, vid. RONCERO SÁNCHEZ, A. «Reforma en curso del régimen de responsabilidad de los administradores sociales por no promoción tempestiva de la disolución o el concurso de la sociedad». En *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal (RDGP)* 3/2005, págs. 485-489; SÁNCHEZ CALERO, F. *Los administradores en las sociedades...* op. cit. págs. 443-459; SEQUEIRA MARTÍN, A. «La responsabilidad de los administradores de las sociedades anónimas en situaciones de crisis económica (la Sentencia del Juzgado de lo Mercantil núm. 5 de Madrid de 16 de febrero de 2006 como pretexto)». En *RDGP* 5/2006, págs. 199-228; PABLO-ROMERO GIL-DELGADO, M.ª C. «La responsabilidad de los administradores de sociedades por no haber instado el concurso ¿un supuesto asegurable?». En *Revista de Derecho de Sociedades (RDS)* 26/2006, págs. 311-332; MORILLAS JARILLO, M.ª J. «Responsabilidad concursal de administradores y liquidadores: balance del primer bienio de vigencia de la Ley Concursal». En *RDGP* 6/2007, págs. 15-21. CHULIÁ, F. «La responsabilidad de los administradores en el concurso». En *RDGP* 4/2006, págs. 55-64.

hacer desaparecer a la sociedad ⁴⁸. Las mismas se refieren a la conclusión o imposibilidad de realización del objeto social, la incursión en pérdidas graves, la reducción del capital social por debajo del mínimo legal y al cumplimiento de cualquier causa estatutaria determinante de la disolución. De manera que nos encontramos ante cuatro supuestos de cese jurídico de actividades, por obligación legal.

Destaca entre ellas la causa de disolución por pérdidas cualificadas del artículo 260.1.4.º TRLSA ⁴⁹ a la vista de la enorme litigiosidad que ha generado en los 18 años que lleva en vigor ⁵⁰. Por la misma, la sociedad deberá cesar sus actividades y los administradores habrán de promover la disolución cuando se verifiquen graves desequilibrios económicos, lo que por Ley ocurre si el patrimonio social es inferior a la mitad del capital social. Significa, pues, que se encuentra en grave riesgo esa cifra de garantía mínima y confianza para los acreedores que es el capital social ⁵¹, por lo que se obliga legalmente al cese de actividades y la procedencia de su disolución y liquidación ordenada.

A pesar de la simplicidad que a primera vista desprendería la redacción de esta causa de disolución, el precepto estudiado ha generado numerosas controversias doctrinales de carácter interpretativo, que no han sido resueltas por las reformas del precepto operadas en 2003 y 2005. Tras analizar las opiniones doctrinales más autorizadas y la jurisprudencia que ha tratado el tema, hemos identificado las que a nuestro juicio se erigen como las tres cuestiones más discutidas sobre el precepto, que dificultan sobremanera la tarea que inicialmente parecía sencilla como es la constatar que el patrimonio social queda reducido a menos de la mitad del capital social. Nos referimos a la fijación del momento de la existencia de las pérdidas, a las consecuencias jurídicas de la remoción de las pérdidas cualificadas como alternativa a la disolución, y finalmente a los efectos –si es que hubiera alguno– del cumplimiento tardío de los deberes formales. Por razones del objeto de este estudio, destinamos los siguientes párrafos a realizar una breve síntesis del estado actual de los problemas a nivel doctrinal y jurisprudencial.

a) La fijación del momento de la existencia de las pérdidas.

La Ley no se ocupa de precisar si la concurrencia de las pérdidas cualificadas ocurre con el balance integrado en las cuentas anuales, o si por el contrario desde que se aprecie el grave desequilibrio patrimonial mediante cualquier balance de situación o de comprobación. Cuestión que deviene en central, por cuanto se refiere al *dies a quo* del plazo de dos meses para la promoción por los administradores de la disolución social o judicial cuyo incumplimiento legitima la

⁴⁸ No nos referiremos a las sociedades de responsabilidad limitada, aun cuando la mayoría de las reflexiones contenidas en este trabajo les sean extrapolables por la similitud de su regulación (arts. 104 y 105 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada) en relación con la prevista para las sociedades anónimas.

⁴⁹ Cuya concurrencia se produce por «... pérdidas que dejen reducido el patrimonio a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que este se aumente o se reduzca en la medida suficiente, y siempre que no sea procedente solicitar la declaración de concurso conforme a lo dispuesto en la Ley Concursal» (art. 260.1.4.º TRLSA).

⁵⁰ Como ha puesto de manifiesto el profesor SÁNCHEZ CALERO (*Los administradores en las sociedades... op. cit.* pág. 416). Este dato se erige para SEQUEIRA (*La responsabilidad de los administradores de las sociedades anónimas... op. cit.* pág. 201) como una muestra de la ineficacia de la norma a la hora de conseguir la efectiva disolución de sociedades, principal motivación por la que se alumbró el precepto, tal y como se analiza en *infra*, 1.2.2.1.

⁵¹ Como pone de manifiesto P. PRENDES en su artículo: «Pérdidas y responsabilidad civil de los administradores en las sociedades de capital». En *Aranzadi Civil*, 1998, Tomo II, págs. 107-113.

acción *ex* artículo 262.5 TRLSA. Y es que una u otra interpretación podría concluir con casi un año de diferencia a la hora de computar el inicio de tal plazo fatal para el surgimiento de la responsabilidad⁵², con implicaciones asimismo en la determinación de las deudas exigibles a los responsables⁵³.

En la jurisprudencia hemos de señalar la alineación del Tribunal Supremo con la primera de las interpretaciones posibles. En los pronunciamientos en los que ha tenido oportunidad de manifestarse sobre la cuestión ha concluido que el *dies a quo* comienza desde el momento en que por cualquier vía los administradores tienen o debieran tener conocimiento diligente de las pérdidas graves⁵⁴. Se entiende por la doctrina coincidente con este criterio, que de esta forma se tutela en mayor medida a los acreedores sociales al detectarse a la mayor brevedad el grave desequilibrio financiero, mientras que cualquier demora sería contradictoria con el carácter preconcursal del precepto⁵⁵. En contraposición, la doctrina crítica –minoritaria– pone el acento en la mayor seguridad jurídica que supondría atender al momento de la formulación de las cuentas anuales, las cuales tienen contablemente atribuida la función esencial de mostrar la imagen fiel de la empresa, y se erigen en el documento contable definitivo que permitiría identificar la variación del patrimonio neto ocurrida en el ejercicio social⁵⁶, más allá de momentos puntuales de desvalorizaciones provisionales o crisis transitorias calificadas.

⁵² En efecto, de acuerdo con la primera posibilidad los administradores deberían constatar las pérdidas calificadas que arroje la información contable de las cuentas anuales, las cuales deben presentarse en el plazo de tres meses desde la finalización del ejercicio social (a más tardar el 31 de marzo siguiente). Mientras que la segunda podría determinar el acaecimiento de las pérdidas con cualquiera de los balances de comprobación, que son trimestrales según el artículo 28.1 del CCom, por lo que el primero de los cuales estaría listo en abril del ejercicio social corriente, 11 meses antes que la fecha tope de presentación de las cuentas anuales.

⁵³ Por cuanto el artículo 262.5 TRLSA en su redacción actual dispone que las deudas exigibles por esta vía a los administradores incumplidores son las «posteriores al acaecimiento de la causa legal de disolución» (el subrayado es nuestro). De ello nos ocupamos en *infra*, 1.2.2.1.

⁵⁴ Véase la STS de 16 diciembre 2004 FD 6.º: «... (S)iendo válido para determinar el desequilibrio patrimonial de la sociedad tanto un balance de comprobación como un estado de situación». En el mismo sentido, STS de 20 octubre 2000 donde se afirma que «el dato decisivo para efectuar el cómputo del plazo de dos meses no se puede reconducir de modo absoluto al momento en que se conoce el resultado de las cuentas anuales, sino que se ha de contemplar en relación con el conocimiento adquirido, o podido adquirir (con la normal diligencia exigible a un administrador social, artículo 127.1 LSA) acerca de que se da una situación en la que el patrimonio social es inferior a la mitad del capital social». Entre los Tribunales menores, consultar SAP Córdoba (Sección 3.ª) de 5 mayo 1994.

⁵⁵ BELTRÁN SÁNCHEZ, E. «La responsabilidad por las deudas sociales de administradores de sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada incursas en causa de disolución». En *Aranzadi Civil*, 1997, Tomo III, pág. 59. Del mismo autor, «Las pérdidas y la responsabilidad de los administradores por las deudas sociales (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2004)». En *Anuario de Derecho Concursal*, 4/2005, pág. 412. Consúltese también DÍAZ ECHEGARAY, J. L. *Deberes y responsabilidad... op. cit.* págs. 399-401. MARTÍN PÉREZ, L. F. (dir.). *La responsabilidad mercantil de los administradores*. Navarra: Thomson-Aranzadi, 2003 (colección Factbook – Landwell, Abogados y asesores fiscales), pág. 194. RODRÍGUEZ RUIZ DE VILLA, D.; HUERTA VIESCA, M. I. *La responsabilidad de los administradores por las deudas de las sociedades de capital*. Prólogo de Francisco VICENT CHULIÁ. Navarra: Thomson-Aranzadi, 2004, pág. 236. ALCOVER GARAU, G. «El ámbito de responsabilidad de los administradores en los nuevos artículos 262.5 de la Ley de Sociedad Anónima y 105.5 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada». En *RDS*, 26/2006, pág. 89.

⁵⁶ SÁNCHEZ CALERO, F. *Los administradores en las sociedades... op. cit.* pág. 423. Y hemos de mencionar la «Propuesta de Código de Sociedades Mercantiles» elaborada en el seno de una comisión especial por los profesores SÁNCHEZ CALERO, BERCOVITZ y ROJO, que asume en su artículo 560 que la fijación del *dies a quo* ocurre en el momento de la presentación de las cuentas anuales (propuesta aprobada por la Sección de Derecho Mercantil de la Comisión General de Codificación de 16 de mayo de 2002), solución que, en nuestra opinión, sin duda potenciaría la seguridad jurídica.

- b) Las consecuencias jurídicas de la remoción de las pérdidas cualificadas como alternativa a la disolución.

El precepto nada señala sobre la posibilidad de los administradores de adoptar un plan empresarial tendente a la viabilidad financiera de la sociedad incurso en pérdidas agravadas, como alternativa a la promoción del procedimiento de disolución. Resulta claro que en el plazo de dos meses que discurre entre el acaecimiento de la causa *in disolvendi* y la obligación legal de convocar la junta general, los administradores pueden tratar de salvar a la sociedad removiendo aquellas pérdidas graves mediante alguna actuación, entre las que podemos citar como frecuentes en la práctica societaria: las aportaciones que efectúen los socios para reponer pérdidas sociales, la concesión de préstamos participativos, la reducción de capital por compensación de pérdidas, los aumentos de capital con o sin prima de emisión o las comúnmente denominadas «operación acordeón»⁵⁷. En la medida en que las actuaciones descritas removieran el desequilibrio financiero con anterioridad al *dies ad quem* del plazo legal, no surgirá responsabilidad alguna de los administradores por desaparición del presupuesto mismo de la acción. Así lo reconoce el TS en su Sentencia de 16 de diciembre de 2004⁵⁸.

Mayores dificultades surgen en relación con aquellas actuaciones que intentan eliminar la causa de disolución pero cuya realización requiere de un plazo superior a dos meses, cuando se omita la promoción de la disolución por los administradores en su intento de remover las pérdidas cualificadas⁵⁹. La jurisprudencia del TS ha negado que estos planes de saneamiento financiero impidan el nacimiento de la responsabilidad, pues de su naturaleza *ex lege* se colige que la misma nacerá con la mera prueba del hecho que es presupuesto de su efectividad, que no es otro que la constatación de que la causa de disolución subsiste por más de dos meses desde su acaecimiento sin que se hubiera promovido la disolución (STS 16 diciembre 2004 FD 3.º)⁶⁰. No nos vamos a extender en este momento sobre la cuestión, toda vez que de ello nos ocupamos expresamente en el último epígrafe del presente trabajo, al cual no remitimos.

⁵⁷ SÁNCHEZ CALERO, F. *Los administradores en las sociedades...* op. cit. págs. 420-422, BELTRÁN SÁNCHEZ, E. «Las pérdidas y la responsabilidad...» op. cit. págs. 413-414, DÍAZ ECHEGARAY, J. L. *Deberes y responsabilidad...* op. cit. págs. 416-417. MARTÍN PÉREZ, L.F. (dir.). *La responsabilidad mercantil...* op. cit. pág. 194-196.

⁵⁸ En cuyo FD 3.º señala que «... tal deber no se incumplirá si la causa de disolución desaparece antes del término bimensual, pues desaparecido el requisito previo del deber no hay tal deber y menos incumplimiento del mismo».

⁵⁹ Como bien señala BELTRÁN («Las pérdidas y la responsabilidad...» op. cit. pág. 413), en ocasiones en el breve plazo de dos meses no puede completarse la operación de reducción de capital por pérdidas que, entre otras cosas, exige un balance previamente auditado (art. 168.2 TRLSA). Y, en opinión de CALERO (*Los administradores en las sociedades...* op. cit. pág. 426) el plazo fatal de dos meses es tan corto que incluso se plantea la imposibilidad de cumplir con las obligaciones preceptivas (*i.e.* laborales) que acarrearía la propia disolución pretendida por la norma.

⁶⁰ Ello resulta perfectamente coherente con la naturaleza de responsabilidad objetiva o cuasiobjetiva que le otorga el criterio jurisprudencial mayoritario. Postura que no compartimos ya que creemos que existen argumentos jurídicos de entidad suficiente como para declarar la naturaleza subjetiva de la responsabilidad (*vid. infra*, 1.2.2.2.). Y, en consecuencia, los planes adoptados por los administradores tendentes a la superación de la crisis, que impliquen el incumplimiento de la puesta en marcha del procedimiento de disolución, deberían ser valorados en el marco del juicio de imputabilidad o no de la misma. Así lo ha reconocido alguna Sentencia aislada del Alto Tribunal como las SSTs de 24 abril y 22 noviembre 2006 comentadas más adelante.

c) Consecuencias jurídicas del cumplimiento tardío de los deberes formales.

Como último punto relevante sobre el presupuesto de hecho del nacimiento de la responsabilidad solidaria del artículo 262.5 TRLSA creemos interesante hacer mención a las consecuencias jurídicas que pudieran derivarse de la promoción con retraso de la disolución por pérdidas agravadas, esto es, aquella situación en la que los administradores convocan la junta general o solicitan la disolución judicial cuando ya han transcurrido más de dos meses desde el acaecimiento de las pérdidas cualificadas o la falta de celebración de aquella, respectivamente. La postura del TS ha sido titubeante al respecto llegando a distintas conclusiones, en algún caso merecedoras de fuertes críticas doctrinales. Exponente de ello ocurrió con ocasión de la Sentencia de 23 febrero 2004, la cual afronta la cuestión realizando una interpretación flexible del *dies ad quem* del plazo legal y concluye la relevancia del retraso en el cumplimiento de los deberes formales cuando el mismo se circunscriba a unos pocos días. De tal forma que los dos meses ya no serían un plazo fatal sino «cuasifatal»⁶¹. Por el contrario, la meritada Sentencia de 16 diciembre 2004 entiende la irrelevancia del retraso en la promoción de la disolución, por lo que sobrepasados los dos meses nacerá su responsabilidad⁶².

En esta misma dirección se muestra la mayoría de la doctrina consultada⁶³ que entiende que el cumplimiento tardío libera de nuevas obligaciones surgidas a partir de ese momento pero no de las antiguas. No obstante, podemos encontrar voces discordantes como la de los profesores CALERO⁶⁴ y ROJO⁶⁵ quien además ha elaborado una posición propia sobre la cuestión, que podríamos calificar de intermedia por cuanto el retraso es siempre jurídicamente relevante. A su juicio, el cumplimiento tar-

⁶¹ Afirma en su FD 1.º que «(l)a Sala rechaza esta argumentación conducente a estimar la responsabilidad de los administradores sociales, porque se basa en una interpretación rígida y literal de la norma, improcedente cuando el desfase temporal es de tan pocos días si es seguido por la convocatoria de la Junta». Lo que ha sido duramente criticado por la doctrina como fuente de una gran inseguridad jurídica (RODRÍGUEZ RUIZ DE VILLA, D. «El artículo 262.5 de la Ley de Sociedades Anónimas sobre el plazo de dos meses y los efectos del convenio concursal. Comentario de la sentencia del Tribunal Supremo (1.º) de 23 de febrero de 2004». En *Anuario de Derecho concursal*, 2/2004, págs. 83-117 y 93-102). A lo que debemos añadir que resulta, a nuestro juicio, incompatible la calificación por aquella sentencia de la acción del artículo 262.5 TRLSA como de responsabilidad objetiva para renglón seguido intentar moderar su alcance con base en valoraciones subjetivas relativas al perjuicio derivado del cumplimiento tardío.

⁶² Afirma en su FD 6.º que «... (el) cumplimiento tardío, tal cosa sería lógicamente incompatible con el establecimiento de un término fatal, cual es el de dos meses, para convocar la junta. En efecto, si la responsabilidad se alzase en el momento del cumplimiento tardío ello supondría que los administradores en cualquier momento (transcurridos meses o años), cumplido que fuera su deber se liberarían de la responsabilidad que la norma les atribuye y carecería de sentido alguno el plazo bimensual que tan claramente ha establecido la Ley». Sorprende que este pronunciamiento ignore el de 23 de febrero de ese mismo año, máxime a la vista de las soluciones jurídicas tan dispares que proponen.

⁶³ ESTEBAN VELASCO, G. «Algunas reflexiones sobre la responsabilidad de los administradores frente a los socios y terceros: acción individual y acción por no promoción o remoción de la disolución». En *RDS*, 5/1995, pág. 70. QUIJANO GONZÁLEZ, J. «Responsabilidad de los administradores por no disolución de la sociedad y las causas de exoneración». En *RDS* 19/2000-2, pág. 73.

⁶⁴ *Los administradores en las sociedades... op. cit.* pág. 421.

⁶⁵ ROJO FERNÁNDEZ-RÍO, A., «Los deberes legales de los administradores en orden a la disolución de la sociedad de capital como consecuencia de pérdidas». En *Derecho de sociedades, estudio en homenaje al profesor Sánchez Calero*. Volumen II. McGraw-Hill: Madrid, 2002, págs. 1.476-1.478. Posición que ha sido calificada como «sugestiva» por BELTRÁN («Las pérdidas y la responsabilidad...» págs. 415-416) y «diferente» por DÍAZ ECHEGARAY (*Deberes y responsabilidad... op. cit.* págs. 415-416).

dío en la promoción de la disolución libera de obligaciones futuras mientras que extingue la responsabilidad sobre deudas pasadas. Lo que ocurre es que los administradores estarían expuestos a la exigencia de la misma «en el plazo añadido de retraso».

Para cerrar este punto, resta únicamente recordar que las tres restantes causas del artículo 260.1 TRLSA (apartados 1.º, 2.º y 6.º) también originan la obligación de los administradores de disolver la sociedad, pero sin que se pueda imputar responsabilidad alguna a los administradores ya que, en un caso el acuerdo de disolución ya habría sido tomado por la propia junta general, mientras que en otro la sociedad se disolvería necesariamente en el seno de una operación de reestructuración empresarial, lo que haría desaparecer el fundamento de la acción por el artículo 262.5 TRLSA. Más dudas caben en el tercer supuesto como es el cumplimiento del término fijado en los estatutos sociales (apartado 2.º): ¿no serían entonces responsables los administradores que no instan la extinción jurídica de la sociedad cuando ya se hubiera sobrepasado aquel término? Nada se dice en la Ley al respecto.

1.2.2. La naturaleza de la responsabilidad ex artículo 262.5 TRLSA.

1.2.2.1. Ámbito objetivo: alcance de la responsabilidad.

La modificación del sistema legal operada en 2005 incide en el ámbito objetivo de la responsabilidad solidaria, que dejará de extenderse a todas las obligaciones sociales insatisfechas, para limitarse a las «obligaciones sociales» posteriores al acaecimiento de la causa de disolución cuando los administradores hubieren incumplido los deberes específicos en plazo que hemos comentado en el epígrafe anterior. Las motivaciones que subyacen a esta considerable reducción del ámbito objetivo dejan traslucir el progresivo perfeccionamiento del sistema jurídico de protección de los acreedores sociales operado en nuestro país en los últimos años. En particular con la profunda renovación sufrida por el Derecho Concursal (Ley 22/2003), que ofrece más y mejores mecanismos de reclamación de los créditos exigibles e insatisfechos en situaciones de insolvencia, lo que en nuestra opinión ha coadyuvado a la suavización de las deudas por las que se responde ex artículo 262.5 TRLSA operada por la reforma comentada.

Y es que como ya se ha indicado anteriormente, la finalidad originaria de la norma aceptada unánimemente por la doctrina era proporcionar una herramienta jurídica eficaz en la lucha contra las prácticas abusivas tan extendidas en el parque empresarial español de la década de los ochenta, tendentes a la extinción de hecho de sociedades con pasivo exigible ⁶⁶. Situaciones fraudulentas que esta

⁶⁶ BELTRÁN, E. «La responsabilidad por las deudas sociales...» *op. cit.* págs. 51-52. Del mismo autor: «La modificación legal del ámbito de la responsabilidad de los administradores por las obligaciones sociales». En *Anuario de Derecho Concursal*, 7/2006, pág. 253. MARÍN DE LA BÁRCENA GARCIMARTÍN, F. «Responsabilidad de los administradores de sociedades de capital por no promoción de la disolución o el concurso (sobre la retroactividad de la reforma de los artículos 262.5 LSA y 105.5 LSRL). STS 1.º, 9 de enero de 2006». En *RDS*, 26/2006, pág. 459 y 463 *in fine*. ROJO FERNÁNDEZ-RÍO, A. «Los deberes legales de los administradores...» *op. cit.* págs. 1.437-1.484. DÍAZ ECHEGARAY, J. L. *Deberes y responsabilidad... op. cit.* pág. 423. SÁNCHEZ CALERO, F. *Los administradores en las sociedades... op. cit.* págs. 425 y 441. SUÁREZ-LLANOS GÓMEZ, L. La responsabilidad por deudas de los administradores de sociedad anónima. En *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Aurelio Menéndez*. Volumen II. Civitas: Madrid, 1996, pág. 2.487. RODRÍGUEZ RUIZ DE VILLA, D.; HUERTA VIESCA, M. I. *La responsabilidad de los administradores... op. cit.* págs. 427-428, RODRÍGUEZ RUIZ DE VILLA, D. «Por una mejor reforma de la responsabilidad...» *op. cit.* pág. 3.

norma –introducida con la reforma de la LSA ocurrida en 1989– pretendió erradicar y que hasta dicha fecha se producían ante la permisividad de la legislación societaria de 1951 y la incapacidad de hacer frente a las insolvencias por la legislación concursal. De manera que ha sido calificada como un precepto represor de evidentes contornos coactivos ⁶⁷, que debía proteger a quienes resultaban defraudados por la falta de disolución con evaporación de los activos de la sociedad. Se entendió, pues, que «todos» los acreedores sociales, contractuales y extracontractuales como acepta pacíficamente la jurisprudencia, podrían acceder al patrimonio personal de los administradores cuando las sociedades incursas en pérdidas graves no procedían efectivamente a su extinción jurídica ordenada en el momento del cese de actividad. Ello explica la dureza de la redacción inicial de la norma ⁶⁸, al exigir responsabilidad sobre todas las deudas insatisfechas.

Sin embargo, el perfeccionamiento y coordinación que hoy en día ha sufrido la legislación societaria ⁶⁹ y concursal ha determinado una reorientación de la finalidad de esta medida de política legislativa hacia un contorno más preventivo, centrado no tanto en la seguridad del tráfico y sí en la tutela de los intereses de quienes hubieran adquirido la condición de acreedor en fecha posterior al incumplimiento de los deberes formales por los administradores ⁷⁰ (nuevos acreedores o acreedores posteriores). Suscribimos las palabras del profesor MARÍN DE LA BÁRCENA ⁷¹ cuando afirma que los titulares de dichos créditos requieren de una protección reforzada que cristaliza en la ofrecida por este precepto, por cuanto son los únicos cuyos créditos no habrían surgido de haberse cesado en el desarrollo de la actividad y, desde una perspectiva de responsabilidad por daños, se considera que deben quedar en la misma posición que estarían de no haber realizado la prestación a favor de la sociedad o no haberse realizado el evento que ha generado su derecho de crédito. Entendemos, así, que la *ratio legis* actual también pretende la disolución de sociedades con pasivo exigible mediante la técnica de impedir que sociedades con graves desequilibrios continúen actuando en el tráfico como si nada hubie-

⁶⁷ RODRÍGUEZ ESPARZA, V. «Deberes y responsabilidad del administrador en el caso de concurrencia de causa de disolución». En VILATA MENADAS, S. (dir.). *La responsabilidad de los administradores de sociedades mercantiles*. Consejo General del Poder Judicial (Escuela Judicial): Generalitat Valenciana, 2005 (Colección Estudios de Derecho Judicial), págs. 129-131. CHULIÁ, F. «La responsabilidad...» *op. cit.* pág. 45.

⁶⁸ BELTRÁN, E. «La responsabilidad por las deudas sociales...» *op. cit.* pág. 52. Del mismo autor: «Las pérdidas y la responsabilidad...» págs. 419-420. DÍAZ ECHEGARAY, J. L. *Deberes y responsabilidad... op. cit.* págs. 423-425.

⁶⁹ Por citar las más recientes reformas del TRLSA por Leyes 1/2000, 44/2002, 22/2003 (con finalidad expresa de coordinar ambas responsabilidades, con origen en la enmienda núm. 34 del Grupo Parlamentario Socialista del Congreso a la tramitación de la Ley 19/2005 –BOCG, Serie A, núm. 19-5, 16 marzo 2005, pág. 24–, que se comenta por BELTRÁN en: «La modificación legal del ámbito de la responsabilidad...» *op. cit.* pág. 251), 26/2003, 62/2003, 19/2005 (que aquí nos ocupa), 7/2006, Orgánica 3/07 y la reforma de la Ley 6/2007 que entrará en vigor el 13 de agosto del presente año.

⁷⁰ Por ello no podemos compartir las críticas que sobre la reforma manifiesta RODRÍGUEZ RUIZ DE VILLA («Por una mejor reforma de la responsabilidad...» *op. cit.* pág. 3) cuando señala que la nueva redacción hace perder el incentivo original de la norma, dirigido a disolver las sociedades inactivas. Creemos, sin embargo, que la norma tal y como ha quedado reformada busca la protección de otros intereses, como son los de los terceros acreedores potenciales siguiendo la argumentación que aquí exponemos.

⁷¹ MARÍN DE LA BÁRCENA GARCIMARTÍN, F. «Responsabilidad de los administradores...» *op. cit.* págs. 462-465. Puede consultarse también la argumentación de SUÁREZ-LLANOS (La responsabilidad por deudas... *op. cit.* págs. 2.488-2.489) elaborada bajo la antigua redacción del precepto, cuando defendía que las deudas exigibles debían ser exclusivamente las posteriores a la concurrencia de la causa legal por cuanto lo que se debía proteger principalmente eran las expectativas de los terceros al entrar en relaciones con una sociedad, confiando en que, cuando menos, la cifra de su patrimonio sería igual a la que indique la cifra de su capital, mientras que existen otras normas cuya finalidad consiste en proteger, de modo inmediato, los intereses de quienes ya ostentan la condición de acreedores de la sociedad.

ra pasado; no obstante ello sin la preeminencia de la represión de fraudes a todos los acreedores, sino poniendo el acento protector en los **intereses de los terceros potenciales acreedores** que se vean sometidos a **riesgos indebidos** a través de la técnica de hacer responsables de las nuevas obligaciones surgidas mientras dura esa situación contraria a la Ley por su comportamiento incumplidor.

Debemos hacer hincapié en dos cuestiones de gran importancia. La primera a la que nos referimos es a la protección de sus intereses, que no de su confianza. Pues como acertadamente puntualiza el profesor MARÍN DE LA BÁRCENA ⁷², esta circunscribiría el ámbito de aplicación de la norma a los acreedores posteriores contractuales, dejando fuera a quienes ostenten a su favor créditos de origen extracontractual o legal, los cuales no se originan en la confianza generada en la apariencia, como ocurre con las deudas reclamadas por la Administración tributaria o la Seguridad Social por poner dos ejemplos significativos ⁷³. Tal restricción sería a nuestro juicio ilegítima en el marco de una responsabilidad subjetiva basada en riesgos indebidos como aquí se defiende (*infra*, 1.2.3.), a la par de quebrar el principio de no diferenciar donde la Ley no distingue al responsabilizar de las obligaciones posteriores al acaecimiento de la causa de disolución, y porque las deudas no contractuales son igualmente exigibles por esta vía según ha reconocido de forma unánime la jurisprudencia (aunque referida a la redacción antigua del artículo). Y en segundo lugar, ha de precisarse quiénes son esos acreedores posteriores que cuentan con la legitimación para accionar. Siguiendo la acertada argumentación de aquel autor ⁷⁴, el principal problema radica en interpretar si el término «obligación» se utiliza por la norma en un sentido jurídico y con la pretensión de extender la responsabilidad exclusivamente a las obligaciones constituidas *ex novo* a partir de ese momento (nuevas «en sentido estricto») o en un sentido vulgar equiparable al de «deuda». Pues bien, debemos suscribir que el concepto se utiliza en sentido vulgar, de lo que se deriva que la norma extendería su ámbito de protección no solo a las nuevas obligaciones cualquiera que sea su naturaleza, sino también a todas aquellas deudas surgidas a consecuencia de prestaciones realizadas con posterioridad a la concurrencia de la causa de disolución, aunque procedan de obligaciones antiguas ⁷⁵.

De todo ello se concluye, en lo que aquí interesa, que también las obligaciones tributarias posteriores e insatisfechas, ya sean nuevas *strictu sensu* o exigibles a partir del acaecimiento de la causa de disolución aunque devengadas con carácter previo ⁷⁶, forman parte del ámbito objetivo de la responsabilidad del artículo 262.5 en su redacción actual.

⁷² MARÍN DE LA BÁRCENA GARCIMARTÍN, F. «Responsabilidad de los administradores...» *op. cit.* pág. 463.

⁷³ En el mismo sentido, CHULIÁ, F. «La responsabilidad...» *op. cit.* págs. 29 y 37.

⁷⁴ MARÍN DE LA BÁRCENA GARCIMARTÍN, F. «Responsabilidad de los administradores...» *op. cit.* págs. 462-466.

⁷⁵ Ahora bien, el segundo párrafo del artículo 262.5 establece una presunción de antigüedad de aquellas obligaciones, que corresponde a los administradores quebrar mediante prueba suficiente. Se trata, por tanto, de una presunción *iuris tantum* con inversión de la carga de la prueba, introducida en el texto legal mediante enmienda en la tramitación del Senado de la Ley 19/2005 (BOCG, Serie A, núm. 19, 17 octubre 2005, pág. 43 y núm. 19-9, 18 octubre 2005, pág. 53). Cuyo fundamento parece ser a juicio de MARÍN DE LA BÁRCENA («Responsabilidad de los administradores...» *op. cit.* pág. 466) el de dispensar al acreedor demandante de la necesidad de probar el momento concreto en el tiempo en que la sociedad incurrió en causa de disolución. Lo que, sin embargo, no es de especial relevancia en Derecho tributario por cuanto las deudas fiscales se originan por obligaciones «legales».

⁷⁶ Piénsese, a título ilustrativo, en la deuda tributaria del Impuesto sobre Sociedades que se devenga el 31 de diciembre del año X pero no resulta exigible hasta junio de X+1, cuando se hubiera producido el cese de actividades en algún momento entre enero y mayo de X+1.

Mientras que, en relación con los titulares de créditos previos a la omisión de los administradores (a los que denominaremos acreedores anteriores), el incumplimiento en la promoción de la disolución no les crea riesgos indebidos pues, a diferencia de en los años noventa, debe en estos momentos tomarse en consideración el endurecimiento de la legislación que dificulta en gran medida la evaporación fáctica de sociedades en fraude de sus créditos ⁷⁷, por no decir que en el momento en que surgieron sus créditos la sociedad no se encontraba en desequilibrios financieros graves. Ello no solo por la más adecuada protección ofrecida actualmente por la redacción modificada de los deberes de los administradores (arts. 127 a 127 quáter TRLSA) y de las acciones social e individual (arts. 133 y 135 TRLSA), sino debido también al nuevo procedimiento de ejecución colectiva del patrimonio social y la novedosa legitimación de los administradores concursales para el ejercicio de la acción social derivada del retraso en la promoción del concurso introducidos por la Ley Concursal (arts. 172.2.3.º, 172.3 en conexión con el art. 165.1). Y también en el ámbito tributario, con motivo del perfeccionamiento del régimen de responsabilidad tributaria de administradores previsto en los artículos 42.1 a), 43.1 a) y b) LGT (*supra*, 1.1.).

De manera que, en nuestra opinión, los intereses jurídicos de los acreedores anteriores –entre ellos, la Administración tributaria– quedan en estos momentos suficientemente protegidos por los mecanismos descritos ⁷⁸ en un contexto de seguridad del tráfico empresarial, perdiendo sentido a día de hoy el mantenimiento de una responsabilidad societaria tan rigurosa ⁷⁹ que habría cumplido con creces su cometido de depuración del parque societario español. Habiéndose superado esta situación, la reforma ocurrida en el artículo 262.5 TRLSA ha cristalizado en la inexigibilidad por esta vía de cualquier deuda anterior a la causa de disolución ⁸⁰. De manera que las

⁷⁷ Sin que ello suponga, a nuestro juicio, discriminar entre acreedores antiguos y nuevos como afirma RODRÍGUEZ RUIZ DE VILLA («Por una mejor reforma de la responsabilidad...» *op. cit.* pág. 4), en tanto en cuanto es la creación de riesgos indebidos el hecho que se pretende erradicar con la redacción actual del artículo 262.5 y ello ocurre en sede de los nuevos acreedores –tal y como han quedado definidos en la nota al pie *supra*–, cuyas deudas son las únicas que no deberían haber nacido si los administradores hubieran cumplido diligentemente los deberes formales del artículo 260.1.4.º TRLSA.

⁷⁸ A lo que hay que añadir que los acreedores anteriores cuentan con una medida específica y concreta para conseguir la disolución de la sociedad aun cuando no puedan exigir la responsabilidad del artículo 262.5; nos referimos a la facultad de solicitar la disolución prevista en el artículo 262.3 TRLSA. Incluso, nuestro Tribunal Supremo se ha mostrado favorable a la doctrina según la cual cuando un tercero solicita la disolución de la sociedad incura en alguna causa para ello (haciendo uso, pues, de esta facultad), los administradores no incurrir en la responsabilidad del artículo 262.5 TRLSA: SSTs 24 octubre 2002 y 17 noviembre 2003. Entre la doctrina que defiende esta misma interpretación, consúltese de SUÁREZ-LLANOS GÓMEZ, L. «La responsabilidad por deudas...» *op. cit.* pág. 2.495 y SÁNCHEZ CALERO, F. *Los administradores en las sociedades...* *op. cit.* pág. 426. En el otro extremo, negando la desaparición de aquella responsabilidad en estas circunstancias, STS 16 diciembre 2004 y RODRÍGUEZ RUIZ DE VILLA, D.; HUERTA VIESCA, M. I. *La responsabilidad de los administradores...* *op. cit.* pág. 420.

⁷⁹ Incluso es calificada como irracional por ALCOVER («El ámbito de responsabilidad...» *op. cit.* pág. 87) por enlazar el supuesto más simplificado como es la inactividad frente a pérdidas significativas con la máxima responsabilidad, la solidaria por todas las obligaciones sociales, determinando la nula utilidad práctica de todos los demás regímenes de responsabilidad.

⁸⁰ Con lo que se ha afirmado que el precepto tal y como ha quedado reformado difiere en poco con la propuesta que fue presentada por el profesor ROJO en la génesis del artículo 262.5 TRLSA cuya dicción era la siguiente: la responsabilidad se exigiría respecto de las «obligaciones contraídas por esta desde la fecha de solicitud de la convocatoria o, caso de haberse convocado, desde la fecha prevista para su celebración» (Informe de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Justicia al Anteproyecto elaborado por la Comisión General de Codificación, pág. 79). Propuesta que, como es sabido, no fue acogida por la reforma final del TRLSA que extendería el ámbito objetivo a todas las deudas insatisfechas. Con mayor detalle sobre la propuesta comentada, *vid.* SÁNCHEZ CALERO, F. *Los administradores en las sociedades...* *op. cit.* págs. 410-412. CHULIÁ, F. «La responsabilidad...» *op. cit.* pág. 43 a 45. BELTRÁN, E. «La modificación legal del ámbito de la responsabilidad de los administradores...» *op. cit.* pág. 253.

obligaciones tributarias devengadas y exigibles antes del acaecimiento de las pérdidas graves quedan actualmente excluidas de reclamación por esta vía.

1.2.2.2. Ámbito subjetivo: culpabilidad de la responsabilidad.

Nos ocupamos en las siguientes páginas de analizar la naturaleza de la responsabilidad civil de los administradores por deudas sociales. Aspecto este que no resulta nada pacífico ni en la doctrina mercantilista ni en la jurisprudencia del TS, que comenzó a pronunciarse sobre la cuestión en 1997 y fijó un criterio mayoritario que podríamos denominar «duro» hasta fecha reciente, en la que hemos observado una tendencia hacia la «suavización» de aquella práctica jurisprudencial sobre la cuestión.

a) Apunte sobre el régimen general de la responsabilidad en materia civil y la evolución jurisprudencial al respecto.

A diferencia de lo que sucede en otras ramas del Ordenamiento Jurídico (véase penal), para encontrar una definición de la culpa o negligencia que maneja el Derecho civil en el ámbito de la responsabilidad contractual no es necesario acudir a la dogmática. El artículo 1.104 CC señala que *«la culpa o negligencia del deudor consiste en la omisión de aquella diligencia que exija la naturaleza de la obligación y corresponda a las circunstancias de las personas, del tiempo y del lugar. Cuando la obligación no exprese la diligencia que ha de prestarse en su cumplimiento, se exigirá la que correspondería a un buen padre de familia»*. También en materia de responsabilidad extracontractual del artículo 1.902 CC es presupuesto indispensable la culpa o negligencia para que nazca la obligación de indemnizar por el daño causado. En efecto, prescindiendo de la responsabilidad objetiva impuesta en algunas leyes especiales, el régimen general aplicable es la responsabilidad subjetiva. En la responsabilidad contractual el estándar de diligencia a que se refieren los dos apartados del artículo 1.104 CC transcrito es el del hombre medio. De manera que el grado de culpa a que atiende esta clase de responsabilidad es la media. La diligencia del buen padre de familia también parece ser exigida en materia de responsabilidad extracontractual ⁸¹.

Expuesta a grandes rasgos la regulación de la responsabilidad civil, la doctrina ⁸² que ha analizado su aplicación por el TS observa una clara tendencia en su jurisprudencia a la objetivación de dicha responsabilidad. Dicha situación se ha producido fundamentalmente a través de dos vías bien distintas: por un lado, la jurisprudencia ha llegado a invertir la carga de la prueba de la culpa, de manera que es el causante del daño quien debe demostrar que actuó conforme a la dili-

⁸¹ Díez-PICAZO, L. «La culpa en la responsabilidad civil extracontractual». En *Anuario de Derecho Civil*, 2001, Tomo III, págs. 1.022-1.027. Afirma que la jurisprudencia traslada «la norma del párrafo segundo del artículo 1.104 –diligencia de un buen padre de familia– indiscutible en materia de responsabilidad contractual a la responsabilidad extracontractual». A la misma conclusión parece llegar el citado profesor tras un examen de los principales argumentos para sostener la culpa levisima en esta clase de responsabilidad.

⁸² Por todos, Díez-PICAZO, L. «Culpa y riesgo en la responsabilidad civil extracontractual». En ÁNGEL YÁGÜEZ, R.; YZQUIERDO TOLSADA, M. (coord.), *Estudios de responsabilidad civil en homenaje al profesor Roberto López Cabana*. Madrid: Dykinson, 2001, págs. 153-166.

gencia debida ⁸³; por otro lado, analizando los casos concretos se llega a afirmar que el Tribunal Supremo eleva el nivel de diligencia necesaria para no incurrir en culpa hasta tal punto que su prueba para el demandado se dificulta enormemente. De manera que la diligencia media que parece exigir la normativa civil se termina convirtiendo en una responsabilidad **cuasiobjetiva**. Tal calificativo parece más bien un eufemismo a la vista de algunas sentencias analizadas por esta doctrina ⁸⁴.

b) La naturaleza de la responsabilidad por deudas sociales ex artículo 262.5 TRLSA según la jurisprudencia.

La doctrina jurisprudencial mayoritaria ha calificado la responsabilidad del artículo 262.5 TRLSA cuanto menos de «especial» en relación con las acciones social e individual contempladas en los artículos 133 a 135 TRLSA. Pues es llamativo que estas participen de los rasgos típicos distintivos de la responsabilidad civil (principalmente la producción de un daño conectado causalmente con la culpabilidad del responsable en relación con los deberes de ordenado empresario y representante leal exigidos en los artículos 127 a 127 quáter TRLSA) y, paralelamente, sean compatibles con aquella, que la mayor parte de la jurisprudencia entiende que ignora la culpa del administrador para surgir por el mero incumplimiento de las obligaciones que la LSA impone específicamente al administrador social. De ahí que el TS haya negado en numerosas Sentencias que esta responsabilidad no participa de naturaleza extracontractual al no exigir de una determi-

⁸³ En cuanto a la inversión de la carga de la prueba en relación con el Derecho tributario, alguna jurisprudencia ciertamente aislada del Tribunal Supremo, recogiendo los argumentos de la Sentencia de instancia, afirma que: «No es cierto que sea la Administración la que debe probar la culpabilidad de la conducta de la entidad recurrente: sobre la Administración recae la carga de la prueba de acreditar la falta de ingreso en plazo (elemento objetivo de la infracción) y es a la parte recurrente a la que le correspondía haber acreditado que dicha omisión se justificaba por alguna causa de exclusión de la culpabilidad (error invencible, defectuosa redacción de la norma, dudas en su interpretación, etc.)». vid. STS de 4 marzo 2004 FD 1.º (RJ 2004-2116). En el FD 5.º señala lo siguiente: «Pues bien, cuando la sentencia recurrida, después de decir que "no es cierto que sea la Administración la que debe probar la culpabilidad de la conducta de la entidad recurrente", explica lo que con ello ha querido decir; aplicado al caso de autos, a saber, que "sobre la Administración recae la carga de la prueba de acreditar la falta de ingreso en plazo (elemento objetivo de la infracción) y es a la parte recurrente a la que le correspondía haber acreditado que dicha omisión se justificaba por alguna causa de exclusión de la culpabilidad", en el fondo está diciendo lo que antes hemos razonado sobre la carga de la prueba del presunto responsable. No cabe, pues, apreciar que la sentencia recurrida haya vulnerado el derecho fundamental de presunción de inocencia consagrado en el artículo 24.2 de la Constitución». Criterio que parece seguir la STSJ de Extremadura de 30 julio 2004 y la STSJ de Castilla y León 188/2005, de 8 abril 2005.

⁸⁴ Un buen ejemplo de ello nos lo proporciona la STS de 22 enero 1996, citada y comentada por Díez-PICAZO, L. *Derecho de daños*. reimp. Madrid: Civitas, 2000, págs. 20 y ss., en cuyo considerando sexto se decía que: «el principio de la responsabilidad por culpa es básico en nuestro ordenamiento positivo, encontrándose acogido en el artículo 1.902 del Código Civil, cuya aplicación requiere, por regla general, la necesidad ineludible de un reproche culpabilístico al eventual responsable del resultado dañoso, y si bien es cierto que la jurisprudencia de la Sala ha evolucionado en el sentido de objetivizar la responsabilidad extracontractual, no es menos que tal cambio se ha hecho moderadamente recomendando una inversión de la carga de la prueba y acentuando el rigor de la diligencia requerida, según las circunstancias del caso, de manera que ha de extremarse la prudencia para evitar el daño, pero sin erigir el riesgo en fundamento único de la obligación de resarcir y sin excluir, en todo caso, y de modo absoluto, el clásico principio de la responsabilidad culposa; así pues, en definitiva, la doctrina de la Sala ha ido evolucionando hacia una minoración del culpabilismo originario, hacia un sistema que, sin hacer plena abstracción del factor moral o psicológico y del juicio de valor sobre la conducta del agente, viene a aceptar soluciones cuasiobjetivas, demandadas por el incremento de las actividades peligrosas propias del desarrollo tecnológico y por el principio de ponerse a cargo de quien obtiene el beneficio o provecho, la indemnización del quebranto sufrido por el tercero [...]».

nada diligencia o cuidado en el actual de los administradores como presupuesto básico para su exigibilidad ⁸⁵.

De manera que este criterio jurisprudencial, no es que haya endurecido la diligencia media civil en la acción *ex* artículo 262.5 en la forma que se ha descrito más arriba, sino que ha excluido *ab initio* la concurrencia de culpabilidad o imprudencia en el comportamiento del agente, por lo que la conducta del administrador carece de trascendencia, y verificado el hecho objetivo del incumplimiento de las obligaciones que la LSA le impone específicamente se desencadena de forma «automática» el efecto sancionador. Siendo congruente con su análisis, el TS excluye el juicio de imputabilidad de la conducta *contra legem* a su autor, pues tal juicio integra el elemento subjetivo del que carecería esta responsabilidad, por lo que ha negado la posibilidad de exonerarse de tal responsabilidad ⁸⁶. Por ello la configuración jurisprudencial mayoritaria termina convirtiendo el precepto en una responsabilidad objetiva, de carácter sancionatorio o pena civil que traería aparejada la mera pasividad de los administradores en impulsar la extinción jurídica debida que se reconoce expresamente en no pocas sentencias ⁸⁷.

Del análisis de esta jurisprudencia mayoritaria se desprende, en primer lugar, la intención de trazar una clara distinción entre esta responsabilidad societaria, y las acciones social e individual de los artículos 133 y 135 TRLSA que participan plenamente de la naturaleza de responsabilidad extracontractual. Entendemos, pues, que esta jurisprudencia mayoritaria ha dotado a esta responsabilidad de naturaleza objetiva bajo la necesidad de diferenciarla de aquellas acciones subjetivas. Porque si no fuera así la responsabilidad por deudas sociales se convertiría en un supuesto superfluo ya cubierto por otras vías de responsabilidad ⁸⁸.

⁸⁵ Por todas pueden consultarse las Sentencias de 21 febrero 2007, 26 mayo 2006, 24 noviembre 2005, 16 diciembre 2004, 26 marzo y 23 febrero 2004, 14 noviembre, 18 julio y 25 abril 2002, 20 abril y 26 octubre 2001, 21 septiembre y 29 abril 1999. Calificándola además de responsabilidad-sanción, véanse las Sentencias 1 y 26 marzo 2004 y 23 diciembre 2003. En particular, las SSTs de 20 octubre 2003, 13 abril y 20 diciembre 2000 afirman que se trata de «**una responsabilidad objetiva que no se evita con una alegación de diligencia ni, mucho menos, con el argumento de que no hubo culpa**» (la negrita es nuestra).

⁸⁶ Así, la Sentencia de 31 mayo 2001 señala expresamente: «Que como previsión legal, no está previsto en esta responsabilidad por deuda la exención análoga a la del artículo 133-2.º (actual 133.3) LSA, en caso de desacuerdo, en la responsabilidad por daño» (FD 3.º).

⁸⁷ Sentencias de 21 febrero 2007, 26 mayo 2006, 16 diciembre 2004, 20 octubre 2003, 14 noviembre y 18 julio 2002 y 29 abril 1999. Entre los autores que asumen la naturaleza objetiva de esta responsabilidad destacan RODRÍGUEZ RUIZ DE VILLA, D. «Por una mejor reforma de la responsabilidad...» *op. cit.* pág. 6. SÁNCHEZ CALERO, F. *Los administradores en las sociedades...* *op. cit.* págs. 401-443 (con abundante recopilación jurisprudencial). PABLO-ROMERO GIL-DELGADO, M.ª C. «La responsabilidad de los administradores...» *op. cit.* pág. 313, DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E. «La exigencia en vía administrativa de la declaración de responsabilidad de los administradores de sociedades anónimas en base al artículo 262.5 LSA». En *Impuestos*, 2000, Tomo I, pág. 699. Por su parte, DÍAZ ECHEGARAY (*Deberes y responsabilidad...* *op. cit.* págs. 390-399 y 417-420) comenta la evolución jurisprudencial del Tribunal Supremo (hasta 2006 en que se publica la edición) y suscribe la posición mayoritaria que aboga por una responsabilidad objetiva del artículo 262.5.

⁸⁸ Tal y como asumen MARÍN DE LA BÁRCENA GARCIMARTÍN, F. «Responsabilidad de los administradores...» *op. cit.* pág. 459. DÍAZ ECHEGARAY, J. L. *Deberes y responsabilidad...* *op. cit.* pág. 394. BELTRÁN, E. «La responsabilidad por las deudas sociales...» *op. cit.* pág. 54. RODRÍGUEZ ESPARZA, V. «Deberes y responsabilidad...» *op. cit.* pág. 149. Frente a ello, poniendo el acento en las diferencias existentes entre la responsabilidad por deudas y las acciones social e individual de responsabilidad, pueden consultarse PRENDES CARRIL. «Pérdidas y responsabilidad...» *op. cit.* págs. 78-95. CERDÁ ALBERO, F. *Administradores, insolvencia y disolución por pérdidas*. Tirant lo Blanch: Valencia, 2000 (colección Biblioteca Jurídica Cuatrecasas), págs. 124-125.

Podemos identificar en segundo lugar, ciertos pronunciamientos recientes del TS que, sin apartarse del criterio jurisprudencial mayoritario participan de un intento de moderación del alcance de la responsabilidad por deudas sociales con base en principios generales como la doctrina del abuso de derecho del acreedor demandante contrario al artículo 7 de CC. Esta postura que podríamos calificar de minoritaria ⁸⁹ parte de dos postulados: por un lado, no pone en tela de juicio la naturaleza objetiva de la responsabilidad *ex* artículo 262.5, y por ello no discute el automatismo de la responsabilidad cuando se verifica el incumplimiento objetivo de los deberes específicos tendentes a la disolución; por otro lado, pretende introducir un elemento de templanza en el alcance de la responsabilidad automáticamente declarada, como es el ejercicio abusivo de la acción *ex* artículo 262.5 por los acreedores demandantes ⁹⁰. En nuestra opinión este discurso jurisprudencial es contradictorio, pues la buena fe no tiene cabida en el marco de una responsabilidad objetiva: en efecto, precisamente tal carácter excluiría las valoraciones subjetivas en torno al ejercicio del derecho, siendo suficiente la prueba de que se hace valer una atribución reconocida legalmente por infracción del hecho objetivo contemplado. Creemos por tanto que el recurso a la buena fe en el ejercicio de los derechos es un argumento ineficaz, que no proporciona una alternativa jurídica sólida a las notas de objetividad y automatismo en la declaración de responsabilidad societaria bajo el criterio jurisprudencial mayoritario. Sin contar que esta corrección jurisprudencial solo es aplicable a las obligaciones contractuales pero no a las obligaciones legales y por daños extracontractuales ⁹¹.

Dicho esto, hemos de reconocer el sustrato que la posición jurisprudencial minoritaria ha supuesto en la elaboración de una nueva corriente jurisprudencial de elaboración recientísima y minoritaria, pero de enorme interés al apartarse por primera vez y de forma expresa de la consideración de la responsabilidad por deudas como de naturaleza objetiva ⁹². Este nuevo enfoque debe ser valorado en sus justos términos, suponiendo a nuestro juicio un punto de inflexión que aún debe consolidarse respecto de la jurisprudencia mayoritaria, sin que ello signifique que en fechas actuales el Alto Tribunal haya abandonado su doctrina calificada como dura, que sigue siendo la predominante ⁹³.

Lo interesante de esta novedosa postura doctrinal es la exigencia del elemento subjetivo a la hora de exigir la responsabilidad por deudas sociales como fundamento para la moderación a la hora de declarar la responsabilidad societaria. Dejando a un lado la denominada «teoría del riesgo» apli-

⁸⁹ Aun cuando BELTRÁN («Las pérdidas y la responsabilidad...» *op. cit.* pág. 420) entiende que se ha utilizado con cierta generosidad, lo que parece subyacer en la dureza con que se manifiesta la STS de 16 diciembre 2004 en relación con la aplicación restrictiva que solicita respecto de esta doctrina.

⁹⁰ Sentencias de 14 mayo 2007, 16 febrero 2006, 17 noviembre y 16 octubre 2003 (esta última comentada por el Gabinete Técnico del Tribunal Supremo. En *Crónica de Jurisprudencia, Sala 1.ª del Tribunal Supremo*, 2003-2004), 20 julio y 1 marzo 2001). En la doctrina, tal posición jurisprudencial ha sido estudiada por RUIZ MUÑOZ, M. «Fundamento y naturaleza jurídica de la responsabilidad de los administradores del artículo 262.5 LSA (artículo 105.5 LSRL): análisis contractual-representativo». En *Revista de Derecho Mercantil*, 2002, págs. 469-568. A ella también se refieren DÍAZ ECHEGARAY («Deberes y responsabilidad...» *op. cit.* págs. 417-420) y BELTRÁN («Las pérdidas y la responsabilidad...» *op. cit.* págs. 420-421).

⁹¹ CHULIÁ, F. «La responsabilidad...» *op. cit.* pág. 38.

⁹² Nos referimos a las SSTs de 5 octubre y 28 abril 2006 y especialmente a la de 31 enero 2007. En el sentido parecido se mostraron a principios de los años noventa ciertos pronunciamientos de Tribunales menores: entre otras, SSAP de Granada 14 mayo 1994 (Sección 3.ª), Córdoba 5 mayo 1994, Zaragoza 4 diciembre 1993 y Oviedo 1 diciembre 1992.

⁹³ Aun cuando no hemos identificado Sentencia alguna del TS de fecha posterior a 21 febrero 2007 que siga la doctrina más dura, sino que las analizadas intentan moderar la responsabilidad con base en principios generales (*i.e.* buena fe), tal y como se ha comentado más arriba.

cable al artículo 262.5 TRLSA ⁹⁴, lo novedoso radica en la revitalización de la exigencia de culpa o negligencia en la acción del agente, sobre la base del argumento de que si tal naturaleza subjetiva es presupuesto indispensable de la responsabilidad genérica en el ámbito civil (arts. 1.902 y 1.104 CC), idéntico esquema debiera proyectarse sobre las manifestaciones concretas de aquella, como es la acción por deudas sociales del artículo 262.5 TRLSA ⁹⁵. La necesaria prueba de la culpa o imprudencia de los administradores supone, en nuestra opinión, un sólido argumento que impediría el automatismo entre el incumplimiento de los deberes formales y la declaración de responsabilidad. Porque, como acertadamente apunta el Tribunal Supremo en las Sentencias citadas, para que se entienda cumplido el elemento subjetivo no basta con la prueba de la negligencia (por infracción del deber objetivo de cuidado al incumplir aquellos deberes), sino que se hace necesario evaluar asimismo la imputabilidad de tales conductas a los administradores, pudiéndose apreciar causas de exoneración de la responsabilidad cuando la conducta se declare inimputable al agente ⁹⁶.

c) Toma de postura en relación con la naturaleza de la responsabilidad por deudas sociales del artículo 262.5 TRLSA.

Nuestra postura en relación con la naturaleza de la responsabilidad societaria que nos ocupa coincide básicamente con el criterio jurisprudencial más reciente, que la dota de elemento subjetivo en su realización y va en el sentido mostrado por el Informe Winter elaborado en el seno de la Unión Europea en 2002 ⁹⁷. En las siguientes páginas intentaremos ofrecer un soporte jurídico de mayor solidez a esta incipiente argumentación.

⁹⁴ En opinión del TS en ambas Sentencias fechadas en 2006, no se pretende reparar el daño efectivamente producido por la falta de disolución, sino ofrecer a los acreedores una garantía de satisfacción de las obligaciones sociales por el riesgo creado: «No hay aquí la lesión directa que exige el artículo 135 LSA, pero puede haber un riesgo o peligro de que, en defecto de una liquidación ordenada, los acreedores de la sociedad sufran el agravamiento de su posición o los efectos de un comportamiento desordenado o arbitrario de su deudor; la sociedad, cuyo patrimonio es en principio la única garantía, que por efecto de este precepto se ve reforzada con la de los administradores que no hayan promovido la liquidación o el concurso a su debido tiempo» (STS de 5 octubre 2006, FD 5.º).

⁹⁵ Como afirma el Tribunal en STS de 25 octubre 2006, «los principios del sistema de responsabilidad general, y en especial la necesaria conexión entre las responsabilidades de la Ley de Sociedades Anónimas y las reglas generales de los artículos 1.902 y siguientes del Código Civil y la jurisprudencia que los desarrolla, determin(a)n la necesidad de templar su apreciación y consecuencias, en razón de la valoración de la conducta de los responsables atendiendo a las circunstancias de carácter objetivo y subjetivo concurrentes» (FD 5.º). Mientras que la STS de 31 enero 2007 reconoce textualmente —en el sentido de aquella jurisprudencia de los Tribunales menores citada en nota 92— que la responsabilidad del 262.5 posee la naturaleza de extracontractual (FD 2.ª). Postura coincidente con la doctrina de PRENDES («Pérdidas y responsabilidad...» *op. cit.* págs. 78-95), quien entiende de aplicación a la responsabilidad *ex art.* 262.5 la teoría civil de la responsabilidad por daños (requisitos de realidad del daño, antijuricidad, culpa o negligencia o incumplimiento y relación de causalidad entre ambas) y CERDÁ ALBERO, F. *Administradores, insolvencia... op. cit.* págs. 115-181.

⁹⁶ Estos pronunciamientos no han profundizado en ninguno de los dos elementos que conforman la imprudencia, esto es, la infracción del deber objetivo de cuidado y la imputación de la conducta negligente a su autor, sino que se limitan a exigir su concurrencia como presupuestos básicos del nacimiento de esta responsabilidad. Ello es así posiblemente porque nos encontramos en un estadio muy prematuro de este novedoso criterio jurisprudencial. En todo caso, el TS sí se ocupa de extraer ciertos elementos indiciarios de inimputabilidad de la acción culpable a los administradores [de ello nos ocupamos *infra* apartado c) del presente epígrafe].

⁹⁷ Grupo Jaap Winter: *Report of the High Level Group of Company Law Experts on a Modern Regulatory Framework for Company Law in Europe*. Bruselas, Noviembre 2002, que se muestra partidario de introducir en las legislaciones de los Estados Miembros normas de responsabilidad por deudas basadas en daños (*wrongful trading*). Comentado en CHULIÁ, F. «La responsabilidad...» *op. cit.* pág. 46 y SÁNCHEZ CALERO, F. *Los administradores en las sociedades... op. cit.* págs. 428-429.

Debe partirse necesariamente de la reducción lógica efectuada por el TS cuando afirma que el elemento subjetivo predicable de la responsabilidad civil genérica coadyuva su apreciación en la responsabilidad específica del artículo 262.5 TRLSA. Creemos jurídicamente correcta tal consideración, no tanto porque la responsabilidad específica deba ajustarse a la definición general *ex* artículos 1.104 y 1.902 CC, sino porque ello es expresión misma de una exigencia básica del Ordenamiento Jurídico, donde la naturaleza dolosa o culposa es el adjetivo que otorga relevancia a una conducta para ser reprendida por el Derecho. En palabras del profesor QUINTERO OLIVARES «el dolo y la culpa hoy en día son principios categóricamente válidos para la totalidad del Ordenamiento Jurídico, aun cuando hayan sido aportados por el Derecho Penal (...) de tal forma que solo se excluyen los hechos causados de modo absolutamente fortuito»⁹⁸. Debemos precisar de inicio que ese componente subjetivo deberá ser entendido o matizado en función de las particularidades exigidas por la rama del Derecho en cuestión (*i.e.* en materia de presunciones). De manera que, a nuestro juicio, la oscura redacción del artículo 262.5 debe interpretarse en el sentido de que la responsabilidad de los administradores nacerá cuando su conducta sea imprudente⁹⁹, lo que nos permite desechar de inicio la objetivación de la naturaleza del concepto adoptada mayoritariamente por la jurisprudencia del TS.

Procede en segundo lugar, ocuparnos del contenido del elemento subjetivo previsto en el artículo 262.5 TRLSA. En particular, nos preguntamos si el incumplimiento de los deberes formales del artículo 260.1 TRLSA por los administradores es una conducta culpable o que se presume culpable, y que se articula como presupuesto suficiente para hacer surgir la responsabilidad como han afirmado algunos pronunciamientos del TS¹⁰⁰. Para ello, debemos analizar siquiera esquemáticamente los dos aspectos que conforman el elemento subjetivo de la culpa o imprudencia¹⁰¹: a) un elemento objetivo-normativo, representado por la inobservancia del cuidado objetivamente debido; y b) un elemento o capacidad individual de observar el cuidado objetivamente debido, que atiende a la exi-

⁹⁸ QUINTERO OLIVARES, G. «La autotutela, los límites al poder sancionador de la Administración Pública y los principios inspiradores del Derecho Penal». En *Revista de Administración Pública*, 126/1991 (septiembre-diciembre), págs. 264-265.

⁹⁹ PABLO-ROMERO («La responsabilidad de los administradores...») *op. cit.* págs. 313-314) analiza el fundamento de la responsabilidad *ex* artículo 262.5 cuando se produce incumplimiento de los deberes de instar el concurso, pero creemos extrapolables sus conclusiones al caso objeto de nuestro estudio por cuanto el presupuesto de hecho que da origen a la responsabilidad así como su regulación jurídica son análogos. Opina que «(l)a sanción se impone como consecuencia de la culpa del administrador, derivada de una negligencia del administrador consistente en que, conocedores de la situación patrimonial de la sociedad, no procedan como impone el artículo 262.5», y que la responsabilidad «...en el Derecho privado, toma como presupuesto el incumplimiento, con la exigencia del grado de culpa que se estime oportuno, de determinados deberes». En el mismo sentido, MARTÍN PÉREZ, L. F. (dir.). *Responsabilidad de administradores...* *op. cit.* pág. 187. CHULIÁ, F. «La responsabilidad...» *op. cit.* pág. 34. CERDÁ ALBERO, F. *Administradores, insolvencia...* *op. cit.* pág. 153.

¹⁰⁰ Las cuales exponen una grave confusión terminológica, en tanto en cuanto se alienan con la doctrina mayoritaria de considerar la responsabilidad como cuasi-objetiva u objetiva, pero a la vez reconocen que existe una presunción de culpa en el actuar de los administradores. Lo que no son sino conceptos que se excluyen mutuamente. Como botón de muestra, la Sentencia de 29 abril 1999 señala que «(e)l incumplimiento de esa obligación legal, supone sin más, una presunción de culpa por el hecho de permitir que la situación de insolvencia se prolongue sin promover la disolución de la sociedad en la forma prevista en el citado precepto» para luego suscribir la praxis judicial mayoritaria de que «se está casi en el umbral de la llamada responsabilidad objetiva» (FD 2.º).

¹⁰¹ Aspectos identificados por la doctrina penal. La que se expone es, según MIR PUIG, S. *Derecho penal. Parte general*. 7.ª edición. Barcelona: Reppertor, 2004, pág. 290, la doctrina dominante en Alemania, que acepta en la actualidad el punto de partida de ENGISCH, desarrollado por WELZEL. *Vid.* CEREZO MIR, J. *Curso de Derecho penal español. Parte general*. Madrid: Tecnos, 2001, pág. 166. COBO DEL ROSAL, M.; VIVES ANTÓN, T. S. *Derecho penal. Parte general*. 5.ª edición. Valencia: Tirant lo Blanch, 1999, pág. 639; JESCHECK, Hans-Heinrich; WEIGEND, Thomas. *Tratado de Derecho penal. Parte general*. 5.ª edición corregida y ampliada. Traducción de Miguel Olmedo Cardenote. Granada: Comares, 2002, pág. 777.

gibilidad al autor del comportamiento debido según su capacidad y condiciones. Esta última cuestión queda incluida en la culpabilidad entendida en sentido estricto o imputación de la conducta al autor.

1. *El elemento objetivo de la imprudencia.*

Retomando la argumentación anterior, en el desarrollo de las diversas acciones en la vida social el Derecho exige una determinada diligencia o cuidado, por lo que habrá un comportamiento imprudente cuando se infrinja ese deber objetivo de cuidado. En el caso que nos ocupa no hay problemas a la hora de identificar el deber objetivo a cumplir, como son los deberes formales a cargo de los administradores cuando se verifican pérdidas graves. La dificultad radica en la determinación de la diligencia que el Ordenamiento exige al sujeto en concreto que actúa, esto es, cuál es la diligencia exigible a los administradores que se enfrentan a una situación de pérdidas graves.

En opinión de CEREZO, el cuidado objetivamente debido exige, en primer lugar, tener en cuenta todas las consecuencias objetivamente previsibles de la acción ¹⁰². Lo cual permite castigar la imprudencia inconsciente, que supone, precisamente, la imprudente falta de previsión del peligro o del resultado: en ella se castiga la infracción de la norma de cuidado que obliga a advertir el riesgo. Bajo nuestro punto de vista, la infracción del deber objetivo cuando los administradores no cumplen los deberes formales en plazo difícilmente podría considerarse como un supuesto de culpa inconsciente, pues ello equivaldría a afirmar que no están informados de la vigencia de los artículos 260.1 en conexión con el 262.5 TRLSA.

Tomando, pues, como presupuesto que la norma de cuidado es conocida, el sujeto debe comportarse de conformidad con ella. La exigencia de obrar de conformidad con la norma objetiva de cuidado tiene tres manifestaciones principales que solo apuntaremos: deber de omitir acciones peligrosas, donde cobra una importancia especial la impericia profesional; deber de preparación e información previa; y deber de actuar prudentemente en situaciones peligrosas, esto es, en las situaciones de peligro permitido, es decir, en aquellas en las que no rige el deber de omitir acciones peligrosas ¹⁰³, difícilmente imaginables en nuestro ámbito de estudio.

Pues bien, la acción *ex* artículo 262.5 TRLSA presupone que la omisión de los deberes formales por los administradores implica la realización de una acción peligrosa que coloca ante riesgos **indebidos** a los intereses de los nuevos acreedores –definidos en el sentido del epígrafe anterior–, y protege este bien jurídico protegido recurriendo a una **objetivización** del estándar **de diligencia** exigible a los administradores. En efecto, aquel riesgo indebido ocurre en sede de los nuevos acreedores, pues su crédito amenazado de impago no habría surgido en caso de haberse impulsado en plazo y forma por los administradores el procedimiento de disolución de la sociedad. Es precisamente esta falta de conducta activa de los administradores la que pone en un riesgo indebido el patrimonio de terceros mediante un agravamiento de unos desequilibrios financieros especialmente graves causados por la continuación de la vida social.

¹⁰² CEREZO MIR, J. *Curso de Derecho penal español... op. cit.* pág. 157.

¹⁰³ MIR PUIG, S. *Derecho penal... op. cit.* págs. 291 y ss.

Por su parte, el parámetro de conducta diligente exigible por el legislador es objetivo: los administradores que cumplen los deberes formales tendentes a la disolución serán diligentes; los que incumplan serán negligentes. Nos parece que tal presupuesto es acorde con la diligencia media exigida en el ámbito civil: la Ley marca el acaecimiento de las pérdidas graves a partir de un concreto desequilibrio financiero que impediría garantizar la suficiencia del patrimonio social para cumplir con nuevos acreedores. Por ello, ante tal situación se prevé conveniente que los administradores insten en procedimiento de disolución para satisfacer la mayor proporción posible de deudas presentes en tan delicada situación, que el legislador entiende como una solución más apropiada que la de continuar la vida social agravando los desequilibrios financieros con nuevas deudas (de origen contractual o extracontractual).

Podría pensarse que esta conclusión no aporta nada nuevo respecto de los pronunciamientos mayoritarios del sector «duro» del TS, ya que en esencia la responsabilidad solidaria que impone el artículo 262.5 TRLSA a los administradores sociales seguiría exigiéndose de forma automática basando la prueba del incumplimiento de los deberes específicos. Nada más lejos de la realidad, por cuanto la caracterización de la responsabilidad como subjetiva ha determinado que, hasta este momento, los administradores incumplidores sean negligentes, pero «no» que se conviertan «automáticamente» en «responsables». Tal exigencia de responsabilidad solo podrá realizarse mediante el análisis de la imputabilidad de la conducta a su autor, siempre exigible para sancionar una conducta culpable o imprudente ¹⁰⁴.

2. El elemento subjetivo de la imprudencia: la imputabilidad.

Interesa señalar que para completar el elemento subjetivo de la imprudencia será necesario que, además de la puesta en peligro del bien jurídico protegido y de la negligencia incurrida, el hecho infractor del deber de cuidado pueda imputarse a la misma ¹⁰⁵. Así ha sido observado por el novedoso criterio jurisprudencial del Tribunal Supremo como derivación necesaria de la calificación subjetiva de esta responsabilidad ¹⁰⁶.

En lo que aquí interesa, el juicio de imputabilidad se articula como un aspecto integrante del elemento subjetivo que **rompe con el automatismo** aplicado por la jurisprudencia mayoritaria a la hora de declarar la responsabilidad ex artículo 262.5 con la omisión de los deberes formales en plazo. Y es que la imputabilidad se puede definir, de manera sintética, como una valoración de la conducta de los administradores atendiendo a las circunstancias objetivas y subjetivas del caso en

¹⁰⁴ Vid. ESTEBAN VELASCO, G. Algunas reflexiones sobre la responsabilidad de los administradores frente a los socios y terceros: acción individual y acción por no promoción o remoción de la disolución. En *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Aurelio Menéndez*. Volumen II. Civitas: 1996, pág. 1.712, SEQUEIRA MARTÍN, A. «La responsabilidad de los administradores...» *op. cit.* pág. 201. Entre la doctrina contraria a la necesidad de acreditar el nexo causal, vid. DÍAZ ECHEGARAY, J. L. *Deberes y responsabilidad... op. cit.* pág. 392.

¹⁰⁵ MIR PUIG, S. *Derecho penal... op. cit.* págs. 296 y ss.; CEREZO MIR, J. *Curso de Derecho penal español... op. cit.* págs. 169 y ss.; COBO DEL ROSAL, M.; VIVES ANTÓN, T. S. *Derecho penal. Parte general... op. cit.* págs. 647 y ss.; JESCHECK, H.; WEIGEND, T. *Tratado de Derecho penal. Parte general... op. cit.* págs. 627 y ss.

¹⁰⁶ Así como por abundante jurisprudencia menor; por todas pueden consultarse las SSAP Vizcaya (Sección 3.ª) de 20 marzo 1996, Valladolid (Sección 1.ª) de 26 septiembre 1995, Pontevedra (Sección 3.ª) de 24 mayo 1995 o Tarragona de 22 septiembre 1994, en las que declarada la ausencia de prueba de nexo causal, los administradores quedan exonerados de responsabilidad (con más detalle, CERDÁ ALBERO, F. *Administradores, insolvencia... op. cit.* pág. 167).

cuestión ¹⁰⁷, que podría concluir con la irresponsabilidad *a pesar de haberse infringido la regla de conducta imputada*. En efecto, la imprudencia del artículo 262.5 TRLSA no se completará ¹⁰⁸ cuando de la infracción de la norma objetiva de cuidado no derive un peligro –tipo de mera actividad– sobre el bien jurídico protegido que aquellos no estén obligados jurídicamente a soportar. Por este motivo, los acreedores nuevos insatisfechos no obtendrán resarcimiento del patrimonio personal de los administradores por la vía del artículo 262.5 TRLSA, cuando el impago no sea consecuencia directa o indirecta del comportamiento *contra legem*, sino por una causa externa a la actuación de los administradores ¹⁰⁹. De manera que los administradores quedarían exonerados de responsabilidad por ausencia de nexo causal ¹¹⁰. Eso sí, a estos les corresponde acreditar las pruebas de descargo de responsabilidad ¹¹¹, de innegable dificultad.

Para llevar a cabo este juicio con una cierta seguridad resulta de enorme relevancia eliminar, en la medida de lo posible, la valoración subjetiva y atender a datos objetivos que permitan concretar en mayor medida y con más seguridad la imputabilidad o no de la conducta negligente. Con base en lo expuesto, entendemos que el TS en sus pronunciamientos más moderados ha extraído, sistematizado y analizado una serie de criterios de carácter general que puedan orientar al operador jurídico en el juicio de imputabilidad. Los mismos nacen del presupuesto común relativo a la **ausencia de riesgo indebido** sobre el patrimonio de los nuevos acreedores, bien (a) porque la omisión de los deberes específicos no agrava el desequilibrio patrimonial ya existente ¹¹² o incluso porque no solo

¹⁰⁷ Como afirma la STS de 28 abril 2006 en su FD 2.º: «... evaluando los **problemas de imputación objetiva** (conocimiento por los reclamantes de la situación de la sociedad en el momento de generación del crédito, solvencia de la sociedad, existencia de créditos compensables de la sociedad frente a los acreedores que reclaman) y de **imputación subjetiva**, esto es, la posibilidad de exoneración de los administradores que, aún cuando hayan de pechar con la carga de la prueba (art. 133.3 LSA) demuestren una acción significativa para evitar el daño (lo que se ha de valorar en cada caso) o que se encuentren ante la imposibilidad de evitarlo (han cesado antes de que se produzca el hecho causante de la disolución, se han encontrado ante una situación ya irreversible). **Valoración de la conducta de los administradores** que se ha de producir forzosamente si se estableciera que estamos ante una sanción o pena civil (lo que requiere una matización, como se verá) pues lo exigen los principios del sistema, y que aparece ya en decisiones anteriores, bajo diversos expedientes (Sentencias de 1 de marzo [RJ 2001, 2588] y 20 de junio de 2001, de 12 de febrero [RJ 2003, 1007] y 16 de octubre de 2003 [RJ 2003, 7390], de 26 de marzo de 2004 [RJ 2004, 2306], de 16 de febrero de 2006, entre otras)» (la negrita es nuestra).

¹⁰⁸ O como afirma MARTÍN PÉREZ (*La responsabilidad mercantil...* op. cit. pág. 187) la presunción de responsabilidad de los administradores se evitará... Igualmente, CERDÁ (*Administradores, insolvencia...* op. cit. pág. 155) habla de presunción de culpa *iuris tantum*.

¹⁰⁹ Como pudiera ser el fracaso mismo de la explotación económica (STS de 5 octubre 2006 en su FD 5.º). Por ello, señala PRENDES («Pérdidas y responsabilidad...») op. cit. pág. 93) que los administradores no responderían de aquellas consecuencias a las que habría estado igualmente expuesto el acreedor en caso de cumplimiento de los deberes formales.

¹¹⁰ En este sentido las SSTSJ de Baleares 744/2001, de 17 de julio, FJ 2.º y la 588/2000 de 1 de septiembre, señalan que entre la infracción de la norma de cuidado y la inobservancia de la obligación debe existir un nexo causal.

¹¹¹ Señalan las SSTS de 5 octubre 2006 (FD 5.º) y 28 abril 2006 (FD 2.º) que «...(L)a posibilidad de exoneración de los administradores que, aun cuando hayan de pechar con la carga de la prueba (art. 133.3 LSA)....». Esta inversión de la carga de la prueba se encuentra en sintonía con la tendencia jurisprudencial a la objetivación de la responsabilidad civil subjetiva que hemos comentado en el primer epígrafe del presente apartado.

¹¹² Véase la STS de 28 abril 2006 FD 2.º cuando concluye que la administradora que no convocó la junta en plazo para adoptar el acuerdo de disolución, «...**no ha tomado ninguna decisión que genere o incremente el daño, y que solo ha podido actuar respecto de una situación generada con mucha anterioridad y que alcanzaba el grado de "caótica" entre el 17 de octubre y el 11 de enero siguiente (menos de tres meses), decide que no cabe establecer su responsabilidad**», o la STS de 5 octubre 2006 en su FD 5.º al no apreciar «...relación alguna entre la omisión de los deberes legalmente establecidos respecto de la liquidación de esta y la causación del perjuicio, conclusión que ante todo opera en el plano material, y que, al no haber sido combatida y desvirtuada adecuadamente, debe ser mantenida en esta sede» (la negrita es nuestra). Igualmente destaca por su

no agrava sino que han adoptado decisiones tendentes a la superación efectiva de la situación mediante actuaciones dirigidas a eliminar la causa *in disolvendi* ¹¹³ que resultan incompatibles con la apertura de la disolución de la sociedad dentro de los breves plazos previstos, o bien (b) por conocimiento por los terceros del riesgo y aun así deciden contratar con la sociedad, lo que debe interpretarse como una asunción de los riesgos inherentes a los negocios celebrados con deudores sospechosos ¹¹⁴. Finalmente, para el caso de administración mancomunada o constitución de consejo de administración, a pesar del silencio del TS al respecto creemos asimismo de aplicación las causas de exoneración previstas en el artículo 133.3 TRLSA (los que hubieran solicitado el cumplimiento de los deberes formales pero el acuerdo de la mayoría hubiera sido contrario, los que se opongan expresamente a la falta de cumplimiento y los que no hayan podido promover tales deberes por causas ajenas a su voluntad tales como enfermedades, accidentes, etc.) ¹¹⁵.

2. LA INTERRELACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA Y MERCANTIL EN LA RESPONSABILIDAD DE ADMINISTRADORES INCUMPLIDORES EN SITUACIONES DE CESE DE ACTIVIDAD Y LA ACCIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA EXIGIR DICHA RESPONSABILIDAD

2.1. Aspectos comunes de ambas regulaciones: obligaciones tributarias incumplidas reclamables por vía mercantil y tributaria.

Una vez expuesto el régimen jurídico de ambas responsabilidades, y dejando claro que existe acuerdo unánime en la legitimación activa de la Administración tributaria como acreedor social para reclamar a los administradores también por la mercantil del artículo 262.5 TRLSA ¹¹⁶, estamos en

importancia la STS de 10 diciembre 1996 cuando aprecia la inexistencia de responsabilidad por falta de nexo causal entre la omisión de la convocatoria en plazo y el daño efectivamente producido: «... la inexistencia de nexo causal, pues, el hecho de que no promovieran temporáneamente la declaración de la entidad codemandada en estado de suspensión de pagos o de quiebra no ha sido, en modo alguno, el determinante directo de que la entidad actora no pudiera cobrar el precio de las mercancías vendidas...». Finalmente citamos la STS 15 julio 1997 en la que se reconoce que la inactividad de los administradores no ha provocado perjuicio alguno para la entidad demandante, por lo que se excluye la sanción.

¹¹³ La misma Sentencia de 5 octubre 2006 en su FD 2.º continúa reconociendo «la posibilidad de exoneración de los administradores que (...) demuestren una acción significativa para evitar el daño (lo que se ha de valorar en cada caso)».

¹¹⁴ STS 16 febrero 2006 en su FD 4.º cuando afirma que «... no se advierte que la omisión del deber de instar la disolución de la sociedad por parte del administrador, en la hipótesis de su existencia, haya inducido a error a la entidad otorgante del préstamo para concederlo sobre la verdadera situación de la empresa, que le era perfectamente conocida, ni haya influido respecto de dicho incumplimiento por parte de la sociedad, pues la sentencia declara probado, atendiendo a la constancia de diversos apuntes contables destacados en el dictamen pericial, que la actuación del administrador demandado no se puede considerar en absoluto de dejadez en la gestión para hacer frente a los pagos derivados del préstamo...» (la negrita es nuestra). En el mismo sentido, STS 28 abril 2006, FD 2.º.

¹¹⁵ RODRÍGUEZ RUIZ DE VILLA, D.; HUERTA VIESCA, M. I. *La responsabilidad de los administradores...* op. cit. págs. 104-113, pero precisando que la mera ausencia del administrador no le libera de responsabilidad, de modo que el incumplimiento de su deber de asistencia a las reuniones del órgano de administración es muestra de su falta de diligencia según el artículo 127.2 TRLSA.

¹¹⁶ Creemos que los caracteres de acreedor público y prevalencia de los créditos de la Hacienda Pública no deben alterar esta condición.

condiciones de extraer algunas conclusiones relativas a las relaciones existentes entre el supuesto de responsabilidad tributaria y el contemplado en la normativa mercantil.

La primera de ellas se refiere al presupuesto de su nacimiento u origen. En ambos casos, definido en torno al cese de actividad empresarial de la sociedad deudora. No obstante, el nacimiento de esta responsabilidad mercantil exige la incursión de la sociedad en alguna causa de disolución prevista en el artículo 260.1 TRLSA (cese jurídico), mientras que la responsabilidad tributaria parte de un presupuesto más amplio referido a la ausencia total, permanente e irreversible de operaciones económicas o empresariales (cese fáctico). De ello se deriva una primera idea, como es que la concurrencia de una causa legal disolutiva del artículo 260.1.4.º TRLSA, se erige en presupuesto común para el nacimiento de ambas responsabilidades. Nacimiento que se concretará en el incumplimiento de los administradores del deber de disolución conforme a los artículos 260.1 y 262 TRLSA, que a nuestro juicio se trata de una conducta negligente en el desempeño de su cargo, que permite declarar ambas responsabilidades sin mengua del principio de culpabilidad ¹¹⁷. Aun cuando ello no significa que se declare a los administradores de forma mecánica como responsables subsidiarios o solidarios según corresponda sino que, en nuestra opinión, debiera concurrir un nexo de causalidad entre sus conductas negligentes y las deudas fiscales que han resultado impagadas. Relación de causalidad que a ellos les correspondería, en su caso, desvirtuar (inversión).

La segunda conclusión se refiere al alcance o deudas de que pueden responder los patrimonios personales de los administradores. En concreto, se aprecia a día de hoy que sus ámbitos objetivos difieren en la mayor parte de las deudas exigibles, como consecuencia de la constricción del alcance del precepto mercantil ocurrida con la reforma de octubre de 2005. Hasta esa fecha, la Administración tributaria disponía de ambas vías para exigir a los administradores de sociedades incursas en causa legal de disolución que no procedían a ello en plazo, la responsabilidad por las obligaciones tributarias pendientes de pago al tiempo del acaecimiento de la causa. Sin embargo, tras la meritada reforma mercantil y de acuerdo con la interpretación extensiva del concepto de obligaciones del artículo 262.5 aquí sostenida, se concluye que actualmente las únicas deudas tributarias que podrían reclamarse por ambas acciones de responsabilidad quedarían circunscritas a las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad pero exigibles después de la concurrencia de la causa de disolución (y, naturalmente insatisfechas). Piénsese a título ilustrativo en el Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre el Valor Añadido del trimestre o mes correspondiente, que se habrán devengado en fecha concreta pero

¹¹⁷ En este sentido se ha manifestado la SAN 8 julio 2002 (Sección 7.ª) cuando afirma que «(o)corre sin embargo, en respuesta a este motivo impugnatorio, que la forma de responsabilidad que se les exige, esto es, por cese de las actividades de la empresa, cuando, como en el presente caso, los administradores societarios han incumplido el deber de disolución de la sociedad conforme a los artículos 260 y 262 de la Ley de Sociedades Anónimas, permite afirmar la concurrencia, cuando menos de negligencia, lo que produce una inversión de la carga de la prueba, hasta el punto de que deba corresponder a aquellos administradores la carga de justificar la actuación con la diligencia debida. Recordemos además que el citado artículo 262, en su apartado 5, establece que "responderán solidariamente de las obligaciones sociales los administradores que incumplan la obligación de convocar en el plazo de dos meses la junta general, para que adopte, en su caso, el acuerdo de disolución o que no soliciten la disolución judicial de la sociedad en el plazo de dos meses a contar desde la fecha prevista para la celebración de la junta, cuando esta no se haya constituido, o desde el día de la junta, cuando el acuerdo hubiera sido contrario a la disolución". En suma, se revela concurrente, cuando menos, una falta de diligencia que permite que la responsabilidad sea declarada sin mengua del principio de culpabilidad» (FD 7.ª) (la negrita es nuestra). En la doctrina, vid. ANDRÉS MESA, M.ª V. «La responsabilidad de los administradores de las sociedades mercantiles». En *Actualidad Administrativa*, 22/2006, págs. 2.710-2.711.

cuya autoliquidación ha de presentarse tiempo después, cuando en el plazo intermedio ha concurrido la citada causa de disolución. En nuestra opinión, tales obligaciones tributarias pendientes podrían ser de monto elevado, aun cuando es de justicia reconocer que aquella reducción del alcance de la responsabilidad mercantil ha limitado considerablemente estas situaciones de superposición entre el objeto de ambos preceptos. Por cuanto que las deudas fiscales exigibles con anterioridad a la causa disolutoria –que sin duda serán las de mayor cuantía– ya solo pueden ser objeto de reclamación por el artículo 43.1 b) LGT, mientras que las exigibles con posterioridad habrán de reclamarse con base en el precepto mercantil en cuestión.

2.2. Límites a la legitimación activa de la Administración tributaria para accionar ex artículo 262.5 TRLSA.

Una vez delimitado el pequeño ámbito en el que parece producirse una antinomia, como consecuencia de la concurrencia de dos normas –los arts. 262.5 TRLSA y 43.1 b) LGT– aplicables a un mismo supuesto, corresponde en estos momentos analizar la vía o vías a través de las cuales la Administración tributaria puede exigir el cumplimiento de la obligación tributaria.

Verificados y probados los incumplimientos formales, la práctica administrativa ha sido la de fundamentar la responsabilidad tributaria por el artículo 262.5 TRLSA en vez de acudir al 43.1 b) LGT. Siguiendo las consideraciones administrativas recogidas en el Acuerdo de derivación de responsabilidad dictado el 21 de diciembre de 1995 por la Unidad de Recaudación de la Administración de Ibiza-Formentera de la AEAT, la Hacienda Pública estaría legitimada activamente como cualquier otro acreedor social para exigir sus créditos –aquí tributarios– con base en el precepto mercantil. Ello le permitiría exigir la responsabilidad solidaria al administrador de la sociedad en lugar de acudir frente a ellos de manera subsidiaria como preceptúa el artículo 43.1 b) LGT. Adicionalmente a la legitimación de la Administración tributaria para accionar por el artículo 262.5 TRLSA, la Administración tributaria ha venido entendiendo que puede aplicar el procedimiento administrativo habitual para exigir los créditos tributarios, aun cuando haya fundamentado esa responsabilidad en un precepto mercantil; lo que le permite beneficiarse, entre otros, de los privilegios de autotutela e *imperium* propios de la normativa tributaria.

Esta forma de actuar bien pudiera venir amparada por alguna jurisprudencia. En efecto, la STSJ Navarra 64/2000, de 20 enero, vino a confirmar la anulación de la actuación administrativa acordada en la instancia al entender que la Administración local había presumido que se daba la situación de hecho referida en el artículo 260.4.º TRLSA que originaba el nacimiento de la responsabilidad del administrador de la sociedad a que se refiere el artículo 262.5 del mismo cuerpo normativo. El tribunal rechaza la actuación de la Administración tributaria, pero no porque no pueda accionar vía artículo 262.5 TRLSA empleando para ello el procedimiento tributario previsto para derivar la responsabilidad solidaria, sino que lo hace basándose en «*no puede entenderse demostrado que concurrir el supuesto de hecho del que hace depender la norma el efecto aquí pretendido*». De lo que *sensu contrario* podría afirmarse, no sin dificultad, que, de haberse demostrado debidamente la existencia de pérdidas de la sociedad que dejen reducido el patrimonio a una cantidad inferior a la pre-

vista por la norma mercantil, la actuación de la Administración habría sido, en este punto, conforme a Derecho. Con mayor claridad, en la STSJ Baleares de 14 octubre 1997, parecía asumirse la procedencia de la responsabilidad solidaria de los administradores por deudas de derecho público –en concreto, se trataba de deudas por cuotas de la Seguridad Social de una sociedad anónima–, exigida en vía administrativa. Reconociéndose así la proyección de la autotutela declarativa de la Administración sobre el artículo 262.5 TRLSA, así como la posibilidad de hacer efectivo el contenido de dicho precepto a través de un procedimiento administrativo.

Pues bien, de lo expuesto hasta ahora hemos de concluir que sobre la base de la regulación actual no es posible que, para exigir las deudas tributarias de la sociedad aún pendientes, la Administración tributaria sustente su pretensión en el precepto mercantil, pues las limitaciones de este en cuanto al alcance objetivo de la responsabilidad lo impiden.

Pero además, como expondremos a continuación tampoco creemos jurídicamente viable esta forma de proceder respecto de aquellas pretensiones tributarias que queden garantizadas bajo la normativa tributaria y la mercantil, simultáneamente. Las enconadas discusiones que se han suscitado en el seno de nuestra doctrina a este respecto, recomiendan que dediquemos las siguientes líneas de este trabajo al análisis de esta cuestión.

Un sector de la doctrina se viene mostrando proclive a entender que la autotutela declarativa ejecutiva de la Administración se extiende al precepto mercantil; de manera que no requiere acudir a la vía civil para su aplicación, ni tampoco para, una vez convenida su aplicación al supuesto concreto, proceder a exigir las deudas a través del procedimiento de responsabilidad solidaria tributaria establecido al efecto. Los argumentos esgrimidos para sostener dicha conclusión son de diversa índole.

Así, para DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO¹¹⁸ lo verdaderamente relevante, más allá del carácter público o privado de la norma que se aplique, es que la Administración actúe en el giro o tráfico administrativo que le es propio¹¹⁹. Para ello, la autora citada se apoyaba el artículo 37.1 de la anterior LGT y en el artículo 12.1 del anterior RGR, relativos a la responsabilidad por deudas tributarias, que al igual que sus homólogos vigentes señalaban que «*la ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos o deudores principales, a otras personas, solidaria o subsidiariamente*» y el precepto reglamentario, que hacía mención a «*los supuestos de responsabilidad previstos por las leyes [...]*». La referencia genérica del precepto tributario a «la ley», sin especificar que dicha ley debiera ser, en todo caso, tributaria, llevaba a la autora a sostener la posición que se acaba de indicar. Sin embargo, convenimos con ÁLVAREZ MARTÍNEZ¹²⁰ en la necesidad de distinguir entre el carácter o naturaleza exclusivamente tributario de esta responsabilidad, a diferen-

¹¹⁸ DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E. «La exigencia en vía administrativa...» *op. cit.* págs. 692 y ss.

¹¹⁹ En unos términos que recuerdan a los empleados por GAYÁ ROTGER, L.; MOROTE MENDOZA, J. «Procedencia de la responsabilidad solidaria de los administradores por deudas de derecho público, exigida en vía administrativa. STSJ Baleares Contencioso-Administrativo de 14 de octubre de 1997». En *Derecho de sociedades*, 9/1997, pág. 409, cuando afirman que «el ejercicio de la autotutela que se cuestiona en el presente caso, deriva de la naturaleza de la deuda que se reclama (que determina que estamos ante un acto de gestión recaudatoria, de derecho público) y no del carácter de la norma en que se establezca el supuesto de responsabilidad».

¹²⁰ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *La responsabilidad de los administradores...* *op. cit.* págs. 201 y 205.

cia de la regulada en la norma mercantil que se extiende, más allá de la deuda tributaria, a todo tipo de obligaciones sociales y que, desde el punto de vista subjetivo puede ser instada por cualquier acreedor, lo cual, en opinión del citado autor, «confirma la idea de que no nos encontramos ante una responsabilidad tributaria, sino *civil*»¹²¹.

Sin duda, MELÓN MUÑOZ y PÉREZ MILLA¹²² han sido los autores que con más vehemencia han defendido la tesis favorable a que la Administración tributaria pueda declarar la responsabilidad solidaria prevista por la normativa mercantil y exigirla en vía administrativa, a través del procedimiento tributario establecido al efecto, sin intervención judicial alguna, ni en fase declarativa ni mucho menos en ejecución del crédito tributario. Los argumentos de estos autores coinciden, en parte, con los de DE LA NUEZ, pues haciendo una interpretación «unitaria»¹²³ del término responsabilidad llegan a la conclusión de que las responsabilidades declaradas en otras normas distintas de las fiscales pueden ser aprovechadas por la Administración para el cobro de las deudas tributarias¹²⁴.

No podemos compartir la posición mantenida por estos autores. En primer lugar, porque extienden la potestad de autotutela declarativa de la Administración, respecto a un supuesto de responsabilidad previsto en la normativa mercantil, sin apoyar su posición en la base legal sobre la que la misma debe estar soportada. En este punto hemos de suscribir la posición mantenida por otro grupo de autores, entre los que destaca ÁLVAREZ MARTÍNEZ. En efecto, este otro sector de la doctrina defiende la posición consistente en afirmar que la Administración tributaria puede accionar contra el administrador responsable para exigirle las deudas tributarias tanto *ex* artículo 262.5 TRLSA, como por imperativo del artículo 43.1 b) LGT. Sin embargo, la vía del artículo 262.5 TRLSA requerirá, en todo caso, la previa declaración de la responsabilidad allí contemplada por parte del Juzgado o Tribunal competente del orden jurisdiccional «civil», puesto que así se deriva, a juicio del autor, «de la lectura del artículo ter.2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, precepto este que atribuye a los Juzgados de lo Mercantil el conocimiento de todas aquellas cuestiones –como la que ahora nos ocupa– que se promuevan "al amparo de la normativa reguladora de las sociedades mercantiles y cooperativas"»¹²⁵. Opinión esta de la que también participa el TEAC, al afirmar que «*la Administración no puede [...] pronunciarse sobre el incumplimiento de los administradores de convocar la junta general o de solicitar la disolución judicial de la sociedad para fundamentar en ello una exigencia de responsabilidad solidaria que viene condicionada por las actuaciones societarias o judiciales establecidas en la Ley de Sociedades Anónimas*»¹²⁶.

¹²¹ Como señala el autor citado, el reconocimiento de la naturaleza civil de la responsabilidad prevista en el artículo 262.5 del TRLSA ha sido unánime en la doctrina mercantilista.

¹²² MELÓN MUÑOZ, A.; PÉREZ MILLA, A. «Potestad recaudatoria y Derecho privado. Consideraciones en materia de derivación administrativa de responsabilidad». En *Fiscal Mes a Mes*, 2002, julio, núm. 75, págs. 36-39.

¹²³ Como afirma ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *La responsabilidad de los administradores...* *op. cit.* págs. 204-205.

¹²⁴ Quizás entre este grupo de autores podría incluirse la posición del profesor ORÓN MORATAL, G. *Los administradores de sociedades como responsables...* *op. cit.* pág. 25. Inicialmente, el citado autor llegó a afirmar que el régimen jurídico de la responsabilidad de los administradores contenido en la LSA, resultado de la modificación de 1989, venía a absorber el establecido en la LGT.

¹²⁵ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *La responsabilidad de los administradores...* *op. cit.* págs. 202-203 y 205-206.

¹²⁶ RTEAC de 23 junio 2000, FD 3.º. «*Es indudable –prosigue el TEAC– que la Administración ha invadido, al dictar el acto impugnado, esferas declarativas de situaciones jurídicas que están reservadas a la jurisdicción civil y por ello ha de acogerse el motivo de impugnación alegado con la correlativa estimación del recurso.*» En este sentido ya se había pronunciado anteriormente en la RTEAC de 16 diciembre 1998 FD Único.

En nuestra opinión, posiciones como la mantenida por MELÓN MUÑOZ y PÉREZ MILLA ponen un excesivo énfasis en la función recaudatoria, hasta el punto de reducir el fin perseguido por la Administración al exclusivamente recaudatorio. Nadie puede poner en duda que esta es una función esencial en la actividad financiera, sin embargo, tampoco es posible discutir en los momentos actuales que la actuación administrativa sirve con objetividad a los intereses generales y se encuentra sometida al imperio de la ley y al Derecho. En relación con esto último, ha de resaltarse un aspecto del que la doctrina que se ha ocupado de estas cuestiones no da cuenta, como es el relativo a las especialidades que presenta la obligación tributaria y que influyen, de manera decisiva a nuestro juicio, en la institución de la responsabilidad y la interpretación que de sus regulación deba hacer el operador jurídico. En efecto, a nadie escapa que la prestación material que se exige al obligado tributario se fundamenta constitucionalmente en la capacidad económica expresada por dicho sujeto. En los supuestos de responsabilidad tributaria la ley llama a satisfacer dicha prestación a un sujeto que no es quien manifiesta dicha capacidad económica. La función que cumple es, efectivamente, de garantía en la satisfacción del crédito tributario y sobre su justificación no parece oportuno ahondar en un trabajo de estas características. Sin embargo, queremos hacer hincapié en el hecho de que la responsabilidad puede ser una excepción a la exigencia constitucional de someter a gravamen al contribuyente, que es quien manifiesta dicha capacidad económica. Por este motivo, consideramos que a la hora de interpretar su regulación hay que ser sumamente cautelosos. Y en este sentido, no puede perderse de vista que nos hallamos ante un supuesto de responsabilidad previsto en una norma mercantil, que no está pensado específicamente para garantizar obligaciones tributarias y que además se articula a través de un procedimiento, en principio, más rígido que el previsto por la LGT. Pues bien, todo ello debe llevarnos a la conclusión de que la Administración no solo no puede elegir la vía que más convenga a los exclusivos intereses recaudatorios, sino que deviene obligada a seguir y aplicar la normativa tributaria, pensada y articulada en torno a las especialidades que presenta la obligación tributaria. Por este motivo, entendemos, a diferencia de las posiciones anteriormente expuestas, que en los casos de responsabilidad de los administradores de personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas en el momento de dicho cese y que no hayan sido satisfechas –ámbito en el que se produce la concurrencia de los preceptos tributario y mercantil–, la Administración tributaria «deberá» exigir dicha responsabilidad según lo previsto en el artículo 43.1 b) LGT, imponiéndose la aplicación de dicho precepto sobre el artículo 262.5 TRLSA.

Además, como ha señalado un sector de la doctrina ¹²⁷, existiendo una regulación específica de la responsabilidad de los administradores en la LGT, no cabe acudir al derecho supletorio.

Existe otro razonamiento que nos conduce a idéntica conclusión; a saber, que los supuestos que ahora analizamos deberán encauzarse por la vía del artículo 43.1 b) LGT, declarándose la responsabilidad subsidiaria. En efecto, esta es la regla prevista con carácter general a tenor del artículo 41.2 LGT, según el cual: «*Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria*». Pues bien, a nuestro juicio, este precepto tiene un valor fundamental a la hora resolver el problema aquí planteado; puesto que, si bien es cierto que existen normas expresas

¹²⁷ Vid. FALCÓN Y TELLÁ, R. «La Ley 19/2005 de la Sociedad Anónima Europea...» *op. cit.* pág. 6: «Existiendo una regulación específica de la responsabilidad de los administradores en la Ley General Tributaria no cabe acudir al derecho supletorio. Pero no cabe duda que, pese a ello, la regulación mercantil constituye un elemento interpretativo fundamental para determinar el alcance de la responsabilidad regulada en las normas tributarias».

al respecto, no lo es menos que la contrariedad de la regulación se presta a una evidente confusión, lo que nos conduce a una situación de incertidumbre en cuanto al tipo de responsabilidad ante el que nos hallamos que a su vez obliga, a nuestro modo de ver, a resolver dicha situación por aplicación del precepto transcrito; pues dicha norma manifiesta la voluntad de la ley con carácter general, salvo que con claridad meridiana se exprese lo contrario para supuestos concretos, algo que en los casos en los que concurren la normativa tributaria y la mercantil evidentemente no sucede.

Mayores dudas suscita la posición intermedia que exponen MELÓN MUÑOZ y PÉREZ MILLA ¹²⁸. Sin llegar a asumirla, para estos autores podría admitirse la idea de que un Tribunal intervenga en la declaración de responsabilidad del artículo 262.5 TRLSA, pero dejando claro que la ejecución del crédito tributario correspondería siempre, por tratarse de una deuda pública, a los órganos competentes de la Administración tributaria. Nuevamente hemos de subrayar la necesidad de que la potestad, en este caso ejecutiva, que pretende atribuirse a la Administración debe apoyarse en un reconocimiento legal expreso. Y en este sentido hemos de afirmar en términos necesariamente generales que, si bien cuando de sentencias dictadas en vía contencioso-administrativa se prevé el cuestionado privilegio de autotutela ejecutiva, nada establece la Ley de Enjuiciamiento Civil al respecto. De lo que podría concluirse que la ejecución de sentencias dictadas en vía mercantil seguirá la vía ordinaria establecida al efecto, reduciéndose el privilegio de la autotutela ejecutiva a las sentencias dictadas en vía contenciosa ¹²⁹.

Bibliografía

- ANDRÉS MESA, M.^a V. [2006]: «La responsabilidad de los administradores de las sociedades mercantiles». En *Actualidad Administrativa*, 22/2006, págs. 2.704-2.715.
- ARIAS ABELLÁN, M.^a D. [1985]: «Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable». En *Civitas: Revista Española de Derecho Financiero*, julio/diciembre, núm. 47-48, págs. 417-430.
- ALCOVER GARAU, G. [2006]: «El ámbito de responsabilidad de los administradores en los nuevos artículos 262.5 de la Ley de Sociedad Anónima y 105.5 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada». En *Revista de Derecho de Sociedades*, 26/2006, págs. 85-93.
- ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. [2005]: «El alcance de la responsabilidad tributaria en la nueva Ley General Tributaria: Análisis jurídico y examen comparativo respecto de la Ley General Tributaria de 1963». En CEF, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 263 (febrero 2005), págs. 19-52.

¹²⁸ MELÓN MUÑOZ, A.; PÉREZ MILLA, A. *Potestad recaudatoria y Derecho privado. Consideraciones en materia de derivación administrativa de responsabilidad...* op. cit. págs. 39-40.

¹²⁹ No desconocemos la importancia que a estos efectos puede tener la regulación contenida en la Ley General Presupuestaria, en concreto la Sección 2.^a del Capítulo II del Título I. Las limitaciones en cuanto a la extensión del trabajo nos obligan a valorar en términos muy generales un problema que esperamos poder abordar con la profundidad que requiere en un momento posterior.

- [2005]: «La exigibilidad a los administradores de las sociedades inactivas de las obligaciones tributarias de aquellas pendientes de pago: un apunte acerca de las limitaciones derivadas de las últimas reformas legislativas». En *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 22/2005 (disponible en la base de datos electrónica Westlaw –<http://www.westlaw.es/acceso/index.html>–), pág. 4.
 - [2004]: *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la nueva Ley General Tributaria*. Prólogo de Ramón Falcón y Tella. Navarra: Thomson-Aranzadi. 2004, pág. 249.
- BELTRÁN SÁNCHEZ, E. [1997]: «La responsabilidad por las deudas sociales de administradores de sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada incursas en causa de disolución». En *Aranzadi Civil*, Tomo III, págs. 49-68.
- [2005]: «Las pérdidas y la responsabilidad de los administradores por las deudas sociales (comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2004)». En *Anuario de Derecho Concursal*, 4/2005, págs. 407-423.
 - [2006]: «La modificación legal del ámbito de la responsabilidad de los administradores por las obligaciones sociales». En *Anuario de Derecho Concursal*, 7/2006, págs. 249-254.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. [2004]: «Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003, en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión». En CEF, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 255 (junio 2004), págs. 3-70.
- CALVO ORTEGA, R. [2004]: «Obligados Tributarios». En CALVO ORTEGA, R. (dir.); TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (coord.). *La nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Civitas, págs. 133-211.
- CERDÁ ALBERO, F. [2000]: *Administradores, insolvencia y disolución por pérdidas*. Tirant lo Blanch: Valencia, (colección Biblioteca Jurídica Cuatrecasas), pág. 230.
- CEREZO MIR, J. [2001]: *Curso de Derecho penal español. Parte general*. Madrid: Tecnos, pág. 404.
- CHECA GONZÁLEZ, C. [2007]: «Alcance de la noción de cese para decretar la responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas que hubiesen cesado en sus actividades: sentencia comentada: STS de 30 de enero de 2007». En *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 5/2007, págs. 23-27.
- [2003]: «Notas sobre la nueva regulación de los responsables tributarios en el anteproyecto de la LGT». En *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 5/2003 (disponible en la base de datos electrónica Westlaw –<http://www.westlaw.es/acceso/index.html>–), págs. 1-20.
- CHULIÁ, F. V. [2006]: «La responsabilidad de los administradores en el concurso». En *Revista de Derecho concursal y paraconcursal*, 4/2006, págs. 55-64.
- COBO DEL ROSAL, M.; VIVES ANTÓN, T. S. [1999]: *Derecho penal. Parte general*. 5.ª edición. Valencia: Tirant lo Blanch, pág. 998.
- DE LA HUCHA CELADOR, F. [1997]: «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)». En *Revista Española de Derecho Financiero*, julio-septiembre, núm. 95, págs. 325-362.
- DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E. [2000]: «La exigencia en vía administrativa de la declaración de responsabilidad de los administradores de sociedades anónimas en base al artículo 262.5 LSA». En *Impuestos*, Tomo I, págs. 691-702.
- DÍAZ ECHEGARAY, J. L. [2006]: *Deberes y responsabilidad de los administradores de sociedades de capital*. Prólogo de Alberto Bercovitz. Navarra: Thomson-Aranzadi, pág. 543.
- DÍEZ-PICAZO, L. [2000]: *Derecho de daños*. reimp. Madrid: Civitas, pág. 367.
- [2001]: «La culpa en la responsabilidad civil extracontractual». En *Anuario de Derecho civil*, Tomo III, págs. 1.022-1.027.

- [2001]: «Culpa y riesgo en la responsabilidad civil extracontractual». En ÁNGEL YAGÜEZ, R.; YZQUIERDO TOLSADA, M. (coord.). *Estudios de responsabilidad civil en homenaje al profesor Roberto López Cabana*. Madrid: Dykinson, págs. 153-166.
- ESTEBAN VELASCO, G. [1995]: «Algunas reflexiones sobre la responsabilidad de los administradores frente a los socios y terceros: acción individual y acción por no promoción o remoción de la disolución». En *Revista de Derecho de sociedades*, 5/1995, pág. 70.
- [1996]: «Algunas reflexiones sobre la responsabilidad de los administradores frente a los socios y terceros: acción individual y acción por no promoción o remoción de la disolución». En *Estudios Jurídicos en homenaje al profesor Aurelio Menéndez*. Volumen II. Civitas, págs. 1.710-1.713.
- FALCÓN Y TELLA, R. [2005]: «La Ley 19/2005 de la Sociedad Anónima Europea, y sus consecuencias en el ámbito tributario: la imposibilidad de derivar la responsabilidad a los administradores en los supuestos de cese en la actividad por el mero hecho de no instar la disolución». En *Quincena Fiscal*, noviembre, núm. 20. págs. 5-8.
- GARRETA SUCH, J. M. [1991]: *La responsabilidad civil, fiscal y penal de los administradores de las sociedades*. Prólogo de Eduardo POLO. Madrid: Marcial Pons, pág. 216.
- GAYÁ ROTGER, L.; MOROTE MENDOZA, J. [1997]: *Procedencia de la responsabilidad solidaria de los administradores por deudas de Derecho público, exigida en vía administrativa*. STSJ Baleares Contencioso-Administrativo de 14 de octubre de 1997. En *Derecho de sociedades*, núm. 9, pág. 409.
- GONZÁLEZ ORTIZ, D. [2002]: *La responsabilidad tributaria en el Ordenamiento Jurídico*. Madrid: Dykinson, pág. 239.
- JESCHECK, H.; WEIGEND, T. [2002]: *Tratado de Derecho penal. Parte general*. 5.ª ed. corregida y ampliada. Traducción de Miguel Olmedo Cardenote. Granada: Comares, pág. 1.066.
- MARÍN DE LA BÁRCENA GARCIMARTÍN, F. [2006]: «Responsabilidad de los administradores de sociedades de capital por no promoción de la disolución o el concurso (sobre la retroactividad de la reforma de los arts. 262.5 LSA y 105.5 LSRL). STS 1.º, 9 de enero de 2006». En *Revista de Derecho de Sociedades*, 26/2006, págs. 455-473.
- MARTÍN PÉREZ, L. F. (dir.). [2003]: *Responsabilidad de administradores y directivos*. Navarra: Thomson-Aranzadi (colección Factbook – Landwell, Abogados y asesores fiscales), págs. 165-197.
- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M.; CASADO OLLERO, G. [2006]: *Curso de Derecho financiero y tributario*. 17.ª ed. revisada y puesta al día. Madrid, pág. 844.
- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (et al.) [2006]: *Curso de Derecho financiero y tributario*. 17.ª ed. revisada y puesta al día. Madrid: Tecnos. Lección 10. Sujetos tributarios, págs. 287-311.
- MELÓN MUÑOZ, A.; PÉREZ MILLA, A. [2002]: «Potestad recaudatoria y Derecho privado. Consideraciones en materia de derivación de responsabilidad». En *Fiscal Mes a Mes*, 2002, núm. 75, págs. 35-41.
- MIR PUIG, S. [2004]: *Derecho penal. Parte general*. 7.ª ed. Barcelona: Reppertor, pág. 781.
- MORILLAS JARILLO, M.ª J. [2006]: «Responsabilidad concursal de administradores y liquidadores: balance del primer bienio de vigencia de la Ley Concursal». En *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, 6/2007, págs. 15-21. CHULIÁ, F. «La responsabilidad de los administradores en el concurso». En *RDCP* 4/2006, págs. 55-64.
- NEILA NEILA, J. M. [1995]: *La responsabilidad de los administradores en las sociedades de capital (mercantil, civil, penal, administrativa)*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, pág. 1.626.
- ORÓN MORATAL, G. [1997]: «Los administradores de sociedades como responsables de deudas tributarias. ¿Otro supuesto de superación de las previsiones de la LGT para el caso de cese de actividades?». En *Fiscal Mes a Mes*, 23/1997, págs. 21-28.

- PABLO-ROMERO GIL-DELGADO, M.^a C. [2006]: «La responsabilidad de los administradores de sociedades por no haber instado el concurso, ¿un supuesto asegurable?». En *Revista de Derecho de Sociedades*, 26/2006, págs. 311-332.
- PALAO TABOADA, C. [1996]: «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria (III)». En CEF, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 158 (mayo 1996), págs. 3-28.
- PÉREZ ROYO, F. [1986]: *Los delitos y las infracciones en materia tributarias*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, pág. 440.
- PRENDES CARRIL, P. [1998]: «Pérdidas y responsabilidad civil de los administradores en las sociedades de capital». En *Aranzadi Civil*, Tomo II, págs. 73-118.
- QUIJANO GONZÁLEZ, J. [2000]: «Responsabilidad de los administradores por no disolución de la sociedad y las causas de exoneración». En *Revista de Derecho de Sociedades*, 19/2000-2, pág. 73.
- QUINTERO OLIVARES, G. [1991]: «La autotutela, los límites al poder sancionador de la Administración Pública y los principios inspiradores del Derecho penal». En *Revista de Administración Pública*, 126/1991 (septiembre-diciembre), págs. 253-293.
- RODRÍGUEZ ESPARZA, V. [2005]: «Deberes y responsabilidad del administrador en el caso de concurrencia de causa de disolución». En VILATA MENADAS, S. (dir.). *La responsabilidad de los administradores de sociedades mercantiles*. Consejo General del Poder Judicial (Escuela Judicial): Generalitat Valenciana (colección Estudios de Derecho Judicial), pág. 284.
- RODRÍGUEZ RUIZ DE VILLA, J. y HUERTA VIESCA, M. I. [2004]: *La responsabilidad de los administradores por las deudas de las sociedades de capital*. Prólogo de Francisco Vicent Chuliá. Navarra: Thomson-Aranzadi, pág. 797.
- RODRÍGUEZ RUIZ DE VILLA, D. [2004]: «El artículo 262.5 de la Ley de Sociedades Anónimas sobre el plazo de dos meses y los efectos del convenio concursal. Comentario de la sentencia del Tribunal Supremo (1.º) de 23 de febrero de 2004». En *Anuario de Derecho concursal*, 2/2004, págs. 83-117 y 93-102.
- [2005]: «Por una mejor reforma de la responsabilidad de los administradores por no disolución o no concurso de las sociedades de capital». En *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 691/2005 (disponible en la base de datos electrónica Westlaw –<http://www.westlaw.es/acceso/index.html>–), pág. 7.
- ROJO FERNÁNDEZ-RÍO, A. [2002]: «Los deberes legales de los administradores en orden a la disolución de la sociedad de capital como consecuencia de pérdidas». En *Derecho de sociedades, estudio en homenaje al profesor Sánchez Calero*. Volumen II. McGraw-Hill: Madrid, págs. 1.476-1.478.
- RONCERO SÁNCHEZ, A. [2005]: «Reforma en curso del régimen de responsabilidad de los administradores sociales por no promoción tempestiva de la disolución o el concurso de la sociedad». En *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal* 3/2005, págs. 485-489.
- ROZAS VALDÉS, J. A. [2003]: «Sucesores y responsables en el Proyecto de Ley General Tributaria». En *Gaceta Fiscal*, diciembre, núm. 226, págs. 25-38.
- RUIZ MUÑOZ, M. [2002]: «Fundamento y naturaleza jurídica de la responsabilidad de los administradores del artículo 262.5 LSA (artículo 105.5 LSRL): análisis contractual-representativo». En *Revista de Derecho Mercantil*, 244/2002, págs. 469-568.
- SÁNCHEZ CALERO, F. [2005]: *Los administradores en las sociedades de capital*. Navarra: Thomson-Civitas, pág. 915.
- SEQUEIRA MARTÍN, A. [2006]: «La responsabilidad de los administradores de las sociedades anónimas en situaciones de crisis económica (la Sentencia del Juzgado de lo Mercantil núm. 5 de Madrid de 16 de febrero de 2006 como pretexto)». En *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, 5/2006, págs. 199-228.

- SUÁREZ-LLANOS GÓMEZ, L. [1996]: «La responsabilidad por deudas de los administradores de sociedad anónima». En *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Aurelio Menéndez*. Volumen II. Civitas: Madrid, págs. 2.481-2.497.
- VILLAR EZCURRA, M. [2004]: «Estudio especial de la responsabilidad tributaria de los administradores». En *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid (Revista Jurídica General)*, marzo, núm. 29. 3.^a época, págs. 39-61.
- ZABALA RODRÍGUEZ FORNOS, R. [2004]: «Artículo 43. Responsables subsidiarios». En HUESCA BOADILLA, R. (coord.). *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*. Navarra: Aranzadi, págs. 319-336.
- ZORNOZA PÉREZ, J. J. [1992]: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*. Madrid: Civitas, pág. 305.

INCIDENCIA DEL REGLAMENTO GENERAL DE LAS ACTUACIONES Y LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN E INSPECCIÓN TRIBUTARIA, APROBADO POR REAL DECRETO 1065/2007, EN LA DURACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR

FERNANDO DE VICENTE BENITO

Inspector de Hacienda del Estado (excedente)

Abogado

Extracto:

EL cómputo del plazo máximo de doce meses de duración de las actuaciones inspectoras y la incidencia que tienen en el mismo las dilaciones por causa no imputable a la Administración y los periodos de interrupción justificada, introducido en nuestro ordenamiento jurídico por la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y la existencia de interrupciones injustificadas de las actuaciones, son dos de las cuestiones de carácter procedimental más conflictivas y frecuentemente alegadas por los contribuyentes tanto en vía económico-administrativa como en vía contenciosa en los recursos interpuestos contra los acuerdos de liquidación dictados por las distintas Administraciones tributarias. El presente artículo analiza la incidencia y las novedades que sobre estas cuestiones introduce el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria.

Palabras clave: dilaciones, periodos de interrupción justificada, periodos de interrupción injustificada, ampliación de plazos y prescripción.

Sumario

1. Introducción.
2. El plazo general de duración de las actuaciones inspectoras.
3. Supuestos de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras hasta un máximo de 24 meses.
4. Dilaciones no imputables a la Administración tributaria.
 - I. Letra a) del artículo 104 del RGA.
 - II. Letra b) del artículo 104 del RGA.
 - III. Letra c) del artículo 104 del RGA.
 - IV. Letra e) del artículo 104 del RGA.
 - V. Letra f) del artículo 104 del RGA.
5. Causas de interrupción justificada de las actuaciones.
6. La interrupción injustificada de las actuaciones durante más de seis meses.
7. La inaplicación del principio de estanqueidad tributaria en el ámbito procedimental: los artículos 102.2 y 184.6 del RGIT.
8. A modo de conclusión.

NOTA: Deseo agradecer de forma expresa a Laura Torres Díaz-Regañón los comentarios y observaciones realizados a este artículo.

1. INTRODUCCIÓN

El cómputo del plazo máximo de 12 meses de duración de las actuaciones inspectoras, introducido en nuestro ordenamiento jurídico por la Ley 1/1998, de Derecho y Garantías de los Contribuyentes (en adelante Ley 1/1998), y la existencia de interrupciones injustificadas de las actuaciones son dos de las cuestiones de carácter procedimental más frecuentemente alegadas por los contribuyentes tanto en vía económico-administrativa como en vía contenciosa en los recursos interpuestos contra los acuerdos de liquidación dictados por las distintas Administraciones tributarias, siendo innumerables los pronunciamientos de órganos judiciales que han apreciado la prescripción del derecho a liquidar como consecuencia de la superación de dicho plazo y, especialmente, como consecuencia de la existencia de interrupciones injustificadas de las actuaciones por un plazo superior a seis meses.

En este contexto de permanente conflictividad en torno a la prescripción del derecho a liquidar es en el que se enmarca el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria (al que en adelante nos referiremos como RGA), que incorpora una serie de normas cuya finalidad es doble:

- i) Por un lado nos encontramos con preceptos, como los artículos 103, 104 y 184.2 del RGA, que persiguen ampliar el plazo con que cuentan los órganos de inspección ¹ para desarrollar las actuaciones de comprobación e investigación y dictar el correspondiente acuerdo de liquidación que pone fin al procedimiento. A tal fin se introducen nuevos supuestos en los que el plazo de duración de las actuaciones puede ser ampliado de 12 a 24 meses, y se delimitan de forma exhaustiva los supuestos de dilaciones e interrupciones justificadas que se excluyen del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones. Pese a su exhaustividad, la lista de dilaciones establecida en el artículo 104 del RGA no es cerrada.

¹ Los artículos 102 y 103 del RGA se encuadran dentro de las normas comunes a todos los procedimientos tributarios, al disponer el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución de los distintos procedimientos.

- ii) Por otro lado nos encontramos con preceptos, como los artículos 102.2, 184.1, 184.6 y 184.7 del RGA, que persiguen zanjar, por vía reglamentaria, una de las cuestiones que ha dado lugar a un mayor número de fallos de los tribunales de justicia apreciando la prescripción del derecho a liquidar: la aplicación del principio de estanqueidad tributaria a los procedimientos de inspección, que se concreta en la discusión relativa a si las interrupciones de las actuaciones (justificadas e injustificadas) y las dilaciones deben analizarse de forma independiente para cada uno de los tributos o conceptos tributarios incluidos en el alcance de las actuaciones.

El objeto de este artículo es analizar la incidencia del Reglamento aprobado por Real Decreto 1065/2007 en el cómputo del plazo máximo de 12 meses de duración de las actuaciones inspectoras y en la regulación de las interrupciones injustificadas de dichas actuaciones, exponiendo las novedades introducidas por el reglamento y su incidencia en relación a la prescripción del derecho a liquidar.

2. EL PLAZO GENERAL DE DURACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS

Antes de entrar en el análisis de la norma reglamentaria debemos exponer, de forma somera, la regulación contenida en la Ley 58/2003, General Tributaria, en relación con el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras y con las interrupciones injustificadas de actuaciones.

El artículo 150 de la Ley 58/2003, General Tributaria, establece, al igual que hacía el artículo 29 de la Ley 1/1998, que las actuaciones del procedimiento inspector deben concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio de las mismas. Dicho precepto dispone lo siguiente:

«Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley.»

Al igual que ocurría estando vigente la Ley 1/1998, el artículo 150.1 de la Ley 58/2003 establece la posibilidad de que, en una serie de supuestos tasados, el plazo máximo de 12 meses se amplíe por otro período que no exceda de 12 meses, pudiendo acordarse la ampliación por un plazo inferior. Por tanto, en el supuesto de que se haga uso del plazo máximo de ampliación, las actuaciones inspectoras podrían durar hasta un máximo de 24 meses.

El artículo 104.2 de la Ley 58/2003, al que se remite el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, aplica a los procedimientos tributarios la regla general establecida para los procedimientos administrativos

en el artículo 58.4 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (en adelante Ley 30/1992). Dicho precepto dispone lo siguiente:

«A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.»

De esta manera la Ley 58/2003 evita los problemas de seguridad jurídica ² que había generado la redacción del artículo 29.4 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Dicho precepto, separándose de las reglas generales del Derecho administrativo ³, establecía que, a efectos del cómputo del plazo de 12 meses, el procedimiento inspector debía entenderse concluido en la fecha en que se dictaba el acuerdo de liquidación, y no en la fecha en que se notificaba o trataba de notificar por primera vez dicho acuerdo al obligado tributario ⁴.

Al igual que ocurría estando vigente la Ley 1/1998, el artículo 104.2 de la Ley 58/2003 excluye del cómputo del plazo de duración de las actuaciones los períodos de interrupción justificada reglamentariamente establecidos y las dilaciones en el procedimiento que se produzcan «por causas no imputables a la Administración tributaria». Es importante destacar que el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, al referirse a las dilaciones que se excluyen del cómputo del plazo de resolución, no habla de «dilaciones imputables al contribuyente» —expresión esta empleada por el art. 29.2 de la Ley 1/1998—, sino de «dilaciones no imputables a la Administración tributaria», ampliando de esta forma los supuestos de dilaciones que podrían quedar excluidas del cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento inspector.

El artículo 150.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, aclara que el incumplimiento del plazo de 12 meses y la interrupción injustificada de actuaciones durante más de seis meses ⁵ no deter-

² Los problemas de seguridad jurídica venían motivados por la posibilidad, al menos teórica, de eludir el incumplimiento del plazo predatando el acuerdo de liquidación.

³ La regla general en Derecho administrativo es que la eficacia de los actos administrativos se produce en el momento de su notificación al interesado (arts. 57 y 58 de la Ley 30/1992).

⁴ El artículo 29.4 de la Ley 1/1998 ha sido interpretado por diversos tribunales de justicia apartándose de su literalidad, entendiendo que, a efectos de entender que las actuaciones no han excedido de 12 meses, debe atenderse no a la fecha del acuerdo de liquidación, sino a la fecha en la que el mismo se notifica o se intenta notificar por primera vez. Esta interpretación, cuya finalidad es hacer compatible el artículo 29 de la Ley 1/1998 con el principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 de la Constitución) y con las normas que regulan la eficacia de los actos administrativos (arts. 57 y 58 de la Ley 30/1992), aparece recogida, entre otras resoluciones judiciales, en las Sentencias de la Audiencia Nacional de fecha 18 de julio de 2006 (dictada en el recurso 686/2003), en las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 2 de junio de 2006 (JUR 2006/45755) y 6 de octubre de 2006 (dictada en el recurso 699/2005), y en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 14 de febrero de 2005 (dictada en el recurso 356/2003).

⁵ Que la interrupción de las actuaciones por un plazo superior a seis meses no determina la caducidad del procedimiento ha sido reconocido por el Tribunal Supremo, entre otras, en sus Sentencias de 17 de junio de 2003, 10 de mayo de 2007 y 19 de julio de 2007.

minan la caducidad del procedimiento, sino simplemente que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o hasta la fecha en que se cumple el plazo de 12 meses. De esta forma la Ley 58/2003 evita la problemática suscitada en relación con la calificación del plazo de 12 meses fijado en el artículo 29 de la Ley 1/1998 como plazo de caducidad ⁶.

En relación con el momento en que se vuelve a interrumpir la prescripción, el artículo 150.2 de la Ley 58/2003 establece que, una vez superado el plazo máximo de 12 meses o acaecida la interrupción injustificada de las actuaciones por plazo superior a seis meses, la prescripción se interrumpe de nuevo «por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo».

El anterior precepto, al establecer la distinción entre la reanudación de las actuaciones y la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo de 12 meses, podría hacer pensar que, tras una interrupción injustificada de las actuaciones, la prescripción solo se volvería a interrumpir con una «reanudación formal» de las mismas, esto es, con un acto de la Administración en el que se reconozca que las actuaciones han estado interrumpidas y que se reanudan tras dicha interrupción. En nuestra opinión esta interpretación no es correcta, ya que, tanto en el caso de que las actuaciones se interrumpan injustificadamente, como en el caso de que se exceda del plazo de 12 meses, la prescripción debe entenderse de nuevo interrumpida por cualquier actuación administrativa posterior realizada con conocimiento formal del obligado tributario que contribuya de forma efectiva a la liquidación de los conceptos tributarios objeto de comprobación, exista o no una reanudación «formal» de las actuaciones.

3. SUPUESTOS DE AMPLIACIÓN DEL PLAZO DE DURACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS HASTA UN MÁXIMO DE 24 MESES

El artículo 150 de la Ley 58/2003, en sus apartados 1 y 4, establece la posibilidad de que el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, establecido con carácter general en 12 meses, se amplíe por otro período que no exceda de 12 meses (por tanto, hasta un máximo de 24 meses), en tres supuestos tasados:

⁶ Si bien el Tribunal Supremo señaló en sus Sentencias de 25 de enero de 2005 y 4 de abril de 2006 que el artículo 29 de la Ley 1/1998 «puede hacer pensar en el establecimiento de una potencial caducidad del expediente por el transcurso del plazo previsto para las actuaciones inspectoras», en sus Sentencias de 25 de abril de 2005 y 28 de junio de 2006 ha señalado que en la Ley 1/1998 faltó dar «el paso decisivo consistente en disponer que el incumplimiento de este plazo por culpa de la Administración llevaría consigo la caducidad del procedimiento, al margen de lo preceptuado sobre la no interrupción de la prescripción (apartado 3 del mismo artículo) por paralización de las «actuaciones inspectoras» por más de seis meses, y que ha sido finalmente la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945), General Tributaria, la que en su artículo 104, "Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa", ha regulado la caducidad o perención, de carácter general, en su apartado 4, en términos similares a los de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, lo cual demuestra que con anterioridad dicha caducidad no existía» (el subrayado y la negrita son nuestros).

- i) Cuando las actuaciones revistan especial complejidad.
- ii) Cuando en el curso de las actuaciones la Inspección descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración alguna de las actividades empresariales o profesionales que realiza.
- iii) Cuando, habiéndose remitido las actuaciones al Ministerio Fiscal o pasado el tanto de culpa a la jurisdicción competente, por estimar la Administración que la conducta del obligado tributario puede ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública ⁷, no se aprecie la existencia de delito y las actuaciones se devuelvan para su conclusión en vía administrativa. Este supuesto de ampliación del plazo de duración de las actuaciones no existía en la Ley 1/1998 ni en el artículo 31.ter del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 939/1986 (en adelante RGIT).

En este tercer supuesto –expediente enviado a delito– el esquema procedimental establecido por los artículos 150.4 y 150.5 de la Ley 58/2003 es el siguiente: si el plazo de duración de las actuaciones ya había sido ampliado –por especial complejidad o por ocultación de actividades– con anterioridad al momento en que se pasa el tanto de culpa o se remite el expediente al Ministerio Fiscal, no cabría una segunda ampliación, siendo aplicable lo dispuesto en el artículo 150.5 de la Ley 58/2003, que dispone que las actuaciones deberán concluir en el período de tiempo que reste del plazo ya ampliado, o en seis meses si el período de tiempo remanente fuese inferior ⁸; en caso contrario, esto es, si el plazo de duración de las actuaciones no había sido ampliado con anterioridad al momento en que se pasa el tanto de culpa o se remite el expediente al Ministerio Fiscal, no resulta aplicable el plazo mínimo de seis meses establecido en el artículo 150.5, pudiendo la Inspección en este caso acordar la ampliación del plazo de las actuaciones al amparo del artículo 150.4 de la Ley 58/2003.

Es importante tener en cuenta que el artículo 150.5 de la Ley 58/2003, al no ser uno de los preceptos enumerados en la disposición transitoria tercera de la Ley 58/2003, no resulta aplicable a los procedimientos iniciados con anterioridad al 1 de julio de 2004. De esta forma, en el supuesto de un procedimiento de inspección iniciado con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 58/2003 que ha quedado interrumpido de forma justificada en el momento que se remiten las actuaciones al Ministerio Fiscal o se pasa el tanto de culpa a la jurisdicción competente, si con posterioridad al 1 de julio de 2004 se devuelven las actuaciones a la Administración para su conclusión por no apreciarse la existencia de delito, no cabe ni la ampliación del plazo de duración de las actuaciones –por cuanto, como ya hemos señalado, la remisión del expediente a delito no estaba regulada ni en la Ley 1/1998 ni en el art. 31.ter del RGIT como uno de los supuestos de ampliación del plazo de duración de las actuaciones–, ni resulta aplicable el plazo de seis meses previsto en el artículo 150.5 de la Ley 58/2003. En estos casos, tal y como han señalado tanto la Dirección General de Tributos en su Consulta n.º 1366/2002 como el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) en su Resolución de 13 de julio de 2005 (RG 161/2005), «una vez que el expediente haya tenido entrada en la Administración tributaria deberán reanudarse las actuaciones inspectoras y dictarse las correspondientes

⁷ Situación que constituye un supuesto de interrupción justificada de las actuaciones, ex artículo 150.4 a) de la Ley 58/2003.

⁸ La interpretación que debe darse al párrafo 2.º del artículo 150.5 de la Ley 58/2003 aparece claramente expuesta en la obra *Guía de Infracciones y Sanciones Tributarias*, Editorial CISS, págs. 311 a 320.

liquidaciones, todo ello en el plazo que reste para concluir la inspección de acuerdo con lo previsto en el artículo 29 de la Ley 1/1998, de 26 febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes».

El desarrollo reglamentario de los supuestos de ampliación del plazo de duración de las actuaciones se encuentra en el artículo 184, apartados 1 a 5, del RGA.

El apartado 1 del artículo 184 comienza afirmando que, cuando en relación a cualquiera de las obligaciones tributarias o períodos a que se extienda el procedimiento, concorra alguna de las circunstancias previstas en los apartados 1 y 4 del artículo 150 de la Ley 58/2003, puede acordarse la ampliación del plazo de duración de las actuaciones, y añade que «dicho acuerdo afectará a la totalidad de las obligaciones tributarias y períodos a los que se extienda el procedimiento». Así, por ejemplo, en un procedimiento inspector que afecte al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2003, 2004 y 2005, si solo en el ejercicio 2005 el obligado tributario hubiese incumplido de forma sustancial sus obligaciones contables o registrales [letra f) del art. 184.2 del Reglamento], o solo en 2005 su volumen de operaciones fuese igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas [letra a) del art. 184.2 del Reglamento], o solo respecto de 2005 se sospeche la utilización de facturas falsas [letra h) del art. 184.2 del Reglamento], el artículo 184.1 *in fine* supone que, si se amplía el plazo de duración de las actuaciones, el plazo máximo de duración de las actuaciones relativas a 2003 y 2004 queda también ampliado, aun cuando en dichos ejercicios no concorra ninguno de los supuestos previstos en el artículo 150.1 y 4 de la Ley 58/2003.

Esta norma que, como posteriormente expondremos, forma parte de un conjunto de preceptos con los que el RGA trata de excluir del principio de estanqueidad tributaria del ámbito de los procedimientos de comprobación tributaria, puede llevar a situaciones que, en nuestra opinión, carecen de sentido y desvirtúan la finalidad perseguida por el legislador al fijar, como regla general, en 12 meses el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, finalidad que, tal y como resulta de la exposición de motivos de la Ley 1/1998, era «mejorar sustancialmente la posición jurídica del contribuyente en aras a lograr el anhelado equilibrio en las relaciones de la Administración con los administrados y de reforzar la seguridad jurídica en el marco tributario».

En desarrollo del artículo 150.1 a) de la Ley 58/2003, el artículo 184.2 del RGA establece una lista tasada⁹ de supuestos en los que se entiende que las actuaciones revisten especial complejidad, e introduce en sus apartados e), g), h), i) y j) una serie de supuestos de «especial complejidad de las actuaciones» que no aparecían reflejados ni en el artículo 29 de la Ley 1/1998 ni en el artículo 31.ter del RGIT. Dichos supuestos son los siguientes¹⁰:

- i) Artículo 184.2 e) del RGA: cuando el obligado tributario participe en una entidad sujeta a un régimen de imputación de rentas que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

⁹ A diferencia de lo que ocurre con las dilaciones «no imputables a la Administración tributaria», en las que la lista del artículo 104 del RGA no es una lista cerrada.

¹⁰ Al margen de los supuestos establecidos en el artículo 150 de la Ley 58/2003 y 184 del RGA debemos recordar que el artículo 163.nonies.8 de la Ley 37/1992, del IVA, establece que se entiende que existe especial complejidad de las actuaciones cuando se aplique el régimen especial de grupo de entidades en el IVA.

- ii) Artículo 184.2 g) del RGA: cuando se investigue a los obligados tributarios por su posible intervención en una red o trama organizada cuya finalidad presunta sea defraudar o eludir la tributación que corresponda u obtener indebidamente devoluciones o beneficios fiscales.
- iii) Artículo 184.2 h) del RGA: cuando se investigue a los obligados tributarios por la posible realización de operaciones simuladas, la utilización de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados o la intervención de personas o entidades interpuestas con la finalidad de eludir la tributación que correspondería al verdadero titular de los bienes, derechos o rentas.
- iv) Artículo 184.2 i) del RGA: cuando la comprobación se refiera a personas o entidades relacionadas económicamente entre sí que participen en la producción o distribución de un determinado bien o servicio, siempre que la actuación inspectora se dirija a la comprobación de las distintas fases del proceso de producción o distribución.
- v) Artículo 184.2 j) del RGA: cuando para comprobar la procedencia de aplicar un beneficio fiscal sea necesario verificar el cumplimiento de requisitos o regímenes tributarios previstos para otro tributo.

En nuestra opinión, algunos de los nuevos supuestos introducidos por el artículo 184 del RGA no entrañan en realidad una «especial complejidad» en las actuaciones inspectoras, ya que reflejan situaciones cotidianas con las que se enfrenta la Inspección que no justifican una ampliación del plazo de duración de las actuaciones más allá del general de 12 meses, desvirtuando el carácter excepcional que debería tener la ampliación del plazo de actuaciones. Así, por ejemplo, no todo procedimiento en el que se investigue a un contribuyente por la posible utilización de facturas falsas implica necesariamente una especial complejidad, ya que en muchos casos esas facturas son emitidas por empresas o profesionales respecto de los cuales la Administración tributaria conoce, a priori, que carecen de personal, que no cumplen sus obligaciones fiscales, que no están localizados, etc. limitándose en estos casos la comprobación a realizar respecto del sujeto que utiliza la factura a verificar los medios de pago empleados, que normalmente será efectivo o cheques al portador de menos de 3.000 euros.

Tampoco consideramos que pueda considerarse de especial complejidad, al amparo del artículo 184.2 j) del RGA, la comprobación de la reducción del 95 por 100 establecida en el artículo 20.2 c) de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para la transmisión de empresas individuales y participaciones en entidades, cuya aplicación depende de la procedencia de aplicar la exención establecida en el artículo 4.8 de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Aún es más, como acertadamente señala Ana María JUAN LOZANO ¹¹, algunos de los supuestos contemplados en el artículo 184.2 del RGA, permiten a modo apriorístico la ampliación del plazo en función de elementos o circunstancias cuya concurrencia no se determinará sino como resultado de la comprobación (por ejemplo utilización de facturas falsas, operaciones simuladas, etc.), y otros

¹¹ «Análisis crítico del Reglamento General de aplicación de los tributos en materia de actuaciones y procedimiento de inspección», *Revista Actum Fiscal* n.º 7, de septiembre de 2007.

incorporan conceptos jurídicos excesivamente indeterminados, cuya apreciación por la Inspección dará lugar a una gran conflictividad.

El apartado 3 del artículo 184 del Reglamento General de Inspección desarrolla el supuesto de ocultación de actividades a que se refiere la letra b) del artículo 150.1 de la Ley 58/2003. La definición de «actividad distinta a la declarada» recogida en el artículo 31 ter del RGIT, al considerar como tales solo aquellas que hubieran dado lugar de forma efectiva a la tributación por el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) en un grupo distinto de aquel que corresponda al epígrafe en que estaba dado de alta el contribuyente, planteaba problemas en aquellos supuestos en que la actividad descubierta estaba exenta del IAE, y por tanto no se cumplía el requisito de que la actividad hubiera dado lugar de forma efectiva a tributación por dicho impuesto. Este problema es resuelto por el artículo 184.3 del RGA, que define la «actividad distinta de la declarada» como aquella actividad «prevista en un grupo de la tarifa del IAE diferente de aquel en el que el obligado tributario se encuentre dado de alta o la que se desarrolle en una unidad de local no incluida en la correspondiente declaración censal, con independencia, en ambos casos, de que el obligado tributario esté o no exento de dicho impuesto».

El procedimiento para acordar la ampliación del plazo se encuentra regulado en los apartados 4 y 5 del artículo 184 del RGA. Al igual que establecía el artículo 32.bis del RGIT, la competencia para acordar la ampliación del plazo es del órgano competente para dictar el acuerdo de liquidación (el Inspector-Jefe), debe darse audiencia previa al interesado, el acuerdo de ampliación debe ser motivado, y contra el mismo, al ser un acto de trámite, no cabe recurso, sin perjuicio de plantear la procedencia de la ampliación en el recurso de reposición o en la reclamación económico-administrativa que, en su caso se interponga contra el acuerdo de liquidación que ponga fin al procedimiento.

Existe discusión sobre si la eficacia del acuerdo de ampliación de las actuaciones exige su notificación al obligado tributario con anterioridad al vencimiento del plazo que se ampliaba, existiendo sobre esta cuestión sentencias contradictorias. Así, la Audiencia Nacional (AN), en sus Sentencias de 1 de diciembre de 2005 (recurso 830/2003) y 4 de mayo de 2006 (recurso 866/2003), ha sostenido que «el acuerdo de ampliación del plazo es una cuestión de carácter interno de organización del expediente, y, por ello, si bien exige la notificación como la de cualquier otro acto realizado en el expediente a los interesados, la misma no es presupuesto de eficacia del acto administrativo de ampliación del plazo, ya que no despliega sus efectos sobre la esfera jurídica de los interesados, sino sobre la ordenación y tramitación del expediente. Ello sin perjuicio de que es necesaria la notificación y en el menor tiempo posible... aunque no como presupuesto de eficacia, sino como mera comunicación de un acuerdo administrativo dictado en el expediente». No obstante, este mismo tribunal, en su Sentencia de 3 de marzo de 2006 ha sostenido que el acuerdo de ampliación del plazo solo produce efectos frente a terceros desde su notificación, de forma que si se notifica una vez concluido el plazo general de 12 meses, debe entender que las actuaciones excedieron del plazo previsto en el artículo 29 de la Ley 1/1998.

Como novedad respecto de la redacción del artículo 32.bis.3 del RGIT cabe señalar que, con el nuevo reglamento, el actuario no puede proponer la ampliación del plazo hasta que hayan trans-

currido seis meses desde el inicio de las actuaciones (art. 184.4 del RGA). Con anterioridad la limitación del plazo de seis meses no operaba para proponer la ampliación del plazo por el actuuario, sino para adoptar el acuerdo de ampliación.

4. DILACIONES NO IMPUTABLES A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Tal y como hemos anticipado, en materia de dilaciones el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, al emplear la expresión «dilaciones no imputables a la Administración tributaria», permite calificar como dilaciones—excluyéndolas del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras—situaciones que, vigente la Ley 1/1998, no podían ser calificadas como tales, al no estar ocasionadas de forma directa por el obligado tributario. La Ley 58/2003 no contiene una enumeración de los supuestos que se consideran «dilaciones no imputables a la Administración tributaria», siendo el artículo 104 del RGA el que, de forma similar, pero más amplia, a lo establecido en el artículo 31 del RGIT, establece una lista **no cerrada** de dilaciones que quedan excluidas del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

La exclusión de las dilaciones «no imputables a la Administración tributaria» del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras opera, en la práctica, sumando el número de días de dilación, computados por días naturales, a la fecha en que, en ausencia de dilaciones, vencería el plazo máximo de duración, obteniendo de esta manera la fecha en que, teniendo en cuenta las dilaciones, debe considerarse vencido el plazo máximo de 12 ó 24 meses. Así, por ejemplo, en un procedimiento inspector iniciado el 20 de enero de 2007, en que no se dan las circunstancias para ampliar el plazo máximo de duración a 24 meses, si existen 25 días de dilaciones, el plazo máximo de 12 meses vencería el 14 de febrero de 2008 (20 de enero de 2008 más 25 días naturales).

De acuerdo con el artículo 104 del RGA, se consideran dilaciones en el procedimiento por causas no imputables a la Administración, **entre otras**, las siguientes (nos centraremos exclusivamente en aquellas dilaciones que pueden tener lugar en el curso de un procedimiento inspector):

I. Letra a) del artículo 104 del RGA.

La letra a) del artículo 104 del RGA califica como dilación «los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria».

El artículo 104 a) del RGA aclara una cuestión que, pese a su obviedad, ha sido, en ocasiones, incorrectamente interpretada por la Inspección en sus acuerdos de liquidación: cuando se solicita la

aportación de una documentación y esta no se aporta, la dilación no comienza en la fecha en que se solicita la documentación, sino desde el día siguiente a la fecha en que vence el plazo concedido para aportarla. Así, por ejemplo, si en diligencia de 1 de noviembre del año 2007 se solicita que se aporte cierta documentación en la siguiente visita, y esta se fija para el día 15 de noviembre, la dilación, en caso de no aportarse la documentación, comenzaría el día 16 de noviembre de 2007, y no el 1 de noviembre.

La letra a) del artículo 104.4 del RGA señala, al igual que hacía el artículo 31.bis.2 del RGIT, que los requerimientos de documentación que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos hasta su debida cumplimentación, «lo que se advertirá al obligado tributario». El requisito de advertencia al obligado tributario ha generado la discusión de los efectos que conlleva su incumplimiento, y más concretamente, sobre si puede imputarse dilación al obligado tributario en el caso de que la Inspección no haga constar en diligencia la no aportación, o deje constancia de la misma en una diligencia posterior, supuesto este último en el cual se ha discutido si la dilación comienza en el momento de la no aportación íntegra de la documentación o en el momento en que, con posterioridad, la Inspección advierte al obligado tributario de tal circunstancia. Esta cuestión ha sido abordada por el TEAC, entre otras, en su Resolución de 16 de marzo de 2005. En esta resolución el TEAC analiza un supuesto en que la Inspección, ante la falta de aportación de determinada documentación, reiteró la solicitud al obligado tributario, pero sin dejar constancia en diligencia de la advertencia de que la no aportación de la documentación constituía una dilación. El TEAC sostiene que la reiteración en la solicitud de la documentación impide apreciar que el contribuyente desconociese o pudiese desconocer que no había aportado a la Inspección toda la información que le había sido solicitada, siendo por tanto procedente imputar una dilación aun cuando no se hiciese constar formalmente en diligencia la advertencia prevista en el artículo 31.bis del RGIT.

Más problemática se torna la apreciación de si existe o no dilación en aquellos supuestos en los que, pese a no aportarse parte de la documentación solicitada, no se reitere la solicitud de la documentación no aportada y no se advierta de forma expresa al obligado tributario de que está incurriendo en una dilación. En nuestra opinión la existencia de una dilación en estos casos debe analizarse partiendo de un concepto material de dilación, entendida esta, de acuerdo con la definición recogida en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua, como «la retardación o detención de una cosa por algún tiempo», es decir, entendiendo, como hace el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de La Rioja en su Sentencia de 22 de octubre de 2001 (recurso 446/2000), que «el contenido de una actuación dilatoria debe ser contemplado desde la perspectiva de la certeza de producir la dilación y no desde la falta de colaboración obstructiva del contribuyente para lo que el ordenamiento arbitra medidas singulares como la establecida en el RGIT, artículo 41, cuya rúbrica es Resistencia a la actuación de la Inspección de los Tributos». En un supuesto en el que no se aporta parte de la documentación solicitada y la Inspección no reitera la petición de la documentación y no advierte al interesado de que está en dilación hasta fechas posteriores, la lógica indica que el entorpecimiento de la actuación se produce desde el momento en que se advierte al interesado de que existe documentación que no ha sido aportada, ya que este en el momento en el cual se exterioriza frente al obligado tributario que la no aportación de la documentación entorpece o impide continuar las actuaciones.

En un supuesto como el descrito el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia sostuvo, en la resolución dictada en la reclamación 935/00, la imposibilidad de imputar una dilación al contribuyente, argumentando lo siguiente:

«(...) no obstante, debe observarse también que en ningún momento de la entrega de la documentación solicitada, se le hizo la advertencia de que dado que la solicitud no figuraba debidamente cumplimentada la documentación presentada no se tendría por recibida a efectos del cómputo hasta que el requerimiento no fuese íntegramente atendido, **por lo que no cabe, que transcurridos 270 días se manifieste al obligado tributario que dicho retraso le resulta imputable íntegramente.** (...) la Administración debe poner la suficiente diligencia para el cumplimiento de los plazos, a pesar del incumplimiento del obligado tributario (...).»

En apoyo de esta tesis cabe citar asimismo el contenido de la Instrucción 2/99 del Departamento de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), y el artículo 102.4 del RGA. La Instrucción 2/99 que establece en su apartado VI.2 lo siguiente:

«VI.2. Diligencias.

En toda actuación practicada ante un contribuyente deberá formalizarse la oportuna diligencia.

En las diligencias constarán los datos establecidos reglamentariamente, la hora de inicio y fin de las actuaciones, y la fecha y lugar de la reanudación de las mismas, cuando así proceda.

Además, se hará constar en diligencia:

– Los documentos requeridos aportados y **los pendientes de aportar, con reiteración detallada de la petición, en su caso, y la advertencia, cuando proceda, de que los días transcurridos por dilaciones imputables al contribuyente no se incluirán en el cómputo del plazo máximo de conclusión de las actuaciones.** (...)»

En este mismo sentido, el artículo 102.4 del RGA establece que «los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración deberán documentarse adecuadamente para su constancia en el expediente».

Tanto la Instrucción 2/99 como el RGA evidencian que es obligación de los actuarios reflejar en diligencia la documentación pendiente de aportar y la existencia de dilaciones, de forma que, el incumplimiento de ambas obligaciones debe desembocar, a nuestro juicio, en la imposibilidad de imputar una dilación al obligado tributario. Lo contrario equivaldría a vaciar de contenido el mandato contenido en el artículo 102.4 y la obligación de advertencia establecida en el artículo 104 a) del RGA.

La imputación de dilaciones por no aportar la documentación solicitada tiene otras zonas de incertidumbre. Así, cabe preguntarse si puede imputarse una dilación por no aportar documentación

que a la postre se revela innecesaria, irrelevante o superflua para las actuaciones. Respecto de esta cuestión, el TSJ de Valencia ha señalado en su Sentencia de 3 de octubre de 2005 (recurso 2631/2003) que la no aportación de determinada documentación no puede dar lugar a la imputación de una dilación al contribuyente cuando ello no impide a la Administración regularizar la situación del obligado tributario. Abundando en esta idea cabe citar la Sentencia de la AN de 7 de julio de 2005 (dictada en el recurso n.º 824/02), en la que dicho tribunal señala que no interrumpe la prescripción una diligencia en la que la Inspección se limita a pedir datos de terceros que no se tuvieron en cuenta en la regularización y respecto a la que la Inspección no ha justificado las razones para la petición. Si bien esta última sentencia se refiere a la existencia de una interrupción injustificada de actuaciones, entendemos que la ratio que inspira la misma es también aplicable a la apreciación de la existencia de dilaciones.

En conexión con la anterior cuestión cabe asimismo preguntarse si puede imputarse una dilación al obligado tributario por no aportar parte de la documentación desde el momento en que la Administración dispone de toda la información necesaria para practicar la liquidación. En relación con esta cuestión debemos recordar que existen resoluciones judiciales (entre otras, SAN de 31 de octubre de 2002, dictada en el recurso 550/2000, STS de 11 de mayo de 2004, SSAN de 30 de junio de 2005 (JT 147/2006), 12 de mayo de 2005 (JUR 2005/240288) y 19 de mayo de 2005 (JUR 2005/240275) que aprecian la existencia de una interrupción injustificada de las actuaciones desde el momento en que la Inspección dispone de todos los elementos necesarios para practicar la liquidación. Esta doctrina, en nuestra opinión, es aplicable también a las dilaciones por no aportar documentación, de forma que no cabría imputar una dilación al obligado tributario por no aportar documentación desde el momento en que la Inspección dispone de todos los elementos necesarios para practicar la liquidación, ya que se trataría de documentación innecesaria.

II. Letra b) del artículo 104 del RGA.

La letra b) del artículo 104 califica como dilación no imputable a la Administración «la aportación por el obligado tributario de nuevos documentos y pruebas una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, de alegaciones». Esta dilación, según la norma reglamentaria, se computa desde el día siguiente al de finalización del plazo de dicho trámite hasta la fecha en que se aporten, salvo en el supuesto de que los documentos hubiesen sido requeridos durante la tramitación del procedimiento, en cuyo caso la dilación se debe computar, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 104 a) del RGA, desde el día siguiente a la fecha fijada para aportar la documentación.

Esta dilación hay que ponerla en conexión con el, a nuestro juicio, muy desafortunado artículo 96.4 del RGA, que establece que «una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporten antes de dictar la resolución». Este precepto, además de incorporar con carácter general para los procedimientos tributarios una norma que no aparece recogida en la

Ley 30/1992¹², supone la generalización, sin norma de rango legal que lo respalde, de la regla que, exclusivamente para los supuestos de estimación indirecta, establece el artículo 158.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Anticipamos asimismo que en su aplicación práctica la Administración tributaria será restrictiva a la hora de apreciar la «imposibilidad» de haber aportado los documentos con anterioridad al vencimiento del trámite de audiencia, pudiendo con ello dar lugar a situaciones absurdas, como serán aquellas en las que, pese a no haber dictado todavía el acuerdo de liquidación que pone fin al procedimiento de comprobación, la Administración, al amparo del artículo 96.4 del RGA, ignore documentos decisivos para resolver sobre la procedencia del acuerdo de liquidación por el mero hecho de haber sido aportados una vez vencido el trámite de audiencia. Cabe asimismo preguntarse si tiene sentido esta limitación cuando el obligado tributario podrá aportar esos documentos en vía de recurso contencioso-administrativo al amparo del artículo 56 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. ¿Tiene sentido demorar a la vía contenciosa la valoración de la prueba documental aportada una vez vencido el trámite de audiencia, pero antes de dictarse el acuerdo de liquidación? Entendemos que no.

Por lo demás, de la interpretación conjunta de los artículos 96.4 y 104 b) del RGA resultan las siguientes reglas prácticas sobre aportación de documentos y dilaciones:

- i) Una vez vencido el plazo del trámite de audiencia o el de alegaciones, la Administración no aceptará la incorporación al expediente de prueba documental relativa a los hechos que se discutan, salvo en el caso de que el obligado tributario acredite la imposibilidad de haber aportado la documentación con anterioridad.
- ii) Si se prueba tal imposibilidad, la documentación será tenida en cuenta, pero se imputará una dilación al obligado tributario.

La letra b) del artículo 104 del RGA plantea asimismo el interrogante de si puede calificarse como dilación la presentación de un escrito de alegaciones fuera de plazo con el que no se aportan nuevos documentos y pruebas. En nuestra opinión en este caso no cabría imputar dilación alguna al contribuyente, ya que el incumplimiento del plazo para formular alegaciones solo podría dar lugar, al amparo del artículo 76.3 de la Ley 30/1992, a que se declare el decaimiento en el derecho al trámite del obligado tributario, pero no a la imputación de una dilación ni a al desconocimiento de las alegaciones por la Administración.

III. Letra c) del artículo 104 del RGA.

El artículo 104 c) del RGA califica como dilación no imputable a la Administración la concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplaza-

¹² La Ley 30/1992 no contiene, para el procedimiento administrativo común, un precepto similar al del artículo 96.4 del RGAP. El único precepto que limita la prueba que puede ser valorada no al dictarse la resolución del procedimiento, sino en vía de recurso, es el artículo 112.1, que dispone que en la resolución de los recursos no se tendrán en cuenta hechos, documentos o alegaciones del recurrente, cuando habiendo podido aportarlos en el trámite de alegaciones no lo haya hecho.

miento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar.

Que el aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado tributario (por ejemplo, el retraso de una comparecencia ante la Inspección) debe computarse como una dilación no imputable a la Administración está fuera de toda duda. Se ha discutido si el aplazamiento de las actuaciones por vacaciones del personal de una empresa que está siendo inspeccionada podía calificarse como dilación imputable al obligado tributario. Sobre esta cuestión se ha pronunciado la AN, en su Sentencia de 25 de febrero de 2004 (recurso 97/2003), considerando que este aplazamiento no podía ser considerado como una dilación imputable al obligado tributario. Por el contrario, la AN, en su Sentencia de 11 de octubre de 2006 (recurso 802/2003), considera que el aplazamiento de las actuaciones por el período vacacional no de los trabajadores, sino del representante del obligado tributario, sí debe computarse como dilación en el procedimiento.

Otro supuesto al que resulta aplicable la letra c) es a la solicitud de ampliación del plazo para formular alegaciones en el trámite de audiencia previo a la firma de las actas y para formular alegaciones a las actas de disconformidad. Hasta ahora estas ampliaciones de plazo, que podían ser solicitadas al amparo de lo dispuesto en el artículo 49 de la Ley 30/1992, planteaban el problema de su calificación como dilaciones en aquellos supuestos en que la solicitud no era contestada de forma expresa, dado que el artículo 31 bis del RGIT calificaba como dilaciones solo aquellos aplazamientos solicitados por el obligado tributario «en los casos en que se considere procedente»^{13, 14}. Este problema desaparece con el nuevo artículo 91 del RGA, cuyo apartado establece la regla del silencio positivo al disponer que «La ampliación se entenderá automáticamente concedida por la mitad del plazo inicialmente fijado con la presentación en plazo de la solicitud, salvo que se notifique de forma expresa la denegación antes de la finalización del plazo que se pretenda ampliar». Es decir, en caso de que la Administración no conteste de forma expresa la solicitud de ampliación del plazo esta se tiene por concedida, existiendo una dilación imputable al obligado tributario.

IV. Letra e) del artículo 104 del RGA.

El artículo 104 e) del RGA califica como dilación no imputable a la Administración el retraso en la notificación de las propuestas de resolución o de liquidación o en la notificación del acuerdo

¹³ El TSJ de Valencia, en su Sentencia de 23 de mayo de 2003, dictada en el recurso 716/2003, señala que la Administración debe resolver sobre la petición de suspensión, resolución que debe ser expresa, no superar los límites que señala el artículo 49 de la Ley 30/1992, y que nunca puede entenderse suspendido el procedimiento por haberlo implícitamente o tácitamente concedido la Administración, en la medida en que una situación de tal contenido implicaría prácticamente la violación de la norma que le impone a la Administración la obligación de resolver en plazo, y por supuesto, la de interrupción de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria.

¹⁴ La AN ha considerado en sus Sentencias de 3 de marzo de 2006 (recurso 613/2003) y 3 de octubre de 2007 (dos, dictadas en los recursos 507/2004 y 563/2004) que la ampliación del plazo para formular alegaciones no constituye una dilación imputable al obligado tributario. En sentido contrario se ha pronunciado la propia AN en sus Sentencias de 18 de julio de 2006 (recurso 1094/2003) y 12 de febrero de 2004 (recurso 1058/2001).

por el que se ordena completar actuaciones a que se refiere el artículo 156.3 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por el tiempo que transcurra desde el día siguiente a aquel en que se haya realizado un intento de notificación hasta que dicha notificación se haya producido.

Este precepto supone, en la práctica, aplicar la regla contenida en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003 y en el artículo 58.4 de la Ley 30/1992 a la notificación de actos distintos del acuerdo de liquidación, lo cual no deja de ser sorprendente si tenemos en cuenta que el artículo 104.2 establece esta regla «a los solos efectos» de entender cumplida la obligación de notificar el acuerdo de liquidación dentro del plazo de 12 meses establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003.

V. Letra f) del artículo 104 del RGA.

El artículo 104 e) del RGA califica como dilación no imputable a la Administración «La aportación por el obligado tributario de datos, documentos o pruebas relacionados con la aplicación del método de estimación indirecta desde que se deje constancia en el expediente, en los términos establecidos en el artículo 158.3 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

El artículo 158.3 a) de la Ley 58/2003, al que se remite la letra f) del artículo 104 del RGA, trata de dar solución a aquellas situaciones en las que el contribuyente fuerza la aplicación del método de estimación indirecta mediante la no aportación de la documentación solicitada por la Inspección para, posteriormente, aportar dicha documentación en vía económico-administrativa o en vía contenciosa alegando la improcedencia de la estimación indirecta. Para este tipo de situaciones el artículo 158.3 a) de la Ley 58/2003 dispone que los datos, documentos o pruebas relacionados con las circunstancias que motivaron la aplicación del método de estimación indirecta únicamente podrán ser tenidos en cuenta en la regularización o en la resolución de los recursos o reclamaciones que se interpongan contra la misma cuando se aporten con anterioridad a la propuesta de regularización, y añade que no se incluirá en el plazo máximo de 12 meses «el período transcurrido desde la apreciación de dichas circunstancias hasta la aportación de los datos, documentos o pruebas». Coherentemente con el mandato legal el artículo 104 del RGA califica este supuesto como dilación no imputable a la Administración.

5. CAUSAS DE INTERRUPCIÓN JUSTIFICADA DE LAS ACTUACIONES

El artículo 103 del RGA, desarrollando el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, establece los supuestos de interrupción justificada de las actuaciones. Al igual que hacía el artículo 31.bis del RGIT, aprobado por Real Decreto 939/1986, se establecen como supuestos tasados de interrupción justificada de las actuaciones las peticiones de datos o informes a otros órganos de la Administración del Estado y a otras Administraciones públicas, la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente, la interrupción por causas de fuerza mayor, y se añaden tres nuevos supuestos de interrupción justificada:

- i) Cuando se solicite a la Comisión consultiva el informe preceptivo a que se refiere el artículo 159 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por el tiempo que trans-

curra desde la notificación al interesado a que se refiere el artículo 194.2 de este Reglamento hasta la recepción del informe por el órgano competente para continuar el procedimiento o hasta el transcurso del plazo máximo para su emisión [art. 103 c) del RGA].

- ii) Cuando la determinación o imputación de la obligación tributaria dependa directamente de actuaciones judiciales en el ámbito penal, por el tiempo transcurrido desde que se tenga conocimiento de la existencia de dichas actuaciones y se deje constancia de este hecho en el expediente o desde que se remita el expediente a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal hasta que se conozca la resolución por el órgano competente para continuar el procedimiento [art. 104 d) del RGA].
- iii) Cuando se plantee el conflicto de competencias ante las Juntas Arbitrales previstas en los artículos 24 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, 66 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, y 51 de la Ley 25/2003, de 15 de julio, por la que se aprueba la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, por el tiempo que transcurra desde el planteamiento del conflicto hasta la resolución dictada por la respectiva Junta Arbitral.

La novedad de mayor trascendencia no radica, a nuestro juicio, en la introducción de tres nuevos supuestos de interrupción justificada, sino en los matices de redacción que se introducen en dos de los supuestos que ya recogía el artículo 31.bis del RGIT.

En el supuesto de interrupción justificada por remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente el artículo 103 del RGA señala que el período de interrupción cesa cuando «se produzca la recepción del expediente devuelto o de la resolución judicial por el **órgano competente para continuar el procedimiento**». Con el RGIT, aprobado por Real Decreto 939/1986, esta interrupción justificada de las actuaciones concluía cuando el expediente era devuelto o la resolución judicial era notificada al Servicio Jurídico de la AEAT, corriendo a cargo de la Inspección el tiempo que transcurría desde la recepción del expediente o de la resolución judicial hasta que se reanudaban las actuaciones. Con el nuevo reglamento el período de tiempo que media entre la recepción del expediente o de la resolución judicial por el Servicio Jurídico de la AEAT y su remisión a la unidad de inspección que deba continuar las actuaciones parece que no debe computar a efectos del plazo máximo de duración de las actuaciones. Se trata de una norma cuya justificación es difícilmente comprensible, ya que no encontramos argumento jurídico alguno que sustente que la demora de la propia AEAT en reanudar las actuaciones deba excluirse del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones. Se trata de una norma de gran trascendencia práctica, sobre todo en aquellos supuestos en que resulte aplicable el plazo de seis meses regulado en el párrafo 2.º del artículo 150.5 de la Ley 58/2003.

También son trascendentes los matices de redacción de la letra a) del artículo 103 RGA: el artículo 31.bis del RGIT hablaba de datos e informes pedidos a otros órganos de la misma o de otras Administraciones; el artículo 103 del RGA habla de datos, informes, **dictámenes o valoraciones** solicitados a otros órganos o **unidades administrativas** de la misma Administración o de otras Administraciones. Hasta el momento la referencia que hacía el artículo 31.bis del RGIT a «otros órganos de la Adminis-

tración del Estado» era interpretada en el sentido de que solo existía interrupción justificada cuando los órganos de la AEAT solicitaban datos o informes a un órgano administrativo encuadrado en una Secretaría de Estado distinta. La nueva redacción no solo amplía el objeto de las solicitudes a dictámenes y valoraciones, sino que, al hacer referencia a «otras unidades administrativas», parece querer amparar como interrupción justificada las peticiones formuladas a otras unidades administrativas encuadradas dentro de la misma Secretaría de Estado.

6. LA INTERRUPCIÓN INJUSTIFICADA DE LAS ACTUACIONES DURANTE MÁS DE SEIS MESES

El artículo 150.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone que la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar la Inspección actuación alguna durante más de seis meses, siempre que la interrupción no esté motivada por causas imputables al obligado tributario, produce, entre otros efectos, que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta el momento en que tiene lugar la interrupción injustificada. De esta forma, cuando se produce una interrupción injustificada de las actuaciones por un plazo superior a seis meses, el contribuyente se encuentra, a efectos de la prescripción de la deuda tributaria, en una situación igual a la que tenía antes de iniciarse las actuaciones inspectoras, siendo la fecha de la primera actuación administrativa realizada tras la interrupción injustificada la que se toma en cuenta a efectos de apreciar la prescripción del derecho a liquidar ¹⁵.

A continuación plantearemos un ejemplo que nos permitirá apreciar el efecto que sobre la prescripción del derecho a liquidar tiene la existencia de una interrupción injustificada de las actuaciones. Sobre este ejemplo iremos posteriormente introduciendo modificaciones para analizar la problemática de las interrupciones injustificadas.

Supongamos una actuación inspectora iniciada el 15 de abril de 2006, cuyo alcance es el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2001 y 2002, y el IVA ¹⁶ del ejercicio 2002, en la que se han extendido diligencias los días 1 de mayo, 18 de mayo, 15 de junio, 16 de diciembre de 2006 y 30 de enero de 2007, en la que el 15 de febrero de 2007 se firman actas de disconformidad, y en la que el 10 de abril de 2007 se notifica el acto administrativo de liquidación.

En el supuesto planteado es evidente que existe una interrupción injustificada de más de seis meses entre el 15 de junio y el 16 de diciembre de 2006. El efecto de esta interrupción es que **nada de lo actuado hasta la diligencia de 16 de diciembre de 2006** —esta diligencia es la primera actuación administrativa realizada tras la interrupción injustificada— **interrumpe la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria**, de forma que la interrupción injustificada de las actuaciones da lugar a la prescripción del derecho a liquidar en relación al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2001 (cuyo *dies ad quem* del plazo de prescripción es el 25 de julio de 2006), y en relación al

¹⁵ Véase Resolución del TEAC de 25 de febrero de 2004, RG 2824/2001.

¹⁶ Supondremos que el período de liquidación es trimestral, y no mensual.

IVA, trimestres 1.º, 2.º y 3.º (cuyos *dies ad quem* del plazo de prescripción eran, respectivamente, los días 20 de abril, 20 de julio y 20 de octubre de 2006).

Para apreciar la existencia de interrupciones injustificadas de actuaciones por un plazo superior a seis meses es necesario analizar todas y cada una de la diligencias extendidas a lo largo de las actuaciones, ya que es necesario verificar si todas y cada una de las diligencias documentan actuaciones administrativas tendencialmente ordenadas a iniciar o proseguir el procedimiento inspector o que, sin responder meramente a la finalidad de interrumpir la prescripción, contribuyan de forma efectiva a la liquidación de los conceptos tributarios objeto de comprobación, ya que, como ha señalado el TS, entre otras, en sus Sentencias de 6 de noviembre de 1993 (RJ 1993/8418), 6 de mayo de 2002 (RJ 2002/4230), 11 de mayo de 2004 (RJ 2004/4888) y 17 de mayo de 2005 (RJ 2005/5240), solo este tipo de actuaciones tienen el efecto de interrumpir la prescripción del derecho a liquidar.

Partiendo de esta doctrina, la AN ¹⁷ ha empleado en diversas sentencias el término «diligencia argucia» para referirse a aquellas diligencias en las que se documentan actuaciones innecesarias para hacer avanzar el procedimiento inspector, y cuya finalidad sería únicamente crear una apariencia de actuación que impidiese considerar que las actuaciones habían estado interrumpidas durante más de seis meses. Se trata de diligencias, en palabras de la AN, «cuyo propósito exclusivo es el de aparentar el progreso de la actividad inspectora, sin que materialmente vengan referidas a actos de verdadero impulso» (SSAN de 23 de noviembre de 2006, 5 de octubre de 2006, 3 de noviembre de 2005 y 17 de febrero de 2005, entre otras), que carecen de «consistencia objetiva», al no documentar actuaciones conducentes al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del Impuesto (SAN de 21 de septiembre de 2003, JUR 2003/58166; y SAN de 31 de octubre de 2002, JUR 2002/58242), que es el requisito que exigía el artículo 66.1 a) de la Ley 230/1963 y exige en la actualidad el artículo 68 de la Ley 58/2003 para que las actuaciones administrativas tengan eficacia interruptiva de la prescripción, y que, «idealmente suprimidas, el resultado habría sido el mismo» (SSAN 30 de junio de 2005 y 17 de noviembre de 2005). Evidentemente estas «diligencias argucia» no interrumpen la prescripción, y debe prescindirse de las mismas a la hora de analizar la existencia de interrupciones injustificadas de las actuaciones.

Existen numerosos pronunciamientos judiciales que aprecian la existencia de interrupciones injustificadas de las actuaciones de duración superior a seis meses por carecer alguna de las diligencias extendidas en el curso de las actuaciones del requisito de consistencia objetiva. Sin ánimo de exhaustividad podemos citar los siguientes supuestos de diligencias que carecen de virtualidad interruptiva de la prescripción:

- i) No interrumpe la prescripción una diligencia en la que la Inspección se limita a aplazar las actuaciones a una fecha posterior, apreciando el tribunal la existencia de una interrupción injustificada de actuaciones superior a seis meses al mediar (SAN de 17 de febrero de 2005, JUR 2005/217945).
- ii) No interrumpe la prescripción una diligencia en la que la Inspección solicita documentación que ya obra en su poder (SAN 30 de junio de 2006, JT 147/2005).

¹⁷ El término «diligencia argucia» también ha sido empleado por el TSJ de Cataluña, entre otras, en sus Sentencias de 6 de abril de 2006 y 4 de mayo de 2006.

- iii) No interrumpe la prescripción una diligencia en la que la Inspección se limita a recapitular la documentación pendiente de aportar (SAN de 29 de septiembre de 2005, JUR 2005/1670).
- iv) No interrumpe la prescripción una diligencia que no consta en el expediente administrativo (SSAN de 9 de mayo de 2005, 22 de julio de 2004 y 10 de noviembre de 2006).
- v) No interrumpe la prescripción una diligencia en la que la Inspección se limitan a pedir datos de terceros que no son tenidos en cuenta en la regularización y respecto de los que la Inspección no ha justificado las razones para la petición (SAN de 7 de julio de 2005, dictada en el recurso n.º 824/2002, JUR 2005/244329).

Volviendo a nuestro ejemplo, si entre el 15 de junio y el 16 de diciembre de 2006 existiese una diligencia extendida el 20 de septiembre, aparentemente no existiría una interrupción injustificada de más de seis meses. Pero si esa diligencia fuese una diligencia en la que se solicita exclusivamente información de la que ya dispone la Inspección, o en la que la Inspección se limita a citar al contribuyente para la visita del 16 de diciembre, nos encontraríamos ante una diligencia que no interrumpe la prescripción, y existiría una interrupción injustificada de actuaciones entre el 15 de junio y el 16 de diciembre de 2006.

Al margen de las «diligencias argucia» existen otras cuestiones problemáticas a la hora de apreciar la existencia de interrupciones injustificadas de actuaciones. Una de ellas es la discusión de si las actuaciones de la Inspección, a efectos de considerar que no ha existido una interrupción injustificada, deben realizarse con el conocimiento formal del obligado tributario. Volviendo a nuestro ejemplo inicial, se trataría de dilucidar si existiría una interrupción injustificada de las actuaciones superior a seis meses en el supuesto de que entre las diligencias de 15 de junio y 16 de diciembre de 2006 la Inspección hubiese realizado actuaciones con terceros –por ejemplo, un requerimiento de información bancaria– sin el conocimiento formal del obligado tributario. La tesis defendida por el TEAC en esta cuestión es que la ausencia de diligencias extendidas con el contribuyente en un período superior a seis meses no implica, necesariamente, la existencia de una interrupción injustificada de las actuaciones, siempre y cuando exista en el expediente prueba de que las actuaciones continuaron en este período de tiempo, aun cuando el obligado tributario no tenga conocimiento formal de las actuaciones en esos seis meses, sino con posterioridad (resoluciones del TEAC de 6 octubre 1992, RG 4998/1991, Resolución de 31 mayo 1995, JT 1995/935, y Resolución de 9 de julio de 1998, JT 1998/1575). Es decir, en opinión del TEAC, siempre que en el expediente administrativo quede acreditado que ha existido actuación administrativa, aun sin conocimiento formal del obligado tributario, no podría apreciarse la existencia de una interrupción injustificada de actuaciones. Existen, no obstante, ciertos pronunciamientos judiciales que se apartan de la tesis del TEAC, apreciando la existencia de una interrupción injustificada de las actuaciones en supuestos en los que, pese a existir actuaciones administrativas, estas no han sido realizadas con conocimiento formal del obligado tributario. Tal es el caso de las Sentencias de la AN de 6 de febrero de 2001 (recurso 1182/1998) y de 26 de julio de 2005 (recurso 1220/2002), y de la Sentencia del TS de 28 de enero de 1998 (RJ 1998/1084).

También plantea problemas el significado que debe darse a la expresión «por causas no imputables al obligado tributario». En relación con esta cuestión hemos comprobado en nuestra práctica

profesional cómo la Inspección de Hacienda sostiene en sus acuerdos de liquidación que, en aquellos supuestos en los que el contribuyente se encuentra en dilación por no haber aportado determinada documentación, o por haber solicitado un aplazamiento de las actuaciones, o por no haber comparecido en una determinada fecha, la existencia de una dilación imputable al obligado tributario justificaría la inactividad de la Inspección, que supuestamente se vería imposibilitada a actuar como consecuencia de la dilación. Volviendo a nuestro ejemplo, de acuerdo con esta tesis, si el 15 de junio de 2006 el contribuyente no hubiese aportado una documentación que le había sido previamente requerida, siendo aportada la misma el 16 de diciembre de 2006, no existiría una interrupción injustificada de actuaciones entre ambas fechas, y ello aun cuando en este lapso temporal la Inspección no realizase ningún tipo de actuación. En nuestra opinión esta tesis no puede aplicarse de forma generalizada en todos los casos, ya que junto a supuestos en los que la falta de colaboración determinante de la dilación imputable al contribuyente puede impedir de forma real y efectiva que la Inspección continúe sus actuaciones, pueden existir muchos supuestos en los que esto no sea así. En nuestra opinión, dado que el artículo 102.7 del RGIT, al igual que el artículo 31.bis.4 del RGIT, permite a la práctica de actuaciones cuando el contribuyente incurre en una dilación, solo cabría entender que la interrupción injustificada es imputable al obligado tributario cuando la Inspección ha realizado ya todas las actuaciones necesarias para comprobar los tributos incluidos en el alcance de las actuaciones, con excepción de las que pudieran derivarse de la documentación solicitada y no aportada por el contribuyente. Es decir, solo cuando la dilación es materialmente la causa que impide continuar las actuaciones cabría entender que la interrupción de las actuaciones es imputable al obligado tributario. Entender lo contrario equivaldría a legitimar la inactividad de la Inspección por el mero hecho de que el contribuyente incurriese en una dilación, lo cual no se compadece con lo dispuesto en los artículos 102.7 del RGIT, al igual que el artículo del RGIT.

En relación con la existencia de interrupciones injustificadas de actuaciones también ha sido objeto de discusión si la presentación de alegaciones al acta por el contribuyente impide apreciar la existencia de una interrupción injustificada de actuaciones en aquellos casos en que entre la firma del acta y la notificación del acuerdo de liquidación transcurran más de seis meses, y ello con independencia de que entre ambas fechas se haya presentado escrito de alegaciones por el obligado tributario. En este supuesto el TSJ de Madrid, en sus Sentencias de 8 de abril de 2005 (JT 2005/658), 2 de diciembre de 2005 (JUR 2006/40782) y 27 de febrero de 2006 (JUR 2006/118843), con cita de las Sentencias del TS de 2 de junio de 2002 y 29 de octubre de 2002, ha considerado que existe una interrupción injustificada de actuaciones por plazo superior a seis meses.

7. LA INAPLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE ESTANQUEIDAD TRIBUTARIA EN EL ÁMBITO PROCEDIMENTAL: LOS ARTÍCULOS 102.2 Y 184.6 DEL RGIT

Una cuestión sobre la que ha existido discusión hasta el momento es si en los procedimientos inspectores en los que se comprueban varios conceptos tributarios y/o ejercicios las actuaciones inspectoras debían considerar únicas, de forma que las dilaciones, los períodos de interrupción justificada y las interrupciones injustificadas de las actuaciones deban analizarse de forma conjunta para todos los conceptos tributarios objeto de comprobación, y no de forma independiente para cada uno de ellos.

El criterio defendido por la Inspección y por el TEAC en esta materia (por todas Resoluciones de 26 de marzo de 2004, RG 6577/2000) es que las actuaciones inspectoras son únicas, de forma que «no existe una interrupción injustificada de actuaciones cuando la Inspección ha desarrollado sus actuaciones sin interrupción, aun cuando estas no se refieran en todo momento a todos y cada uno de los conceptos y ejercicios objeto del procedimiento inspector definido por la citación de inicio de actuaciones inspectoras».

Este criterio administrativo ha sido rebatido por diversos pronunciamientos jurisdiccionales de la AN y de TSJ que, invocando el principio de estanqueidad tributaria, consideran que los períodos de interrupción injustificada de las actuaciones deben analizarse de forma independiente para cada uno de los tributos o conceptos tributarios comprobados, e incluso, aunque se trate de un mismo tributo, para cada uno de los ejercicios o períodos de declaración objeto de comprobación. Evidentemente esta misma tesis podría ser aplicable a los supuestos de dilaciones imputables al obligado tributario, y es este efecto el que trata de evitar la norma reglamentaria.

Así, la AN, en su Sentencia de 18 de julio de 1995 (dictada en el recurso 773/1993), señala que, en virtud del principio de estanqueidad tributaria, existe una interrupción injustificada de actuaciones por existir más de seis meses entre dos diligencias referidas al concepto tributario retenciones del trabajo, y ello pese a que entre estas dos diligencias existían varias referidas al IVA y al Impuesto sobre Sociedades. Esta tesis, que supone atribuir a una diligencia eficacia interruptiva de la prescripción tan solo respecto de los conceptos tributarios y/o ejercicios a los que afectan efectivamente las actuaciones de comprobación en ella documentadas, ha sido posteriormente sostenida por la AN en su Sentencia de 21 de abril de 2005 (recurso 719/2002), por el TSJ de Madrid en su Sentencia de 17 de diciembre de 2004 (recurso 1498/2001), y por el TSJ de Castilla y León en Sentencias de 16 de febrero de 2001 (recurso 2120/1998) y 19 de abril de 2006 (recurso 1473/2000).

También abundan en este sentido las Sentencias de la AN de 23 de marzo de 2006 (JUR 2006/117912 y JUR 2006/126688), 30 de marzo de 2006 (JUR 2006/126573) y 17 de mayo de 2007 (JUR 2007/192386), en las que la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN afirma no compartir la tesis del Abogado del Estado según la cual «en el seno de un procedimiento único donde se regularicen diversos conceptos impositivos y períodos –lo que no deja de constituir un supuesto de acumulación administrativa, esto es, un conjunto de procedimientos reunidos bajo una tramitación única–, cualquier actuación seguida en el seno de esas actuaciones comunes afectaría a la totalidad de conceptos y períodos en trance de regularización». Es decir, a juicio de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN, cuando en un procedimiento de inspección se comprueban varios impuestos y/o ejercicios, no nos encontramos ante un único procedimiento administrativo, sino ante un supuesto de acumulación de procedimientos administrativos –mecanismo previsto en el art. 73 de la Ley 30/1992–, en el que las actuaciones referidas a uno solo de los impuestos o ejercicios comprobados no afectaría a los demás.

La tesis defendida por la AN en las anteriores sentencias, si bien se refiere a interrupciones injustificadas de actuaciones, podría extrapolarse al análisis de las dilaciones, entendiendo que la apreciación de las mismas debería hacerse de forma independiente para cada uno de los conceptos tributarios y/o ejercicios incluidos en el alcance de las actuaciones inspectoras. Así lo ha entendido

el TSJ de Cataluña en sus Sentencias de 9 de noviembre de 2006 (recurso 199/2003), 24 de noviembre de 2006 (recurso 202/2003) y 23 de febrero de 2007, en la que considera que la no aportación de determinada documentación necesaria para la comprobación del IVA no constituye una dilación a efectos de la comprobación del Impuesto sobre Sociedades.

La reacción de la Administración ante estas resoluciones judiciales son los artículos 102.1, 184.1, 184.6 y 184.7 del RGA, en los que se configura el procedimiento inspector como un procedimiento único a efectos del cómputo de dilaciones, ampliaciones de plazo e interrupciones justificadas e injustificadas de las actuaciones. Dichos preceptos establecen lo siguiente:

- Artículo 102.2 del RGA: «Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, **con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y períodos objeto del procedimiento**».
- Artículo 184.1 del RGA: «En los términos previstos en este artículo se podrá acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección previsto en el [artículo 150.1 de la Ley 58/2003](#), de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando concurra, en relación con cualquiera de las obligaciones tributarias o períodos a los que se extienda el procedimiento, alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 1 y 4 del citado artículo. **Dicho acuerdo afectará a la totalidad de las obligaciones tributarias y períodos a los que se extienda el procedimiento**».
- Artículo 184.6 del RGA: «El cómputo del plazo de seis meses de interrupción injustificada establecido en el [artículo 150.2 de la Ley 58/2003](#), de 17 de diciembre, General Tributaria, se iniciará de nuevo por la realización de cualquier actuación **respecto de alguna** de las obligaciones tributarias o períodos objeto del procedimiento».
- Artículo 184.7 del RGA: «La reanudación de actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones después de transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento, tendrán efectos interruptivos de la prescripción **respecto de la totalidad de las obligaciones tributarias y períodos a que se refiera el procedimiento**».

Todos estos preceptos reglamentarios tratan de dar cobertura al criterio administrativo según el cual las actuaciones inspectoras son únicas, de forma que las dilaciones, las ampliaciones de plazo, y los períodos de interrupción justificada e injustificada, aunque materialmente se refiriesen a uno solo de los conceptos tributarios inspeccionados, afectarían a todos los conceptos tributarios inspeccionados.

A continuación plantearemos un ejemplo que nos permitirá apreciar el efecto que sobre la prescripción del derecho a liquidar tienen estas normas reglamentarias. Supongamos una actuación inspectora iniciada el 15 de abril de 2006, cuyo alcance es el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2001 y 2002, y el IVA ¹⁸ del ejercicio 2002, en la que se han extendido diligencias los días 1 de mayo,

¹⁸ Supondremos que el período de liquidación es trimestral, y no mensual.

18 de mayo, 15 de junio, 16 de noviembre de 2006 y 30 de enero de 2007, se firman actas de disconformidad el 15 de febrero de 2007, y en la que el 10 de abril de 2007 se notifica el acto administrativo de liquidación. Supondremos asimismo que las diligencias de 1 de mayo, 18 de mayo, y 15 de junio documentan actuaciones que se refieren exclusivamente a la comprobación del Impuesto sobre Sociedades, y no al IVA.

Pues bien, aplicando a este ejemplo la doctrina de la AN podría defenderse que ha existido una interrupción injustificada de las actuaciones respecto del IVA entre la fecha de inicio de las actuaciones (15 de abril de 2006) y la diligencia de 16 de noviembre de 2006, habiendo prescrito el derecho a liquidar respecto de los tres primeros trimestres de 2002. Por el contrario, aplicando el criterio administrativo, que es el que inspira la redacción de los artículos 184.6 y 184.7 del RGA, no podría hablarse de interrupción injustificada de actuaciones por más de seis meses en relación con el IVA, por cuanto las diligencias de 1 de mayo, 18 de mayo, y 15 de junio, pese a referirse exclusivamente al Impuesto sobre Sociedades, impedirían considerar que ha existido tal interrupción.

Idéntica situación se da con las dilaciones e interrupciones justificadas. Así, en nuestro ejemplo, si existiese una dilación por no aportar determinada documentación del ejercicio 2001, que solo es objeto de comprobación a efectos del Impuesto sobre Sociedades, el principio de estanqueidad podría llevarnos a la conclusión de que esa dilación no afecta a la comprobación del IVA, máxime teniendo en cuenta que el IVA del ejercicio 2001 no está incluido en el alcance de las actuaciones. La lógica indica, en este caso, que la no aportación de documentación referida al ejercicio 2001 no entorpece ni dilata la comprobación del IVA del ejercicio 2002. Pues bien, en este caso la aplicación del artículo 102.2 del RGA llevaría a mantener la tesis contraria: la dilación por no aportar documentación del ejercicio 2001 afecta no solo afectaría a la comprobación del Impuesto sobre Sociedades de dicho ejercicio, sino también a la comprobación del Impuesto sobre Sociedades y del IVA del ejercicio 2002.

En nuestra opinión la redacción de los artículos 102.2 y 184.1, 184.6 y 184.7 del RGA es incompatible con lo dispuesto en el artículo 68 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que dispone que el plazo de prescripción del derecho a liquidar se interrumpe por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de «todos o parte de los elementos de la obligación tributaria», y ello porque, en un procedimiento inspector que afecta a varios conceptos tributarios y/o ejercicios, no se comprueba una única obligación tributaria, sino varias (tantas como conceptos tributarios y ejercicios), debiendo analizarse los actos interruptivos de la prescripción de forma independiente para cada «obligación tributaria», tal y como exige el artículo 68 de la Ley 58/2003, y no de forma conjunta para todas las obligaciones tributarias comprobadas.

Idéntica conclusión se alcanza si tenemos en cuenta que un procedimiento inspector que afecta a varios impuestos y/o conceptos tributarios concluye, como mínimo, con tantos acuerdos de liquidación como impuestos o conceptos tributarios comprobados. Dado que la liquidación es el acto administrativo que pone fin al procedimiento de inspección, la existencia de varios acuerdos de liquidación denota que no existe un único procedimiento, sino varios procedimientos acumulados.

La separación o desagregación de los plazos de prescripción para los distintos tributos incluidos en el alcance de las actuaciones inspectoras encuentra asimismo respaldo, en nuestra opinión, en diversas sentencias del TS (entre otras Sentencias de 4 de marzo de 2003, RJ 2003/3288, 11 de abril de 2007, RJ 2020, y 30 de abril de 2007, RJ 5812) que afirman que, cuando respecto de un mismo tributo y ejercicio se firma un acta de conformidad y otra de disconformidad, el acuerdo de liquidación tácito derivado del acta de conformidad no impide apreciar una interrupción injustificada de las actuaciones cuando entre la firma del acta de disconformidad y la notificación del acuerdo de liquidación transcurren más de seis meses.

8. A MODO DE CONCLUSIÓN

A lo largo de este artículo hemos expuesto las reflexiones que, en relación con el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, nos suscita la lectura del nuevo Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria. En nuestra opinión se trata de un reglamento en el que subyace una clara intención de poner trabas a la prescripción del derecho a liquidar, en el que existen algunos preceptos cuya compatibilidad con el principio de seguridad jurídica y con los preceptos de la Ley 58/2003 resulta cuestionable, y cuya aplicación práctica dará lugar a una gran conflictividad entre la Administración y los contribuyentes.

LA AMORTIZACIÓN DEL FONDO DE COMERCIO FINANCIERO EN ESPAÑA Y SU PROBLEMÁTICA JURÍDICO-COMUNITARIA. ¿UN NUEVO CASO DE AYUDA DE ESTADO?

MARTA VILLAR EZCURRA

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad CEU San Pablo*

Extracto:

EL presente trabajo tiene por objeto abordar el problema de la deducción del fondo de comercio financiero en los casos de adquisición de participaciones de empresas extranjeras, prevista por el artículo 12.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en cuanto a su posible calificación de ayuda de estado incompatible con el mercado común. Para ello, enmarcando el análisis del tema en el contexto de la actual política de armonización fiscal societaria, y recordando algunos precedentes en los que se han eliminado o modificado medidas fiscales en España por este motivo, se analiza críticamente el criterio seguido por la Comisión para iniciar formalmente un procedimiento encaminado a decidir si existe o no ayuda contraria al Tratado en el caso de la deducibilidad del fondo de comercio financiero. Se trata especialmente la problemática de justificar que la medida es selectiva, la eventual obligación de restituir las ayudas y la posibilidad de invocar el principio de confianza legítima, desde la consideración de la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

Palabras clave: incentivos fiscales, ayudas de estado, armonización fiscal societaria, Derecho comunitario y principio de confianza legítima.

Sumario

1. Consideraciones generales sobre la política de armonización fiscal.
2. Descripción de la problemática jurídica.
3. El fondo de comercio financiero en el Impuesto sobre Sociedades español.
4. Análisis de legalidad desde el control de ayudas de estado.
5. Consecuencias jurídicas: la restitución de las ayudas y la posible invocación del principio de confianza legítima.

Bibliografía.

1. CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE LA POLÍTICA DE ARMONIZACIÓN FISCAL

La política de armonización fiscal se ha llevado a cabo en la Unión Europea mediante directivas aprobadas sobre la base del artículo 93 TCE (antiguo art. 100), previsto para la imposición general a las ventas y consumos específicos, pues ha constituido tradicionalmente el impuesto indirecto el más evidente obstáculo a la realización del mercado interior. En lo que al acercamiento de la imposición societaria se refiere, se ha utilizado la base jurídica del artículo 94 TCE (antiguo art. 100 A) propia de la aproximación de disposiciones que incidan en el establecimiento o funcionamiento del mercado común. Pese a la adopción de directivas de armonización fiscal sobre esta diferente base jurídica, siempre es exigible la unanimidad por parte de los Estados miembros en la toma de decisiones.

Una forma distinta de armonización fiscal es la que surge de la aplicación por parte de las instituciones comunitarias de la regulación en materia de ayudas de Estado que, desde su origen, ha supuesto una forma de control de los incentivos fiscales nacionales. Así lo tiene reconocido el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) cuando considera que el concepto de ayuda es más amplio que el de subvención¹ y que la expresión «bajo cualquier forma» que utiliza el Tratado de la Comunidad Europea (TCE) para establecer la prohibición general de ayudas de Estado² incluye la «ayuda fiscal»³.

A este tipo de armonización «de resultado», visible en la fiscalidad empresarial, se la ha calificado de «armonización fiscal negativa»⁴, en la medida en que provoca que las legislaciones estatales vayan

¹ La Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (STJCE) de 23 de febrero de 1961, asunto C-30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg c. Alta Autoridad de la Comunidad Económica del Carbón y del Acero*, declaró que el régimen comunitario de ayudas estatales abarca no solo las aportaciones patrimoniales positivas del Estado a una empresa, como las subvenciones y demás beneficios directos, sino también cualesquiera otras reducciones de sus cargas financieras. Constituye en nuestros días criterio jurisprudencial consolidado. *Vid.* entre otras, STJCE de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99 (apartado 38); STJCE de 15 de julio de 2004, *España c. Comisión*, C-501/00 (apartado 90) o STJCE de 15 de diciembre de 2005, *Italia c. Comisión*, C-66/02 (apartado 77).

² El artículo 87.1 TCE (anterior art. 92) establece que «salvo que el Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen de falsear la competencia».

³ En efecto, aunque la forma más evidente de ayuda es la positiva (subvenciones a fondo perdido, participación pública en empresas privadas, etc.), la ayuda puede también aparecer en especie (cesión de terrenos, suministro de materiales, energía o bienes de equipo, prestación de servicios de transporte, asesoramiento, etc.) o consistir en una ayuda negativa como son precisamente las ayudas fiscales (Decisión 72/263, de 25 de julio de 1973, DO L 253 de 10 de septiembre de 1973 y STJCE de 15 de junio de 1993, *Matra c. Comisión*, asunto C-255/91) o un aligeramiento de cargas (STJCE de 10 de junio de 1993, *Comisión c. Grecia*, asunto C-183/91) mediante bonificación de intereses de préstamos de terceros, constitución de garantías o avales, compensación de créditos, etc.

⁴ En este caso, la armonización es el resultado de obligaciones impuestas a los Estados de «no hacer» que la Comisión Europea y TJCE se encargan de delimitar. Si bien es cierto que el Derecho comunitario supone un importante correcti-

ajustándose a los parámetros del Derecho comunitario al son que marca la Comisión Europea bajo el control –o más bien, como veremos, con el apoyo– del TJCE.

Paradójicamente, mientras que la armonización fiscal positiva (normativa) constituye un relativo fracaso en el ámbito de la fiscalidad directa, la actuación de la Comisión Europea frente a las ayudas fiscales estatales en forma de incentivos y ventajas ha sido tan decidida que se ha convertido en un verdadero motor indirecto de cambios en la fiscalidad empresarial europea.

Al margen de las críticas por el déficit democrático que supone esta forma de acercar ordenamientos nacionales, no es difícil entender la preocupación de los Estados miembros por el alcance invasor en el ámbito de su soberanía fiscal, ya que, obviamente, se recorta su esfera de autonomía⁵ para diseñar sus sistemas fiscales.

Pues bien, pese a las importantes consecuencias jurídicas, económicas y políticas del tema que nos ocupa, el bloque normativo que constituye el parámetro de legalidad encuentra problemas de concreción y provoca inseguridad jurídica.

La aplicación de las normas comunitarias generales sobre ayudas de Estado está fundamentalmente en manos de la Comisión Europea controlada por el TJCE y con la ayuda de los órganos jurisdiccionales nacionales, que han de cooperar al buen funcionamiento de la política de competencia y descargar de trabajo a las instituciones comunitarias⁶. El control de ayudas fiscales se inserta en una estrategia genérica más amplia, para la que la Comisión Europea ha fijado un «plan de acción»⁷ que garantice a los Estados miembros un marco previsible y permita conceder ayudas estatales orientadas hacia la consecución de los objetivos de la estrategia de Lisboa⁸.

La específica aplicación de la normativa comunitaria sobre ayudas al ámbito estrictamente tributario no comienza a sistematizarse hasta finales de los años noventa, cuando la Comisión Europea hace públicos sus criterios, si bien limitados al ámbito de la fiscalidad directa⁹. En buena medida, el impulso

vo a la posibilidad de utilizar el fin no-financiero o extra-fiscal de los tributos, también la detección de los casos contrarios al sistema de control de ayudas de Estado incompatibles con el mercado común va acercando los sistemas de imposición societaria de los Estados. Un análisis de esta perspectiva puede encontrarse en VILLAR EZCURRA y HERRERA MOLINA [2005].

⁵ La Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 reconoce que «el régimen de ayudas de Estado y de su supervisión por la Comisión Europea constituye una cuestión de suma trascendencia para el Derecho europeo, necesario para la consecución de los propios objetivos del Tratado y representa una importante limitación para la autonomía de las políticas económicas de los Estados miembros» (FJ 14.º).

⁶ La Comunicación de la Comisión de 23 de noviembre de 1995 (DO C 312) sirve de guía en materia de cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y la Comisión en el ámbito de las ayudas de Estado, aunque siempre desde la consideración de que únicamente la Comisión puede decidir si una ayuda de Estado es compatible con el mercado común, esto es, si la autoriza (apartado 8).

⁷ Para el período 2005-2009. Puede consultarse el texto íntegro del plan de acción en el sitio de la Dirección General de Competencia.

⁸ El Consejo Europeo extraordinario de Lisboa, celebrado los días 23 y 24 de marzo de 2000, entendió necesaria la adopción de medidas a largo plazo.

⁹ Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas de 10 de diciembre de 1998 (DO C 384).

se debe a la aprobación del Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas ¹⁰, aunque de forma inmediata responde al compromiso adquirido de elaborar unas directrices relativas a la aplicación de las disposiciones del TCE a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, y a «velar escrupulosamente por que se apliquen con todo rigor las normas relativas a las citadas ayudas» ¹¹.

El Código de conducta pretende atajar las medidas fiscales que influyen de manera significativa –actual o potencialmente– en la radicación de la actividad dentro de la Comunidad, detectando las perniciosas ¹² y fijando las sospechosas, entre las que figuran las que otorguen ventajas solo a no residentes. Aun siendo medida de orden político y no jurídico, compromete a los Estados miembros a informarse mutuamente y a eliminar las medidas perjudiciales, asumiendo la Comisión un papel protagonista y activo en la verificación del compromiso de *statu quo* y desmantelamiento.

Es importante conectar las reglas del tratado con el Código de conducta, pues en él se declara que *«podría entrar en el ámbito de aplicación de lo dispuesto en los artículos 92 a 94 del Tratado sobre ayudas otorgadas por los Estados»* ¹³, de ahí el sentido del compromiso de la Comisión de publicar las directrices para la aplicación de las normas sobre ayudas de Estado a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, compromiso acometido con la publicación de la Comunicación de la Comisión (11 de diciembre de 1998) ¹⁴. Continúa el Código estableciendo que *«el Consejo toma nota asimismo de que la Comisión se compromete a velar escrupulosamente por que se apliquen con todo rigor las normas relativas a las citadas ayudas teniendo en cuenta, entre otras cosas, los efectos negativos de dichas ayudas que queden de manifiesto al aplicar el presente Código. Asimismo, el Consejo toma nota de que la Comisión tiene intención de estudiar o de volver a estudiar cada uno de los regímenes fiscales vigentes y de los nuevos proyectos de los Estados miembros, para garantizar la coherencia e igualdad de trato en la aplicación de las normas y la persecución de los objetivos del tratado»*.

La especial referencia a las ayudas de estado en el Código de conducta permite controlar que los Estados no utilicen sus sistemas impositivos para captar el mayor número posible de inversiones empresariales mediante la concesión de beneficios fiscales y refuerza la aplicación de las reglas del tratado sobre ayudas, atribuyéndolas una función importante para conseguir erradicar las medidas de competencia fiscal perjudicial.

Pero esta loable función no cabe ser interpretada en el sentido de forzar la regla de incompatibilidad contemplada en el artículo 87.1 TCE a efectos de incluir en su ámbito de aplicación medidas

¹⁰ El auge de la competencia fiscal perjudicial posibilitado por la inexistencia de medidas normativas de armonización explica el éxito de medidas de acercamiento de los Estados por la vía de la coordinación de acciones.

¹¹ El apartado 1 de la comunicación citada fundamenta la interacción del Código de conducta y las normas sobre ayudas estatales en que «el código mejorará la transparencia en el ámbito fiscal gracias a un sistema de información mutua entre los Estados miembros y un sistema de evaluación de las medidas fiscales que puedan entrar en su ámbito de aplicación. Las disposiciones del tratado en materia de ayudas estatales con su mecanismo propio contribuirán también a lograr el objetivo de lucha contra la competencia fiscal perniciosas».

¹² Un cierto grado de competencia fiscal es incluso deseable.

¹³ Apartado J.

¹⁴ DOC 98/C 384/C3, DO de 10 de diciembre de 1998.

tributarias de carácter general, pues ello supondría desnaturalizar el régimen comunitario de las ayudas de estado, lo que unido a la armonización que *de facto* se produce por esta vía sin respeto de la regla de la unanimidad de los Estados miembros, tiene por consecuencia «perjudicial» la alteración perversa de las reglas de juego en la toma de decisiones, en detrimento de las reglas jurídicas más básicas que arrancan del principio de seguridad jurídica.

El efecto –perverso– del impulso competencial que el código representa para la Comisión Europea ha sido ya objeto de crítica no solo por saltarse el *iter* legislativo para armonizar la imposición directa legislando por la puerta de atrás ¹⁵, sino porque en muchas ocasiones encuentra apoyo en el TJCE que hace suyos los criterios de la Comisión convirtiendo el *soft law* en *hard law*. Todo ello hasta el punto de calificar la comunicación de la Comisión como paradigma de su poder normativo por cuanto que en ella se fijan las notas distintivas que debe reunir una medida fiscal para conceptuarse como ayuda de Estado incompatible de acuerdo con el ordenamiento jurídico comunitario ¹⁶.

A nuestro modo de ver, las críticas deberían de ir incluso más lejos. La interpretación del tratado ha de hacerse con criterios jurídicos y no políticos y el Código de conducta en definitiva, lo que está haciendo es ordenando u orientando la discrecionalidad de la Comisión al interpretar el tratado hacia el «nuevo» criterio de considerar los efectos perjudiciales de las medidas conforme a las reglas del Código de conducta. ¿Es este acaso un nuevo criterio interpretativo que está siguiendo la Comisión en sus decisiones y que está orientando su fundamentación jurídica a la hora de analizar las medidas que constituyen incentivos en la fiscalidad directa de los Estados? ¿Constituye quizás el supuesto de la amortización del fondo de comercio financiero en España un ejemplo de esta tendencia expansiva de la discrecionalidad de la Comisión?

Lo cierto es que el Código de conducta admite la posibilidad de doble calificación de un supuesto de hecho al reconocer que *«la calificación de medida fiscal perniciosa con arreglo al Código de conducta no afecta a que la medida también pueda ser considerada ayuda estatal. Por el contrario, el análisis de la compatibilidad de las ayudas fiscales con el mercado común deberá hacerse teniendo en cuenta, entre otras cosas, las consecuencias de estas ayudas que pondrá de manifiesto la aplicación del código de conducta»* ¹⁷.

Así pues, el mismo código reconoce que, aunque se trata de dos vías paralelas potencialmente convergentes, representa un reforzamiento de la aplicación de las normas sobre ayudas al campo propiamente tributario al tiempo que el control sobre las ayudas favorece la paliación del fenómeno nocivo de la competencia desleal ¹⁸.

¹⁵ LÜBBIG [2003], FLORINDO [2003], O'BRIEN [2005], MARTÍN LÓPEZ [2006], pág. 242.

¹⁶ MARTÍN LÓPEZ [2006], pág. 239.

¹⁷ Apartado 30 de la comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas.

¹⁸ En la Europa ampliada de 27 miembros, el establecimiento de tipos de gravamen cero o sensiblemente reducidos que caracteriza el Impuesto sobre Sociedades de alguno de los nuevos socios comunitarios, plantea nuevos focos de competencia desleal. Así, Letonia y Lituania cuentan con una alícuota del 15%, mientras Polonia y Eslovaquia han rebajado la fiscalidad de las empresas a un 19%, Hungría aplica un 16%, Chipre un 10% y Estonia solo grava los beneficios distribuidos en forma de dividendos o mecanismos ocultos de reparto. Es esta una realidad a la que la Comunidad debería dar

Más allá de lo reconocible de los textos legales y en las directrices o comunicaciones de la Comisión, no puede dejar de apreciarse también en sus decisiones la presión que en determinados sectores supone la negociación de acuerdos en el marco del GATT, que motiva cambios de criterio para objetar sistemas estatales de beneficios fiscales.

Este ha sido el caso del cuestionamiento de la deducción española a las actividades de exportación regulada en el artículo 37 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS). La Comisión venía considerando este tipo de medidas plenamente compatibles con el mercado común y así se aceptó en su momento un sistema similar existente en Francia antes de 1992 en el que la exención podrá llegar al 50%, el doble previsto en la norma española cuestionada ¹⁹.

La Recomendación de la Comisión, de 22 de marzo de 2006, propuso a España la adopción de medidas entre las cuales estaba la de eliminar gradualmente la deducción ²⁰ y poner fin con efecto inmediato a todas las ayudas a la exportación, con el propósito de suprimir cualquier posible incompatibilidad con los compromisos de la Unión Europea con arreglo a las normas de la OCM. La Dirección General de Tributos, en Resolución de 24 de junio de 2006, acordó que la deducción fiscal no sería aplicable en relación con los actos o negocios jurídicos relativos al establecimiento y la explotación de una red de distribución cuya fecha de adopción o celebración fuera posterior al 21 de marzo de 2006 ²¹, siendo finalmente la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes del Impuesto sobre Sociedades, sobre la Renta de los no Residentes y sobre el Patrimonio la que formalmente adaptó este incentivo al Derecho comunitario. Confesaba su exposición de motivos, tras hacer referencia a la desaparición de la deducción por inversiones en el extranjero en el año 2007, que «con la importante reducción del tipo impositivo y la eliminación de las bonificaciones y deducciones se pretende que la fiscalidad no distorsione la libertad de movimiento de capitales, bienes y servicios» ²².

También es importante destacar que el bloque normativo y el sistema de fuentes comunitarias europeas que constituyen el parámetro de legalidad de los incentivos fiscales nacionales se despliegan a todos los niveles –Derecho originario, derivado y *soft law*– con un apreciable desarrollo sectorial, administrativo y jurisprudencial, constituyendo todo él pieza clave en la construcción dogmática y conceptual de las «ayudas estatales». A las reglas del TCE se unen reglamentos que han posibilitado la uniformización de las reglas procedimentales y han aportado seguridad jurídica en un ámbito donde la práctica de la Comisión y sus decisiones declarando la compatibilidad o incompatibilidad

prioridad y respuesta para que no se invalidaran los esfuerzos realizados hasta el momento a fin garantizar la efectividad del mercado interior.

¹⁹ Al respecto, la Comisión concluyó que el sistema era neutro en relación con la competencia y compatible con las normas sobre el derecho de establecimiento (Decisión 73/263/CEE).

²⁰ Debiendo pasar del 25% al 12% a partir del 1 de enero de 2007 e ir reduciéndose en tres puntos porcentuales cada uno de los años siguientes, de modo que desaparezca totalmente a partir del 1 de enero de 2001.

²¹ Un análisis crítico a la Resolución de la Dirección General de Tributos puede encontrarse en FALCÓN Y TELLÁ [2006].

²² La disposición derogatoria 2.ª deroga, a partir de distintos momentos temporales, la deducción por inversiones para la implantación de empresa en el extranjero. La disposición adicional 1.ª regula el régimen transitorio y la disposición transitoria 23.ª regula el régimen transitorio de la bonificación por actividades exportadoras.

tibilidad con el tratado de las ayudas analizadas, constituían el único criterio previsible para los operadores jurídicos y económicos, afectados por el grado tan alto de discrecionalidad de la Comisión. La ambigüedad de las reglas de juego dotó de sentido a la proliferación del *soft law* en forma de comunicaciones interpretativas de la Comisión, en muchos casos, de carácter sectorial.

No queremos dejar de poner de manifiesto en estas notas introductorias, aunque algo hemos avanzado ya, que en las decisiones de la Comisión al aplicar la normativa sobre ayudas de Estado, la interacción del Código de conducta ha provocado y ha sido causa, en particular, de nuevas interpretaciones sobre la selectividad de las medidas nacionales, que pone de manifiesto una vez más cómo *hard-law* y *soft-law* confunden sus planos en detrimento de reglas claras en la interpretación del tratado, de una correcta aplicación a los incentivos fiscales nacionales y, por ende, en detrimento de la seguridad jurídica, como creemos está ocurriendo en el caso de la amortización del fondo de comercio financiero que permite la norma española del Impuesto sobre Sociedades.

2. DESCRIPCIÓN DE LA PROBLEMÁTICA JURÍDICA

Las restricciones al establecimiento de beneficios fiscales que derivan de la aplicación de las normas comunitarias europeas sobre ayudas de Estado han afectado a España de manera intensa en los últimos años. Sirva de botón de muestra un recordatorio de algunos de los casos más conocidos y de las consecuencias de las decisiones de las instituciones comunitarias.

El régimen de las entidades de la Zona Especial Canaria (ZEC), condicionado por las exigencias de la Comisión Europea, ha quedado limitado, en lo que a imposición directa se refiere, a una reducción de tipos en el Impuesto sobre Sociedades para las empresas de nueva creación, en la que se tiene en cuenta el número de empleos creado²³. Fue la Ley 4/2006, de 29 de marzo, la que añadió a la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias, una disposición adicional 12.^a titulada «incompatibilidad entre ayudas de Estado»²⁴, en virtud de la cual se adaptó el régimen a las más recientes decisiones de la Comisión²⁵.

²³ El Real Decreto-Ley 2/2000 reguló finalmente el régimen de la ZEC después de que la Comisión aprobara el régimen el 4 de febrero de 2000. *Vid.* NÚÑEZ PÉREZ [2001].

²⁴ Esta disposición establece que no resultarán de aplicación las exenciones previstas en los artículos 74 y 75, las bonificaciones establecidas en los artículos 26, 76, y 78, la reducción regulada en el artículo 27, las exenciones y bonificaciones previstas en el artículo 73 ni el régimen fiscal especial previsto en los artículos 42, 43, 44, 45, 48 y 49, en los períodos impositivos en que concurran las siguientes circunstancias: a) que los sujetos pasivos a que se refieren los citados preceptos tengan la condición de mediana o gran empresa de acuerdo con lo dispuesto en la Recomendación 2003/361/CE de la Comisión Europea. Cuando se trate de la exención prevista en el artículo 75, el cumplimiento de este requisito se entenderá referido a los pagadores de los rendimientos de trabajo parcialmente exentos; b) que dichos sujetos pasivos perciban una ayuda de Estado de reestructuración concedida al amparo de lo establecido en la Comunicación 2005/C244/02 de la Comisión Europea; c) que la Comisión Europea no hubiera tenido en cuenta los beneficios fiscales derivados de la aplicación de este régimen cuando tomó su decisión sobre la ayuda de reestructuración. No resultan aplicables las exenciones previstas en los artículos 25, 46, 47 y 50 a las operaciones que hayan determinado la percepción de ayudas de reestructuración en las circunstancias previstas en las letras a), b) y c) anteriores.

²⁵ La Ley incorpora al ordenamiento interno el resultado de la Decisión de la Comisión de 26 de enero de 2005 autorizando prorrogar determinadas ayudas hasta el 31 de diciembre de 2006. En concreto, la que se refiere a la posibilidad de mate-

También los incentivos estatales y forales a las inversiones extranjeras ²⁶ han sido foco de atención permanente por parte de la Comisión Europea. En su Decisión de 31 de octubre de 2000 ²⁷, entendió que en cuanto las ayudas beneficiaban a empresas siderúrgicas CECA establecidas en España, los incentivos eran incompatibles con el mercado común del carbón y del acero. El procedimiento se inició en 1997 ²⁸ al considerar que se apoyaba solo a un grupo concreto de empresas. Por entonces, el artículo 34 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades permitía la deducción por inversiones en la creación de sucursales y establecimientos permanentes en el extranjero; en la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras, en la constitución de filiales; en gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual para el lanzamiento internacional de productos, apertura y prospección de mercados en el extranjero; y gastos de concurrencia a ferias, exposiciones y manifestaciones análogas, incluso las celebradas en España con carácter internacional y, además, fuera del ámbito de la CECA, tal precepto parecía difícilmente compatible con las libertades comunitarias.

Confirmada la Decisión por el TJCE ²⁹, el tribunal apreció que al beneficiar la deducción fiscal solamente «a una categoría de empresas, a saber, aquellas que realizan actividades de exportación y efectúan determinadas inversiones contempladas en las medidas controvertidas», había que entender confirmado «el carácter selectivo de la ventaja de que se trata» ³⁰. Y la misma problemática se planteó posteriormente con el artículo 37 del texto refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por lo que la Recomendación de la Comisión de 22 de marzo de 2006 propuso a España la adopción de medidas, como se ha expuesto anteriormente.

El cuestionamiento ahora por parte de la Comisión del incentivo fiscal previsto en el artículo 12.5 del TRLIS, en vigor desde el 1 de enero de 2002, no comienza formalmente hasta enero de 2007, cuando se solicita a España información para evaluar el alcance y los efectos de tal precepto desde el control de ayudas de Estado incompatibles con el mercado común, información que España aporta. Solicitada y aportada información adicional, la Comisión decide en agosto de 2007 incoar expediente contra España a raíz de la denuncia de un operador privado que solicita quedar en el anonimato e inicia ya formalmente el procedimiento previsto en el tratado.

En definitiva, la Comisión se está planteando si el incentivo fiscal de la norma española que permite deducir el importe del fondo de comercio financiero en adquisición de acciones de empresas extranjeras, constituye una ayuda de Estado incompatible con las normas comunitarias, problemáti-

rializar las dotaciones de la Reserva para Inversiones en Canarias en la suscripción de títulos de deuda pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, de las corporaciones locales canarias o de sus empresas públicas u organismos autónomos, siempre que se destine a financiar inversiones en infraestructuras o de mejora o protección del medio ambiente en territorio canario.

²⁶ El incentivo se posibilitaba por el entonces artículo 34 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades (LIS –modificado por la Ley 13/1996–) y por diversas normas forales (art. 43), y estaba previsto para la realización de actividades de exportación, dando derecho a las empresas a practicar una deducción de la cuota íntegra del 25%.

²⁷ *Vid.* Decisión de 31 de octubre de 2000 relativa a las leyes españolas sobre el Impuesto de Sociedades (DO L 60, de 1 de marzo de 2001).

²⁸ DO C 329, de 31 de octubre de 1997.

²⁹ En Sentencia de 15 de julio de 2004, *España c. Comisión*, asunto C-501/00.

³⁰ Apartado 120. Un estudio sobre la deducción por actividad exportadora y las ayudas de Estado puede encontrarse en MAGRANER y MARTÍN [2005].

ca que procedemos a exponer en lo que se refiere al mismo concepto genérico de ayuda, de ayuda incompatible, a cuestiones procedimentales y a los efectos jurídicos a destacar.

El TCE prevé (arts. 87 y ss.) un concepto amplio de ayuda sustentado en la concurrencia de determinados requisitos: un principio general de incompatibilidad con el mercado común –por tanto, una regla general de prohibición–; un conjunto de excepciones de ayudas compatibles *ope legis* o susceptibles de declaración de compatibilidad por motivos tasados y unas reglas procedimentales para posibilitar la acción de control de las instituciones comunitarias con principal protagonismo de la Comisión Europea. Por su parte, el Reglamento 659/1999 del Consejo, de procedimiento en materia de ayudas ³¹, define, entre otros ³², los conceptos de ayuda nueva, ayuda existente y ayuda ilegal ³³, y es especialmente importante por regular el sistema de recuperación de ayudas ³⁴ y el plazo de prescripción que se fija en diez años desde la concesión de la ayuda ³⁵. Debe advertirse que la prescripción se centra exclusivamente en la recuperación de las ayudas y no en la declaración de ilicitud o incompatibilidad ³⁶, lo que significa que, aunque la Comisión no pueda instar la recuperación por haber transcurrido el plazo de prescripción, sí puede apreciar que la ayuda en cuestión es una ayuda otorgada ilegalmente o pronunciarse sobre su compatibilidad. De otro lado, la posibilidad de que se interrumpa el cómputo de la prescripción por cualquier acción emprendida por la Comisión o por un Estado miembro a petición de la Comisión y que esté relacionada con la ayuda ilegal ³⁷ hace que la configuración de la prescripción en materia de ayudas presente unos contornos tan extensos que dotan a la potestad de la Comisión de una fuerza extensiva ilimitada, como confirman los pronunciamientos del Tribunal Comunitario ³⁸.

La Comunicación de la Comisión sobre ayudas y fiscalidad directa de las empresas ha sido pieza clave para aclarar e impulsar el control de compatibilidad de las ayudas fiscales en impuestos directos con las normas del tratado. Desde su publicación, la Comisión ha seguido en el análisis de las ayudas estatales los criterios allí enunciados, que suele acoger el mismo Tribunal de Justicia como parámetro su fundamentación jurídica.

Es importante resaltar si bien puede plantearse la problemática jurídica a propósito de un incentivo fiscal estatal en cualquier momento; en este caso particular, la decisión de iniciar expediente surge formalmente con posterioridad a la formulación de distintas preguntas parlamentarias, lo cual

³¹ DO L 83, de 27 de marzo de 1999.

³² Como es el caso de la definición de régimen de ayudas, ayuda individual, ayuda aplicada de manera abusiva, parte interesada, etc.

³³ *Id.* artículo 1.º.

³⁴ *Id.* artículo 14.

³⁵ *Id.* artículo 15.

³⁶ RODRÍGUEZ MIGUEZ Y PARDO SILVA [2006].

³⁷ Posibilidad reconocida en el apartado 2.º del artículo 15 del Reglamento.

³⁸ De la STJCE de 6 de octubre de 2005, *Scott c. Comisión*, asunto C-276/03 y de las Sentencias del Tribunal de Primera Instancia dictadas el 10 de abril de 2003, en los asuntos T-366/00 y T-369/00, *Scott SA c. Comisión*, se extraen conclusiones interesantes sobre la posible acción interruptiva del cómputo de la prescripción: las peticiones de información de la Comisión no constituyen de manera automática una acción interruptiva, pero no puede exigirse que las acciones emprendidas por la Comisión sean notificadas a los beneficiarios de las ayudas.

es importante no solo como mismo antecedente a considerar, sino por los efectos jurídicos que pudieran generar las respuestas de la Comisión en términos de eventuales expectativas legítimas de amparo de legalidad, invocables por los afectados por la eventual decisión de la Comisión.

Así, mediante la pregunta escrita E-4772/05, Sharon BOWLES (ALDE) cuestiona la compra por parte de Telefónica de O2 y la medida fiscal española sobre el fondo de comercio financiero, a lo que la Comisión contesta, tras recordar su criterio sobre las ayudas de estado y el especial criterio de la selectividad, que, de acuerdo con la información que posee, parece que la norma española se aplica a las empresas españolas independientemente de su tamaño, sector o forma legal y al margen de su propiedad privada o pública porque constituye una regla de depreciación general. En consecuencia, entienden de la Comisión que no parece que la norma española caiga en el ámbito de aplicación de las reglas sobre ayudas de Estado, pero que está abierta a investigar cualquier información que llegue a su conocimiento indicativa de lo contrario. De otro lado, por medio de la pregunta escrita E-4431/05, Eric MEIJER (GUE/NGL) dirige a la Comisión siete preguntas muy concretas sobre la incidencia de la normativa fiscal española en las elevadas ofertas de empresas españolas en el traspaso de las acciones del Estado francés en empresas francesas de autopistas de peaje. En ellas, informa a la Comisión que las ofertas de las empresas españolas Abertis, Cintra y Sacyr Vallermoso se sitúan entre un 15 y un 18% por encima de las de otras sociedades. La Comisión contesta que no puede confirmar que las ofertas españolas se deban a que la normativa fiscal sobre amortización del fondo de comercio financiero permita desgravaciones en plazos más breves que los que han de respetar empresas francesas o italianas, pero sí que, de acuerdo con la normativa nacional, se trata de normas generales de depreciación que no entran en el ámbito de aplicación de las ayudas de Estado. No obstante, contesta la Comisión que está examinando los incentivos fiscales españoles a las inversiones para la exportación que, a su juicio, pueden ser consideradas ayudas en el sentido del artículo 87.1 del Tratado y negociando con las autoridades españolas la adaptación de estos incentivos a los parámetros comunitarios.

Finalmente, en la pregunta escrita P-5509/06, David Martin, diputado del Parlamento Europeo por el PSE, se quejó a la Comisión de la OPA hostil mediante la compra de acciones del generador y distribuidor británico de energía Scottish Power por parte de Iberdrola, productor español de energía, por entender que se habría beneficiado irregularmente de una prima fiscal aplicable a la adquisición. Solicitaba el examen por parte de la Comisión de los problemas de competencia por control de concentraciones entre empresas. La Comisión, por decisión de 26 de marzo de 2007, declaró la compatibilidad con el mercado común en relación con el Reglamento de concentraciones y en este momento, la aportación de datos por parte de Iberdrola permitió estimar el posible valor actual neto del incentivo fiscal entre 1.000 y 1.500 millones de euros.

De la postura de la Comisión en sus respuestas a las preguntas parlamentarias se deduce que, en principio, no consideraba la norma fiscal española ayuda de estado por ser medida selectiva sino más bien una medida fiscal general en materia de amortización.

Pese a ello, la Comisión ha iniciado el procedimiento formal de investigación de conformidad con el artículo 88 apartado 2 del TCE con relación al régimen previsto en el artículo 12.5 del TRLIS, considerando a priori que permite un régimen fiscal excepcional que favorece la adquisición de participaciones significativas en empresas extranjeras por parte de empresas españolas y recordando

tanto el efecto suspensivo del artículo 88, apartado 3 del TCE como el artículo 14 del Reglamento 659/1999 del Consejo que prevé que toda ayuda concedida ilegalmente podrá recuperarse de su beneficiario.

3. EL FONDO DE COMERCIO FINANCIERO EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES ESPAÑOL

Sin duda, la norma fiscal española que permite deducir el fondo de comercio financiero, bajo la rúbrica «correcciones de valor: pérdida del valor de los elementos patrimoniales», constituye un incentivo para que las empresas españolas adquieran acciones de empresas extranjeras, pero como ocurre en líneas generales con todas aquellas medidas que alivian la carga financiera de las empresas.

El artículo 12.5 del TRLIS permite deducir de la base imponible del impuesto el fondo de comercio financiero, que resulta de la adquisición de acciones de una empresa extranjera, en tramos anuales iguales, durante los 20 años siguientes a su adquisición. Según los principios generales en materia de contabilidad, el fondo de comercio constituye la diferencia entre el precio de adquisición y el valor real de los activos tangibles e intangibles de la empresa, menos los pasivos. El fondo de comercio incluye el fondo de comercio financiero, representado por la diferencia entre el coste de adquisición de la participación en el capital o los fondos propios de una entidad y el valor teórico contable de la misma que no sea imputable a plusvalías tácitas de los bienes y derechos identificables de la entidad adquirida.

El precepto cuestionado establece la determinación del importe a deducir y las condiciones para disfrutar de este incentivo: ostentar una participación de al menos el 5% durante un período mínimo de un año, que la empresa extranjera esté sujeta a un impuesto similar que se presume si existe convenio de doble imposición y que los ingresos de la misma procedan de una actividad empresarial estableciéndose esta circunstancia en virtud de presunciones legales. En síntesis, la ventaja consiste en una rebaja fiscal proporcional a una parte del precio de adquisición pagado por la participación comprada durante los veinte años siguientes a la adquisición.

La posibilidad que ofrece esta disposición evita la limitación impuesta por el artículo 12.3 de la ley española a la deducibilidad de la depreciación mediante la diferencia de valores teóricos inicial y final de la participación, disposición que impide que sea deducible, en principio, la amortización del fondo de comercio incorporado en el precio de adquisición (esto es, el fondo de comercio financiero), con independencia de que contablemente pueda amortizarse indirectamente a través de la dotación de la provisión. En todo caso, los ajustes positivos que el sujeto pasivo haya realizado como consecuencia de la amortización del fondo de comercio financiero son tratados como diferencias temporales que se recuperan mediante un ajuste negativo de igual importe cuando se transmita la participación.

En los supuestos de adquisición de empresas, pueden diferenciarse en el total del precio de adquisición partidas distintas. De un lado, la parte que se corresponde con el valor teórico de la participación, de otro, la parte correspondiente a las plusvalías tácitas en los elementos patrimoniales de

dicha entidad y, por último, la parte imputable al fondo de comercio de la entidad participada. Al cierre del ejercicio es cuando se determinará si el valor de la participación se ha depreciado o no al objeto de computar, en su caso, la correspondiente provisión contable. Para ello se ha de comparar el precio con el valor teórico de la entidad participada, la plusvalía tácita y el fondo de comercio existente en ese momento, considerando la depreciación imputable a dicha plusvalía y al fondo de comercio producido con ocasión de la adquisición de la participación en la entidad extranjera.

De esta manera, cuando la suma de estas tres partidas sea inferior al precio de adquisición de la participación, la diferencia debe computarse contablemente como gasto mediante la dotación de la correspondiente provisión por depreciación de esa inversión financiera, provisión que es fiscalmente deducible, solo por la parte que se corresponda con la diferencia negativa de valores teóricos final e inicial de la entidad participada. Esto significa que no es deducible la parte de provisión que se corresponda a la depreciación de las plusvalías tácitas incorporadas en los activos de la entidad participada ni la depreciación del fondo de comercio de esta última entidad.

Si bien el régimen fiscal previsto en el artículo 12.5 del TRLIS excepciona las reglas anteriores por la parte referida a la depreciación imputable al fondo de comercio incorporado en el precio de adquisición de la entidad participada no residente, no es menos cierto que el artículo 11.4 del TRLIS establece una regla semejante para las combinaciones de negocios. Dado que las fusiones transfronterizas ofrecen dificultades³⁹ y un riesgo adicional sobre las internas, parece lógico que el artículo 12.5 del TRLIS promueva la posibilidad de que se realicen operaciones semejantes desde una perspectiva económica.

4. ANÁLISIS DE LEGALIDAD DESDE EL CONTROL DE AYUDAS DE ESTADO

El análisis de legalidad de la medida española ha de efectuarse desde el bloque normativo comunitario, pese a que en los últimos años es observable que el juicio de legalidad se hace siguiendo fielmente la pauta interpretativa de la específica Comunicación de la Comisión de 1998. En ella, se parte de que la regla general de incompatibilidad del párrafo primero del artículo 92 TCE (actual 87 TCE) es aplicable a las «ayudas fiscales» y apoyándose en la jurisprudencia del TJCE, se identifican los criterios que sirven para detectar que estamos ante una ayuda⁴⁰ como sigue: la medida debe ofrecer a sus beneficiarios una *ventaja* que aligere las cargas que, por regla general, gravan su presupuesto, debe ser concedida por el Estado o mediante *fondos públicos*, debe *afectar a la competencia y a los intercambios* entre los Estados miembros, entendiéndose que el mero hecho de que la ayuda consolide la posición de una empresa frente a las competidoras repercute sobre los intercambios, al margen de la cuantía, el tamaño del beneficiario o de que la actividad exportadora sea mayoritariamente fuera de la Comunidad. Y por último, la medida debe ser específica o *selectiva*, esto es, debe favorecer a determinadas empresas o producciones pudiendo estar justificada «por la naturaleza o economía del sistema», en cuyo caso no sería calificada de ayuda de Estado.

³⁹ Y en muchas ocasiones no son posibles.

⁴⁰ *Vid.* apartados 9 a 12.

La Comunicación distingue los conceptos de ayudas estatales y medidas generales⁴¹ del modo que sigue: *«en principio, las medidas fiscales abiertas a todos los agentes económicos que actúan en el territorio de un Estado miembro constituyen medidas generales. Deben estar realmente abiertas a cualquier empresa sobre la base de la igualdad de acceso y su alcance no puede ser reducido de facto, por ejemplo, a causa de la discrecionalidad del Estado en su concesión o debido a otros factores que puedan restringir su efecto práctico. Esta condición no limita, sin embargo, la capacidad de los Estados miembros para escoger aquella política económica que juzguen más apropiada y especialmente para repartir como estimen oportuno la carga fiscal impuesta sobre los diferentes factores de producción»*, concluyendo que *«conviene determinar, en primer lugar, el régimen común aplicable»* y examinar, a continuación, si la excepción a este régimen común está justificada por *«la naturaleza o la economía del sistema fiscal»* del Estado miembro implicado, evaluando así la existencia de ayudas fiscales.

Sobre el criterio de selectividad o especificidad –uno de los más problemáticos– entiende⁴² que la medida será selectiva si tiene principalmente por efecto favorecer a uno o varios sectores de actividad, favorecer exclusivamente a los productos nacionales exportados, al conjunto de sectores sometidos a la competencia internacional, o a determinadas formas de empresa, funciones o tipos de producción, aunque en determinados casos es posible que se admita su compatibilidad con el mercado interior.

La Comisión dispone de amplias facultades para autorizar una ayuda fiscal que, en principio, sería incompatible (párrafo 3.º art. 87 del TCE), precisando la Comunicación algunos criterios dirigidos a orientar su propia discrecionalidad⁴³. Así, se afirma el hecho de que una medida se califique de competencia fiscal perniciosa con arreglo al Código de conducta no solo no excluye que se trate de una ayuda de Estado prohibida, sino que puede servir de criterio para llegar a esta conclusión.

Por lo que se refiere a los procedimientos, los Estados miembros tienen la obligación de notificar a la Comisión los proyectos de concesión o modificación de ayudas fiscales, de manera que si se ejecuta la ayuda sin notificación a la Comisión y se constata que no hay posibilidad de acogerse a las excepciones, se exigirá que el Estado miembro la recupere, salvo que esta exigencia de recuperación sea contraria al principio de la confianza legítima.

Cabe recordar que para el TJCE las ayudas se definen por sus efectos no por sus causas⁴⁴, que una deducción fiscal concedida a determinadas empresas constituye una ayuda estatal al colocar a los destinatarios en una situación económica más favorable que otros contribuyentes⁴⁵, que al valorar las ayudas la Comisión debe considerar todos aquellos factores que incidan directa o indirectamente⁴⁶ y

⁴¹ Vid. apartados 13 a 16.

⁴² Vid. apartados 17 a 20.

⁴³ Vid. apartados 28 a 33.

⁴⁴ SSTJCE de 12 de diciembre de 2002, *Comisión c. Bélgica*, asunto C-5/01 y de 15 de julio de 2004, *España c. Comisión*, asunto C-501/00.

⁴⁵ STJCE de 15 de marzo de 1994, *Banco Exterior de España c. Ayuntamiento de Valencia*, asunto C-387/92, apartado 14.

⁴⁶ STJCE de 25 de junio de 1970, *Francia c. Comisión*, asunto C-47/69.

que no toda diferencia de trato es automáticamente una distinción selectiva que carezca de toda justificación, pues si un incentivo fiscal es exigencia de los principios de justicia tributaria, resultará legitimado por la naturaleza o economía del sistema. Por ello, la medida debe ser examinada en el contexto de la legislación interna de cada Estado y solo de este modo podrá valorarse su compatibilidad, o no, con el mercado común ⁴⁷.

Expuestos pues los criterios, veamos en qué medida el incentivo fiscal de la norma española pasa el test del control de las ayudas de estado. Recordemos que la medida de la que hablamos entra en vigor en el año 2002 y tiene por efecto permitir la amortización del fondo de comercio financiero con el límite de la veintea parte, limitándose a las participaciones en entidades no residentes siempre y cuando las rentas procedentes de las participaciones puedan acogerse al régimen de exención, para lo que deben cumplirse determinadas condiciones que ya han sido expuestas.

Es importante tener como referencia que existe una norma similar en el ordenamiento austriaco ⁴⁸, justo con la problemática contraria: solo se aplica a la adquisición de participaciones en empresas austriacas, de manera que lo que en ella se cuestiona es si puede ser contraria al tratado por discriminatoria y obstaculizadora de la libertad de establecimiento.

La Comisión analiza la norma española siguiendo los pasos marcados por el apartado 16 de su Comunicación, según el cual *«conviene determinar, en primer lugar, el régimen común aplicable. A continuación, debe examinarse si la excepción a este régimen o las diferencias del mismo están justificadas por la naturaleza o economía del sistema fiscal, es decir, si se derivan directamente de los principios fundadores o directivos del sistema fiscal del Estado miembro en cuestión. De no ser así, serían constitutivas de ayuda estatal»*.

Antes de analizar críticamente el juicio que hace la Comisión de la medida española, hay dos aspectos del tema que querría destacar. En primer lugar, la dificultad –no solo en este caso sino en muchos otros– de determinar en nuestros días cuál es «el régimen común aplicable» en un contexto normativo plagado de excepciones a la regla general, cada una de ellas amparada en una causa legítima en términos jurídicos, de oportunidad económica, y/o de decisión política, y sujeta a requisitos y condiciones particulares, panorama que cuestiona también en nuestros días la misma existencia clara de lo que tenga cabida en el concepto de «naturaleza o economía del sistema», más allá de lo que clásicamente se imputa a un sistema fiscal racional.

De otro lado, la tendencia observable a prejuzgar el criterio de la «selectividad» de la medida exportando criterios propios del Código de conducta, en otras palabras, la tendencia a identificar como selectiva la medida sospechosa de generar competencia fiscal perjudicial, como es el caso de las medidas que favorecen la exportación.

⁴⁷ STJCE de 14 de abril de 2005, *AEM SpA y AEM Torino SpA*, asuntos acumulados C-128/03 y C-129/03.

⁴⁸ El artículo 9 de su Ley de imposición societaria (KStG), que prevé desde el año 2004 una posibilidad semejante de amortización pero, a diferencia de lo que ocurre con el caso español, se reserva para la adquisición de acciones de sociedades austriacas y se plantea si se trata, por esta razón, de una medida discriminatoria y contraria al derecho de establecimiento.

El criterio de la Comisión Europea de considerar como medidas selectivas las que supongan una desviación respecto al sistema normal de tributación del país ⁴⁹ (método de derogación ⁵⁰) pretende distinguir la estructura tributaria general de las derogaciones o tratamientos sustancialmente diferentes, pero si bien es claramente identificable la estructura tributaria general, ¿es tan clara la referencia del punto de partida a contrastar, en otras palabras, el marco de referencia? La selectividad viene además planteando numerosos problemas de concreción al hilo de los pronunciamientos más recientes. Así, el caso Azores ⁵¹ considera novedosamente el grado de autonomía de las autoridades infraestatales como parámetro para apreciar si una medida fiscal regional es o no selectiva ⁵², afirmándose que «la determinación del marco de referencia reviste especial importancia en el caso de las medidas fiscales, puesto que la propia existencia de una ventaja solo puede apreciarse en relación con una imposición considerada «normal». El tipo impositivo normal es el vigente en la zona geográfica que constituye en marco de referencia y a este respecto, «el marco de referencia no debe necesariamente coincidir con el territorio del Estado miembro considerado, de tal modo que una media que conceda una ventaja en solo una parte del territorio nacional no pasa por este simple hecho a ser selectiva en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1» ⁵³.

Otros casos como el de *Laboratorios Boiron* ⁵⁴ y *British Aggregates Association* ⁵⁵ contienen también aportaciones de interés a la vez que ofrecen aspectos de análisis que crean nuevas ambigüedades y contradicciones ⁵⁶. En el caso *Boiron* se definieron estándares complicados de beneficios ⁵⁷, al hilo del enjuiciamiento de un impuesto a las ventas de medicamentos que no gravaba a los distribuidores y sí a los productores. El TJCE exigió entonces conocer el coste de los competidores para probar que la no sujeción al impuesto de las empresas distribuidoras compensa por exceso dicho coste y por tanto, constituye una ayuda ⁵⁸, mientras que en el asunto *British Aggregates Association* se aportó luz al sentido de la «lógica interna de los sistemas fiscales», aclarando que no permite a los Estados ir más allá del objetivo de la protección ambiental ⁵⁹.

Veamos a continuación las consideraciones que hace la Comisión Europea sobre el régimen fiscal español del fondo de comercio financiero, siguiendo las pautas enunciadas anteriormente.

⁴⁹ Apartado 16 de su Comunicación [1998].

⁵⁰ Vid. MARTÍNEZ CABALLERO y RUIZ-ALMENDRAL [2006], pág. 599. En el *Sexto Informe sobre ayudas estatales al sector de fabricación y algunos otros sectores en la Unión Europea*, declaró la Comisión que «una desviación de la estructura general o estándar del sistema tributario, que da lugar a un tratamiento favorable de actividades particulares o de grupos de contribuyentes» constituye ayuda de Estado [COM (98) 417, pág. 72]. En este informe se citan como gastos fiscales los incentivos que favorecen a áreas en vías de desarrollo de parte de un Estado miembro.

⁵¹ STJCE de 6 de septiembre de 2006, *República Portuguesa (Azores) v. Comisión*, asunto C-88/03.

⁵² Hasta entonces la Comisión prácticamente equiparaba las ayudas regionales a las selectivas.

⁵³ Apartados 56 y 57.

⁵⁴ Sentencia de 7 de septiembre de 2006, *Laboratoires Boiron v. ACOSS*, asunto C-526/04.

⁵⁵ Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 13 de septiembre de 2006, *British Aggregates Association v. Comisión*, asunto T-210/02.

⁵⁶ NICOLAIDES (2007), pág. 43.

⁵⁷ Vid. especialmente, apartado 37. El beneficio fiscal en este caso pretendía restaurar el equilibrio competencial en un impuesto directo a las ventas, que en sí mismo era considerado ayuda.

⁵⁸ Apartado 47.

⁵⁹ NICOLAIDES (2007), pág. 48. Vid. apartado 107 de la sentencia.

A juicio de la Comisión, la norma fiscal española constituye una ventaja económica que viene a consistir en una reducción del 20,6% del importe del fondo de comercio financiero en los veinte años siguientes a su adquisición ⁶⁰, puesto que excepciona la lógica y el régimen contable y fiscal por referencia al régimen común aplicable respecto a los principios contables (art. 12.3 del TRLIS sobre las deducciones por depreciación contable en el ejercicio fiscal) y al permitir consignar el fondo de comercio financiero sin que sea necesario el control o fusión entre empresas ni la consolidación de cuentas (art. 11.4 del TRLIS).

Al respecto, puede oponerse que los parámetros de «lógica» y «régimen general» que se han tenido en cuenta no son precisamente las normas generales del impuesto sino las que recogen excepciones mismas a esas normas generales, cada una de las cuales contempla sus propios requisitos de aplicación, especialmente, las que se refieren al régimen de fusión y consolidación de cuentas, de manera que además pueden hacer más difícil a las empresas llegar a beneficiarse del incentivo previsto en la norma ⁶¹. No obsta a esta conclusión el que se trate de una ventaja temporal que se recupera cuando se vendan las participaciones adquiridas.

Se considera, en segundo lugar, que la medida implica el uso de recursos de Estado, puesto que se renuncia a esta parte de ingresos.

Respecto a la selectividad, la Comisión considera que la medida parece selectiva porque favorece a determinadas empresas o producciones, perteneciendo las empresas beneficiarias a una categoría específica, por «la aplicación de derecho o de hecho» de los criterios previstos en el régimen en cuestión. Supone este juicio la consideración de que en la aplicación de la norma española se da una selectividad de hecho, pero la asimilación que se hace entre empresas españolas que adquieren empresas extranjeras y grandes empresas (que consiguen acceder a participaciones significativas) no parece correcta, pues la medida española está abierta a todo tipo de empresas e inversiones con independencia de su tamaño, siendo a nuestro juicio, por tanto, una medida general no selectiva, como de otro lado ha venido considerando la Comisión al contestar las preguntas parlamentarias.

Argumenta también la Comisión, en el expediente abierto, la selectividad de la medida en que no se conceden las mismas ventajas directas para las inversiones similares en empresas españolas y se limitan a empresas extranjeras, favoreciendo la exportación. Esta es a nuestro parecer una de las argumentaciones que suscitan mayores críticas, pues se utiliza como criterio de selectividad tanto el principio de no discriminación –al argumentarse por referencia a las inversiones en empresas españolas–, cuando es doctrina reiterada que se admite la discriminación inversa por el Derecho comunitario, como el hecho de que la medida sea sospechosa en los términos del Código de conducta.

⁶⁰ El cálculo se hace sobre la base de una adquisición en el año 2002 y teniendo en cuenta la actual estructura de tipos del impuesto.

⁶¹ Esta dificultad puede resultar no solo de la imposibilidad de cumplir las condiciones impuestas normativamente para acceder a los beneficios fiscales, sino de los temores de lo que la administración vaya a considerar que constituye o no motivo económico válido.

Rechaza, de otro lado, que la medida esté justificada por la lógica del sistema. La Comisión no es receptiva a que la medida se fundamenta en el principio de neutralidad que pretende aproximar el régimen fiscal de adquisiciones directas e indirectas de empresas, por entender que se trata de situaciones objetivamente diferentes al reservarse la medida cuestionada a la adquisición de participaciones significativas y, además, afirma que la medida no es necesaria ni proporcional.

Constata a continuación que la medida falsea la competencia y los intercambios entre Estados, siendo el mercado de referencia el de adquisición de empresas y afirma que no son aplicables los supuestos previstos en el TCE sobre posible compatibilidad de la medida.

En definitiva, todo parece apuntar a que la Comisión se orienta a considerar la norma española como una ayuda de estado, aunque su argumentación es especialmente cuestionable en lo que al criterio de selectividad se refiere. Es interesante mencionar el precedente del caso italiano «*Misura per la regolarizzazione dell'economia somersa*» pues en el análisis que efectuó la Comisión, se consideró que las medidas italianas de amnistía fiscal no eran medidas selectivas, sino generales, al aplicarse a todas las empresas, a todos los sectores y en todo el territorio italiano, y, en consecuencia, no constituían ayudas de Estado ⁶², argumentación coincidente en la contestación a las preguntas parlamentarias a propósito de la norma española sobre deducción del fondo de comercio financiero.

En todo caso, la decisión final que se adopte sobre el tratamiento del fondo de comercio financiero de las participaciones en entidades no residentes en el Impuesto sobre Sociedades español, controlable eventualmente por parte del TJCE, estará condicionada por la ya abundante jurisprudencia en materia de ayudas de estado de carácter fiscal y requerirá un meticuloso deslinde entre lo que sean medidas selectivas y regímenes especiales; en otras palabras, requerirá valorar si el artículo 12.5 de la norma española constituye una simple medida de estímulo a la inversión en cierto tipo de activos empresariales o si, por el contrario, forma parte de un conjunto normativo coherente regulador de la tributación de las participaciones en el capital de entidades extranjeras en el que no prevalece la finalidad incentivadora.

5. CONSECUENCIAS JURÍDICAS: LA RESTITUCIÓN DE LAS AYUDAS Y LA POSIBLE INVOCACIÓN DEL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA

La consecuencia jurídica inmediata de seguir la Comisión con la apreciación que ha puesto de manifiesto y que ya ha anunciado públicamente de considerar ayuda incompatible, la deducibilidad del fondo de comercio financiero, es el riesgo de que el procedimiento concluya con una decisión positiva que obligue a España a modificar la norma declarada incompatible y que tenga por consecuencia la solicitud de restitución de las ayudas. En cualquier caso, conviene precisar que la decisión

⁶² Vid. COM [2001] 3455fin, 13 de noviembre de 2001, asunto N674/2001 (apartados 13, 15 y 16).

de restitución de la Comisión se dirige al Estado y no constituye título ejecutivo contra los perceptores de las ayudas en el sentido del artículo 256 del TCE, no siendo obligatorio motivar o razonar la orden de devolución de las ayudas por estar esta prevista normativamente.

Ahora bien, una eventual decisión de la Comisión en este sentido no podría desconocer las legítimas expectativas amparadas por el principio de confianza legítima o por otros principios generales de Derecho comunitario y es preciso que, si este fuera el caso, la decisión contemple medidas transitorias de adaptación de la normativa nacional para garantizar tal respeto al Derecho comunitario.

El hecho de que el mismo Reglamento 659/99 establezca en su artículo 14 una excepción para el caso en que la exigencia de restitución de la ayuda fuera contraria a un principio general de Derecho comunitario obliga a estudiar esta línea de defensa desde el principio de confianza legítima tan elaborado desde el plano comunitario europeo.

Sobre el principio de seguridad jurídica y confianza legítima han corrido ríos de tinta, si bien el Tribunal comunitario ha sido enormemente restrictivo en sus planteamientos al admitirlo en materia de ayudas de estado, exigiendo siempre la máxima diligencia a los beneficiarios de las ayudas. Así, es doctrina reiterada del TJCE que las empresas beneficiarias de una ayuda solo pueden depositar confianza legítima en su validez si se ha concedido con observancia del procedimiento previsto en el tratado, pudiendo todo agente económico diligente comprobar, en circunstancias normales, si ha sido observado dicho procedimiento. De tal manera que, cuando se ejecuta una ayuda sin notificación previa a la Comisión, el beneficiario no puede, en ese momento, depositar una confianza legítima en la legalidad de la concesión de la misma ⁶³.

El problema que se da en la práctica es que el beneficiario suele confiar en el caso de las medidas de tipo fiscal, que si se introduce un incentivo en el Impuesto sobre Sociedades sin notificar la propuesta normativa a la Comisión, es precisamente por la convicción de que no se trata de una ayuda de estado. En este tipo de situaciones es posible para el particular invocar la norma comunitaria ante los tribunales internos, pues este tipo de ilegalidad es objeto de la protección de la «invocabilidad» al predicarse de la norma que exige la notificación de las ayudas, el efecto directo. El TJCE es, sin embargo, tajante al afirmar que ni el Estado ni el beneficiario pueden invocar el principio de seguridad jurídica a fin de impedir la devolución de la ayuda, por el riesgo de que se provoque un contencioso interno al poder preverse este desde el momento en que se ejecuta la ayuda ⁶⁴.

⁶³ STJCE de 11 de noviembre de 2004, *Demesa y Ramondín*, asuntos acumulados C-183/02 P y C-187/02 P y asuntos acumulados C-186/02 P y C-188/02 P.

⁶⁴ STJCE de 15 de diciembre de 2005, *Unicredito Italiano SpA y agencia delle Entrate, Ufficio Genova I*, asunto C-148/04. En este asunto afirma el TJCE que no puede sostenerse válidamente que la recuperación de la ayuda vulnere el principio de confianza legítima por el hecho de que los bancos afectados hubieran tenido en cuenta la ayuda otorgada en concepto de reducción impositiva en su apreciación de la viabilidad de las operaciones que realizaron, pues la recuperación de una ayuda otorgada al margen del procedimiento establecido es un riesgo previsible para el operador beneficiario de la misma.

Un precedente interesante a considerar es el de los centros de coordinación establecidos en Bélgica ⁶⁵, en el que se apreció por parte del TJCE la necesidad de atender a la confianza legítima en los términos que a continuación se indican. Bien es verdad que se trataba –a diferencia del español– de un caso en el que el cambio de apreciación de la Comisión a la hora de valorar la medida en cuestión se formalizó en decisiones –no en respuestas a preguntas parlamentarias–, de manera que si en una primera decisión se entendió que no había ayuda, posteriormente se consideró lo contrario debido a la evolución del mercado común, dándose la circunstancia añadida de que el Consejo ECOFIN fundamentó la nueva decisión de la Comisión, pero no en los términos temporales que esta acogió, provocando que las autoridades belgas se pronunciaran públicamente generando expectativas de mantenimiento del régimen fiscal. Esta circunstancia «añadida» no se tuvo, sin embargo, en cuenta por el TJCE al no ser las conclusiones del Consejo ECOFIN jurídicamente vinculantes sino actos que expresan una voluntad de naturaleza política ⁶⁶. En todo caso, esta afirmación del tribunal hace previsible que en mucha menor medida se considerarían generadoras de una expectativa legítima las respuestas de la Comisión a las preguntas parlamentarias escritas sobre la deducibilidad fiscal del fondo de comercio financiero. Ahora bien, no debe dejar de plantearse tal posibilidad por cuanto que en la misma Decisión de 2003 declarativa de incompatibilidad del régimen fiscal de los centros de coordinación en Bélgica, se reconocieron los derechos de los beneficiarios afectados por la Decisión de 1984 y, en cierta medida, que las respuestas a preguntas parlamentarias pueden crear legítima confianza en que el régimen no constituía infracción a las normas del tratado en materia de ayudas estatales ⁶⁷.

Recuerda el Tribunal en el caso de los centros de coordinación belgas, su reiterada doctrina sobre la regla de que para aceptar la invocabilidad de este principio debe desprenderse de la situación que una institución comunitaria ha hecho concebir esperanzas fundadas de legalidad ⁶⁸ y de que aun dándose esta circunstancia, un interés público imperativo puede oponerse a la adopción de medidas transitorias para situaciones nacidas antes de la entrada en vigor de la nueva normativa, pero cuya evolución no hubiera llegado a su término ⁶⁹. Pero a falta de interés público imperativo, si la Comisión no acompaña la supresión de una normativa con medidas transitorias destinadas a proteger la confianza que el operador podía legítimamente tener en la normativa comunitaria, infringiría una norma jurídica superior ⁷⁰.

No es dato insignificante el que la normativa belga relativa al régimen fiscal de los centros de coordinación figurara entre las medidas fiscales nacionales afectadas por los trabajos del Consejo en materia de competencia fiscal perniciosa, ni el que supusiera claramente excepciones al régimen fiscal común en relación con varios aspectos (exención de retención para tales centros, no sujeción a los derechos de registro, determinación a tanto alzado de sus rentas, etc.). Cuando se estableció el régimen fiscal belga, la Comisión lo examinó y consideró mediante distintas decisio-

⁶⁵ STJCE de 22 de junio de 2006, asuntos C-182/03 y C-217/03 (apartado 47).

⁶⁶ Apartado 151 de la STJCE de 22 de junio de 2006.

⁶⁷ Apartado 122 de la Decisión de 17 de febrero de 2003 (DO L 282, de 30.10.2003).

⁶⁸ STJCE de 24 de noviembre de 2005, asunto C 506/03 (apartado 58).

⁶⁹ STJCE de 17 de julio de 1997, asunto C 183/95, *Affish* (apartado 57).

⁷⁰ STJCE de 14 de mayo de 1975, *CNTA/Comisión*, asunto C-74/74 (apartado 44).

nes (1984 y 1987) que no contenía ningún elemento de ayuda, apreciación que fue reiterada después en respuesta a una cuestión parlamentaria escrita. Pero tras adoptarse en 1998 la Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, y mediando distintas reuniones del Consejo ECOFIN, la Comisión propuso a las autoridades belgas la introducción de una serie de modificaciones y de medidas transitorias para la adecuación del régimen fiscal a sus criterios, modificaciones y medidas que no fueron aceptadas por aquellas, y a adoptar finalmente en el año 2003 una decisión revocatoria de las de 1984 y 1987, en la que se reconocía la existencia de legítima confianza por parte de los beneficiarios de la ayuda, pero se prohibía la renovación de las autorizaciones de centros vigentes a partir de una determinada fecha.

En definitiva, no es radicalmente claro que el caso de la norma española cuestionada sea una ayuda de estado incompatible con el Derecho comunitario y en todo caso, existen argumentos y líneas de defensa a considerar, al margen de que si finalmente las empresas beneficiarias tuvieran obligación de devolver la ayuda, podría estudiarse la posibilidad de recurrir a la exigencia de indemnización por la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador si concurriesen los requisitos y no contraviniera el Derecho comunitario.

Bibliografía

- ALBILLOS FERNÁNDEZ, M. [2000]: «El Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas: una alternativa viable a la armonización fiscal», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 24.
- ARMESTO MACÍAS, D. y HERRERA MOLINA, P.M. [2006]: «¿Es ayuda de Estado un tipo de gravamen regional inferior al vigente en el resto del territorio? (De la polémica doctrina del Tribunal Supremo a la fascinante opinión del Abogado General en el caso Azores y su relevancia para el País Vasco)», *Quincena Fiscal*, n.º 13.
- ARPÍO SANTACRUZ, J.L. [2000]: *Las ayudas públicas ante el Derecho Europeo de la Competencia*, Aranzadi, Pamplona.
- BERGERÈS, M.-Ch. [2002]: «De quelques difficultés liées aux régimes fiscaux constitutifs d'aides en droit communautaire», *Le Dalloz, Cahier droit des affaires*, n.º 30/7083.
- BERLIN, D. [1987]: «Las ayudas de Estado en material fiscal y el Derecho Comunitario», *Noticias CEE*, n.º 32.
- BOESHERTZ, D. [2003]: «Community state aid policy and energy taxation», *EC Tax Review*, vol. 12, n.º 4.
- BRENNAN, G. y BUCHANAN, J.M. [1980]: *The Power to Tax. Analytical foundations of a fiscal constitution*, Cambridge University Press, Cambridge.

- CÁRDENAS ORTIZ, R. [2003]: «Las ayudas de Estado y el Derecho Comunitario», Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, *Investigaciones Jurídicas*, n.º 3.
- CASADO OLLERO, G. [1986]: «Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión», *Hacienda Pública Española*, n.º 96.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. y HERRERA MOLINA, P.M. [2005]: «Globalización económica y libertades comunitarias en el ámbito de la imposición directa», en *Comentarios de Jurisprudencia tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, año 2004*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- COMMUNIER, J-M. [2001]: *Droit Fiscal communautaire*, Bruylant, Bruxelles.
- DOS SANTOS, A.C. [2004]: «Aides d'État, code de conduite et concurrente fiscale dans l'Union Européenne: les centres d'affaires comme cibles», *Révue Internationale de Droit Économique*, vol. 18, n.º 1.
- FALCÓN Y TELLA, R. [2005]: «En torno a la STS 9 diciembre 2004 relativa a las normas forales de 1996 (I): los efectos de la declaración de nulidad y el papel del Tribunal Supremo en el control de las ayudas de Estado», *Quincena Fiscal*, n.º 2 y «En torno a la STS 9 diciembre 2004 relativa a las normas forales de 1996 (II): regímenes de ayudas y libertad de establecimiento», *Quincena Fiscal*, n.º 3-4.
- [2006]: «La deducción por actividades de exportación y el ordenamiento comunitario: la "inocuidad" de la Resolución DGT 1/2006, de 15 de junio», *Quincena Fiscal*, n.º 13.
- FICCHERA, F. [1997]: «Fiscalità ed extrafiscalità nella costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori», *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, vol. 51, n.º 4.
- [1998]: «Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario», *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, vol. 52, n.º 1.
- FLORINDO GIJÓN, F. [2003]: «El código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de control de las ayudas estatales», *Crónica Tributaria*, n.º 109.
- HEREDIA BENOT, D. [2001]: «El Reglamento 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo, normas de procedimiento en materia de ayudas públicas», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 196.
- KEPPENNE, J.-P. [2000]: «Politiques fiscales nationales et contrôle communautaire des aides d'État», *Journal des Tribunaux. Droit Européen*, Bruxelles, année 8, n.º 66.
- LÜBBIG, T. [2003]: «L'application de l'article 87 du Traité de Rome aux aides fiscales: un coup d'État communautaire?», *Révue du Marché commun et de l'Union Européenne*, n.º 465.
- LUJA, R. [2004]: «Tax treaties and state aid: some thoughts», *European taxation*, vol. 44, n.º 5.
- MAGRANER MORENO, F.J. y MARTÍN LÓPEZ, J. [2005]: «Ayudas de Estado y beneficios fiscales: la deducción por actividad exportadora en el Impuesto sobre Sociedades», *Tribuna fiscal: revista tributaria y financiera*, n.º 172.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J. [2004]: «La deducción por inversión en bienes ambientales a la luz del principio "quien contamina paga" y la prohibición de ayudas de Estado», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 237.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. [2001]: «El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del artículo 87.1 TCE», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 196.
- MARTÍN LÓPEZ, J. [2006]: *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia.

- MARTÍNEZ CABALLERO, R. y RUIZ ALMENDRAL, V. [2006]: «Ayudas de Estado selectivas y poder tributario de las Comunidades Autónomas», Civitas, *Revista Española de Derecho Europeo*, n.º 20.
- NICOLAIDES, P. [2007]: «Developments in Fiscal Aid: New Interpretations and New Problems with the Concept of Selectivity», *European State aid Law Quarterly*, vol. 6, n.º 1.
- NÚÑEZ PÉREZ, G. y otros [2001]: «La Zona Especial Canaria», *Noticias de la Unión Europea*, vol. 17, n.º 203.
- O'BRIEN, M. [2005]: «Company taxation, state aid and fundamental freedoms: is the next step enhanced cooperation?», *European law review*, vol. 30, n.º 2.
- ORTIZ BLANCO, L. y LEÓN JIMÉNEZ, R. [2003]: «Evolución del criterio de la selectividad de las ayudas de estado en relación con las medidas fiscales» en *Derecho de la competencia europeo y español*, Dykinson, Madrid.
- PANAYI, C. [2004]: «Limitation on benefits and State aid», *European Taxation* vol. 44, n.º 2-3.
- [2004]: «State aid and tax: the third way?», *Intertax*, vol. 32, n.º 6-7.
- PASCUAL GONZÁLEZ, M. [2001]: «Las ayudas de Estado de carácter regional: especial incidencia a las ayudas al funcionamiento de naturaleza fiscal», *Revista valenciana de economía y hacienda*, n.º 1.
- [2003]: *Las ayudas de Estado de carácter fiscal. Su incidencia en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias*, Consejería de Economía, Hacienda y Comercio, Las Palmas de Gran Canaria.
- PIÑA GARRIDO, D. [2005]: «Ayudas vascas contrarias a Derecho comunitario y responsabilidad patrimonial de la administración pública autonómica», *Revista interactiva*, n.º 25, 11.7.2005 y *Temas tributarios de actualidad*, junio 2005.
- PIZZONIA, G. [2005]: «Aiuti di Stato mediante benefici fiscali ed efficacia nell'ordinamento interno delle decisioni negative della Commissione UE: rapporti tra precepto comunitario e procedure fiscali nazionali», *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, anno LXIV, n.º 3.
- QUIJANO GONZÁLEZ, J. [2006]: «Ayudas públicas», en VELASCO SAN PEDRO, L.A. (dir.), *Diccionario de Derecho de la Competencia*, Iustel, Madrid.
- ROBERTSON, A. [2004]: «State aid and reference policy after "GIL Insurance"», *European Competition Law Review*, vol. 25, n.º 10.
- ROCHE LAGUNA, I. [2000]: *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros (Armonización de la imposición directa en la Comunidad Europea)*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- RODRÍGUEZ CURIEL, J.W. [2006]: «De nuevo sobre la autonomía fiscal de las autoridades intraestatales y la existencia de ayuda de Estado (nota sobre la sentencia del Tribunal de Justicia de las CCEE de 6.9.2006, C-88/03, "Azores")», *Gaceta Jurídica de la Unión Europea y de la Competencia*, n.º 245.
- RODRÍGUEZ MIGUEZ, J.A. y PARDO SILVA, A.J. [2006]: «De nuevo sobre la prescripción en materia de ayudas estatales», *Gaceta Jurídica de la Unión Europea y de la Competencia*, n.º 245.
- RUBÍ CASINILLO, J.G. [2004]: «El malentendido europeísmo del Tribunal Supremo: fiscalidad vasca y ayudas de estado», *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, n.º 22.
- SOLER ROCH, M.^a T. [1992]: «Incentivos fiscales y poder tributario: una reflexión», *Revista valenciana de Hacienda Pública*, Palau 14, n.º 17.

- SWINKELS, J. [2005]: «State aid and VAT», *International VAT Monitor: a global guide to Sales Taxation*, vol. 16, n.º 5.
- TIEBOUT, C.M. [1956]: «A Pure Theory of Local Expenditures», *The Journal of Political Economy*, *The University of Chicago Press*, vol. 64, n.º 5.
- URREA CORRES, M. [2002]: «El ejercicio de competencia del País Vasco en materia fiscal y su compatibilidad con el Derecho comunitario europeo», *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, n.º 12/2002.
- VILLAR EZCURRA, M. [1999]: «Las ayudas estatales de carácter fiscal y el Derecho comunitario: algunas notas sobre su diferencia de los tributos internos discriminatorios y las exacciones de efecto equivalente a propósito del primer informe sobre el Código de Conducta Fiscal», *Aranzadi Fiscal, boletín mensual*, n.º 2.
- VILLAR EZCURRA, M. y HERRERA MOLINA, P.M. [2005]: «Ayudas fiscales y Derecho comunitario: un ejemplo de armonización fiscal negativa», en *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, tomo II, Lex Nova, Valladolid.
- WAELEBROECK, M. y FRIGNANI, A. [1998]: *Derecho Europeo de la Competencia*, tomo I, Bosch, Barcelona.

CUESTIONES A DEBATE...

(Ponencia sobre el nuevo Reglamento en el marco del curso sobre actualización tributaria)

EL NUEVO REGLAMENTO DE GESTIÓN E INSPECCIÓN (I). OBLIGACIONES FORMALES Y NORMAS COMUNES

GABINETE JURÍDICO DEL CEF

Extracto:

EL Centro de Estudios Financieros imparte desde hace 15 años el Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria, dirigido a asesores tributarios y profesionales del Derecho. En el marco de este curso tiene lugar una serie de ponencias de candente actualidad. Así, recientemente se ha tratado el nuevo Reglamento de Gestión e Inspección publicado en el BOE el 5 de septiembre de 2007, y que será aplicable, con carácter general, a partir del 1 de enero de 2008.

En la primera sesión sobre el tema, celebrada el día 15 de noviembre de 2007, se ha abordado la primera parte de la regulación reglamentaria. En concreto, el ámbito de aplicación, las obligaciones tributarias formales, los principios y disposiciones generales de aplicación de los tributos y las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios. El siguiente resumen de esta ponencia se realiza haciendo especial énfasis en los aspectos más novedosos de la nueva regulación.

Con la idea de hacer la *Revista de Contabilidad y Tributación* más viva, incluimos esta sección en la que recogemos resumidamente algunas de las ponencias del Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria.

Palabras clave: Reglamento de Gestión e Inspección, obligaciones formales y normas comunes.

Sumario

- I. Ámbito de aplicación.
- II. Las obligaciones tributarias formales.
- III. Principios y disposiciones generales de la aplicación de los tributos.
 - 1. Los principios generales (Capítulo II).
 - 2. Las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios (Capítulo III).

I. ÁMBITO DE APLICACIÓN

El día 5 de septiembre de 2007 se publicó en el BOE el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Dentro del Título I relativo a Disposiciones generales, el artículo 1 señala el **ámbito de aplicación** de este Reglamento. Es aplicable a los procedimientos de gestión e inspección en desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). En concreto, contiene las normas comunes de todos los procedimientos de aplicación de los tributos. Respecto a la gestión recaudatoria y al procedimiento sancionador en materia tributaria, rige con carácter supletorio, es decir, en defecto de sus normas específicas y generales de estos procedimientos en materia administrativa.

No existe ninguna disposición en su texto que especifique su aplicación a los procedimientos tributarios iniciados antes de su fecha de entrada en vigor, puesto que esto está solventado por la LGT y en concreto en su disposición transitoria tercera, al mencionar que «los procedimientos tributarios iniciados antes de la fecha de entrada en vigor de esta Ley se regirán por la normativa anterior a dicha fecha hasta su conclusión». Por tanto, en el presente caso, solo es de aplicación a los procedimientos tributarios cuya iniciación se notifique a partir del 1 de enero de 2008, si bien, existe una única excepción, la contenida en la disposición transitoria única del Real Decreto 1065/2007, relativa a las obligaciones de información de carácter general que deban cumplirse durante el año 2008, correspondientes a la información a suministrar del año 2007. Estas serán exigibles conforme a la normativa vigente a 31 de diciembre de 2007.

II. LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS FORMALES

El Título II versa sobre las Obligaciones tributarias formales, y dentro de él interesa destacar:

El Capítulo V regula las obligaciones de información, desarrollando los artículos 93 y 94 de la LGT. Este no es un Reglamento exhaustivo, es decir, siguen vigentes otras muchas normas, las espe-

cíficas de cada tributo, que contienen preceptos sobre esta materia, con la salvedad, entre otras, de la regulación acerca de los censos tributarios que quedan regulados con exclusividad en el mismo.

- Dicho capítulo comienza en su artículo 30 reiterando los dos cauces de que dispone la Administración tributaria para obtener información: mediante el deber de los obligados tributarios de suministrarla con carácter periódico, mediante declaraciones informativas, como lo son los modelos 390 o 347, entre otros, y por otro lado a través de los requerimientos individualizados de obtención de información a los obligados tributarios, respecto de sus propias obligaciones y respecto de terceros.

La novedad que introduce el nuevo Reglamento consiste en la aclaración que hace el último párrafo del apartado 3 de este artículo 30, cuando se indica que «los requerimientos individualizados de obtención de información respecto de terceros podrán realizarse en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos o ser independientes de este. Los requerimientos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias de la persona o entidad requerida no suponen, en ningún caso, el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación». Solo la notificación formal de inicio de un procedimiento puede tener el efecto precisamente de iniciarlo. La importancia de dicho matiz reside en el cálculo de los plazos de prescripción.

También se resalta en el artículo 30.4, que debe ser puesto en conexión con el artículo 92.1 de la LGT, según el cual «la solicitud de datos, informes, antecedentes y justificantes que se realice al obligado tributario en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos de que esté siendo objeto... no tendrá la consideración de requerimiento de información», es una actuación propia del procedimiento que se esté desarrollando. Destacar además que, «cuando se realicen requerimientos de datos, informes, antecedentes y justificantes al obligado tributario que esté siendo objeto del procedimiento de aplicación de los tributos, de acuerdo con las facultades establecidas en la normativa reguladora del procedimiento, dichos requerimientos no podrán ser impugnados mediante recurso o reclamación económico-administrativa independiente...».

Todo ello conduce a la ampliación de las facultades de obtención de información que tiene la Administración tributaria, que de esta forma podrá, por ejemplo, realizar requerimientos de obtención de información acerca de un obligado tributario a él mismo o a terceros, de forma que, antes incluso de iniciar un procedimiento de comprobación e investigación, puede disponer ya de toda la información necesaria, sin ver entorpecido o retrasado el procedimiento, sin incurrir en dilaciones o superar el plazo máximo de duración del mismo. Todo ello sin perjuicio de poder requerir además información dentro del propio procedimiento de comprobación e investigación.

- Novedad a destacar es la creación de la obligación de informar sobre operaciones incluidas en los libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido (art. 36) exigida a los obligados tributarios que deban presentar autoliquidaciones o declaraciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre el Valor Añadido o al Impuesto General Indirecto Canario por medios telemáticos. Se trata de una declaración informativa periódica con el contenido de dichos libros, que se debe presentar por dichos medios. Se aprobará al efecto una Orden Ministerial que lo desarrolle así como un programa informático que permita su cumplimiento. Precisamen-

te dichos obligados tributarios (entre los que se encuentran las sociedades anónimas y las de responsabilidad limitada) estarán excluidos de la obligación de presentar declaración anual de operaciones con terceras personas. No obstante, la no obligación de presentar el 347 no es aplicable cuando se realicen las operaciones mencionadas en el artículo 32.1 e) (percepción de subvenciones y ayudas públicas, arrendamientos de locales de negocio, operaciones de seguro, servicios de agencias de viaje en nombre y por cuenta de terceros, cobros por cuenta de terceros de honorarios profesionales o de derechos de propiedad intelectual, industrial, de autor u otros por cuenta de socios, asociados o colegiados, los importes superiores a 6.000 euros percibidos en metálico o las percepciones por transmisión de inmuebles).

- Otra nueva obligación es la recogida en el artículo 38, la obligación de informar acerca de préstamos y créditos (en general, no solo de los hipotecarios) que afecta a las entidades de crédito y a las demás entidades que se dediquen al tráfico bancario y crediticio, en una declaración informativa anual. También, en relación con los préstamos, en el artículo 54 e) se regula que las entidades que concedan o intermedien en la concesión de los mismos, ya sean hipotecarios o de otro tipo, o intervengan en cualquier otra forma de financiación de la adquisición de un bien inmueble o de un derecho real sobre un bien inmueble (no solo las entidades de crédito), deberán presentar una declaración informativa anual relativa a dichas operaciones con los datos, entre otros, del importe total del préstamo u operación, y cantidades que se hayan satisfecho en el año en concepto de intereses y de amortización del capital.
- Destacar, en lo referente a los requerimientos individualizados para la obtención de información (arts. 55 a 57), el carácter general de su regulación, para todos los procedimientos de aplicación de los tributos, en contraste con la regulación separada en los reglamentos de inspección y de recaudación antiguos.

El primero de dichos artículos (art. 55), dedicado a las disposiciones generales reitera lo contenido en anteriores normas. No obstante, interesa resaltar el plazo no inferior a 10 días hábiles para aportar la información requerida por los órganos de inspección o de recaudación actuantes.

Dicha regulación presenta su novedad principal en el artículo 57, el cual se centra en aquellos requerimientos de información sobre movimientos financieros y origen y destino de cheques (únicamente dentro de un procedimiento de inspección y recaudación) en correspondencia con el artículo 93.3 de la LGT. En dicho artículo 57 del Reglamento se indica que «... los órganos de inspección o de recaudación podrán solicitar la información a los obligados tributarios afectados, titulares o autorizados, o requerirla directamente a las entidades bancarias o crediticias con las que operen sin que sea necesario notificar dicho requerimiento al obligado tributario al que se refiere la información requerida». Ha desaparecido el criterio de subsidiaridad contenido en el artículo 38 del antiguo Reglamento de Inspección, puesto que ya no se exige que la información sea solicitada en primer lugar al obligado tributario y solo, en su defecto, dirigirse a las entidades mencionadas. También destaca la ausencia de la obligación de notificárselo e incluso del derecho que anteriormente tenía dicho obligado a estar presente cuando la actuación de obtención de información se desarrolla mediante personación directa en la oficina, despacho o domicilio de la entidad requerida. La única notificación obligatoria

es a la entidad requerida. Por otro lado, con el nuevo Reglamento la autorización del órgano competente (director del departamento o funcionario delegado), necesaria para requerir directamente la información a la entidad bancaria o crediticia, habilitará para efectuar el requerimiento relativo a los movimientos de cuentas u operaciones financieras, así como los requerimientos posteriores relativos a la documentación soporte de los mismos. Es decir, con la autorización inicial se pueden ya requerir todos los documentos posteriores, sin que sea necesaria una nueva autorización para cada requerimiento posterior.

El Capítulo II del Título II contiene una nueva regulación de una obligación tributaria formal ya existente: **la obligación de comunicar el cambio de domicilio** (art. 48 de la LGT).

- El artículo 17.2 es novedoso al indicar que «tratándose de personas físicas que no deban figurar en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, la comunicación del cambio de domicilio se deberá efectuar en el plazo de tres meses desde que se produzca mediante el modelo de declaración que se apruebe...». Esto, con una salvedad: «... si con anterioridad al vencimiento de dicho plazo finalizase el de presentación de la autoliquidación o comunicación de datos correspondiente a la imposición personal que el obligado tributario tuviera que presentar después del cambio de domicilio, la comunicación deberá efectuarse en el correspondiente modelo de autoliquidación o comunicación de datos, salvo que se hubiese efectuado con anterioridad». Por el contrario, las personas físicas que deban estar en el citado Censo disponen de un plazo de un mes desde aquel momento en que se produzca dicho cambio.
- El artículo 17.3 regula, por su parte, los efectos de tal comunicación. Así, «la comunicación del nuevo domicilio fiscal surtirá plenos efectos desde su presentación respecto a la Administración tributaria a la que se le hubiese comunicado, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 59 de este Reglamento a efectos de la atribución de competencias entre órganos de la Administración tributaria». Solo surte efectos, por tanto, respecto de dicha Administración a la que se le haya comunicado (estatal, autonómica o local). Se recalca así el criterio de estanqueidad ya recogido en la propia LGT en su artículo 48.4. Criterio, también aplicable, en otras circunstancias como las siguientes:
 - La comprobación de valores, vincula a la Administración que lo comprueba para todos los tributos, pero no vincula a todas las Administraciones.
 - La información que con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles pueden solicitar los obligados tributarios a la Administración, regulada en el artículo 69 del Reglamento tratado, solo vincula nuevamente a la Administración que lo comprueba.

Unos efectos que son inmediatos, salvo en los casos previstos en el artículo 59 del Real Decreto 1065/2007. Supongamos, por ejemplo, que se ha iniciado un procedimiento de oficio y con posterioridad se comunica un cambio de domicilio fiscal. Pueden darse las siguientes situaciones:

- a) Que se estén desarrollando actuaciones inspectoras o actuaciones, dentro de un procedimiento de recaudación, de derivación de la responsabilidad.

- b) Que se desarrollen actuaciones de gestión o de recaudación (que no sean las de derivación de responsabilidad).

En el primer supuesto, el Reglamento establece que el domicilio fiscal determinante de la competencia del órgano actuante será el que correspondiese al inicio de las actuaciones y procedimientos. Por tanto, el cambio de domicilio fiscal no altera la competencia del órgano actuante.

En el segundo supuesto se establece un plazo de carencia: no surtirá efectos hasta transcurrido un mes desde su presentación. Se pueden suponer a su vez varias hipótesis:

- 1.^a hipótesis: Que dentro del procedimiento de gestión, que es de breve duración (6 meses), el órgano que lo inició termine el mismo, notificando la resolución. En este caso, no se altera la competencia territorial.
- 2.^a hipótesis: El órgano no termina el procedimiento. Para estos casos de procedimientos en curso en el momento en el que se produce de manera efectiva el cambio de domicilio, será el nuevo órgano competente el encargado de continuar y finalizar dichos procedimientos. En estos casos, el cambio de domicilio será efectivo, si bien, podrá ser comprobado con posterioridad por el nuevo órgano competente. Lo que no especifica el Reglamento son los efectos del cambio en relación con la prescripción. No es una interrupción justificada por no estar incluida en la lista tasada del artículo 103 del Real Decreto 1065/2007; ¿podría ser una dilación imputable a la Administración tributaria?, difícilmente; o ¿no imputable a la misma por cambio de domicilio? La cuestión no está resuelta.
- 3.^a hipótesis: Durante dicho plazo, la Administración inicia un procedimiento de comprobación de la procedencia del cambio de domicilio. En este caso, los procedimientos se continuarán y finalizarán por el órgano que lo estuviese tramitando en tanto no se resuelva el expediente de comprobación. De esta forma, las dos actuaciones corren en paralelo pero sin modificar los plazos de gestión.

III. PRINCIPIOS Y DISPOSICIONES GENERALES DE LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

Dentro del Título III referente a los Principios y disposiciones generales de la aplicación de los tributos, son preceptos a resaltar:

1. Los principios generales (Capítulo II):

- Respecto a las **consultas tributarias escritas**:
 1. Los artículos 66.1 y 66.2 recogen el contenido o requisitos del escrito de la consulta dirigido al órgano competente.

2. El artículo 66.8 hace referencia al plazo de presentación, plazo que ya aparece referido en la LGT. Una consulta formulada después de la finalización del plazo para la presentación de la declaración, será inadmitida.
 3. El artículo 68.2 aclara que cuando la consulta haya sido formulada por alguna de las entidades a las que se refiere el artículo 88.3 de la Ley 58/2003 (colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores...) su contestación no tendrá efectos vinculantes para aquellos miembros o asociados que en el momento de formular la consulta estuviesen siendo objeto de un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa iniciado con anterioridad y relacionado con las cuestiones planteadas en la consulta.
- En cuanto a la **información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles** (art. 69), dicho artículo, de manera novedosa, regula el plazo para contestar a estas solicitudes de información, siendo éste de tres meses. Si bien, el incumplimiento del plazo de la contestación no implica silencio positivo, es decir, no hay aceptación del valor propuesto por el solicitante y, por lo tanto, la limitación del plazo carece de utilidad.
 - Los **certificados tributarios**:
 1. El órgano competente de la Administración tributaria deberá expedirlo en el plazo de 20 días (art. 73.1).
 2. Tendrán carácter informativo y no se podrá interponer recurso alguno contra ellos (art. 75.1).
 3. Como novedad destacar que el obligado tributario podrá manifestar su disconformidad con cualquiera de los datos que formen parte de su contenido en el plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de su recepción, mediante un escrito en el que solicite la modificación del certificado dirigido al órgano que lo haya expedido, al que se adjuntarán los elementos de prueba que estime convenientes para acreditar su solicitud (art. 73.4).

2. Las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios (Capítulo III):

- Artículo 87.3. El contenido de la comunicación de **inicio del procedimiento**. En concreto la letra f) añade, respecto a la regulación anterior, el supuesto de que un procedimiento termine con la notificación de inicio de otro. En estos casos es necesario que se indique de manera expresa. Estaríamos ante un acto de naturaleza mixta (de inicio y fin de procedimiento), en el que si bien el acto que pone fin al procedimiento es impugnabile por aplicación del artículo 227.1 b) de la LGT, el de inicio no lo es. Este procedimiento trae consigo algunas dudas, como por ejemplo la siguiente: si se inicia un procedimiento de gestión y se finaliza por inicio de uno de inspección, ¿ante quién debería interponerse el recurso? Asimismo, vuelven a surgir problemas respecto a los plazos para el cómputo de la prescripción.

- **Artículo 90. Lugar y horario de las actuaciones de aplicación de los tributos.** Frente a la anterior regulación que afectaba únicamente al procedimiento inspector, el nuevo Reglamento establece una normativa común para todos los procedimientos, si bien, no será aplicable para los de gestión (ya que como regula la LGT en su art. 136, las actuaciones de comprobación limitada no podrán realizarse fuera de las oficinas de la Administración tributaria, salvo las que procedan según la normativa aduanera o en supuestos previstos al objeto de realizar comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación). Es por ello válido únicamente para los procedimientos de inspección y recaudación. El artículo 182.2 introduce una novedad, en relación al procedimiento de inspección al contemplar una excepción en la que no es preciso el consentimiento del obligado tributario: «cuando las actuaciones inspectoras se desarrollen en los locales del obligado tributario, podrán realizarse fuera de la jornada laboral de oficina o de la actividad en los siguientes supuestos: b) Cuando sin el consentimiento del obligado tributario se considere necesario para que no desaparezcan, se destruyan o alteren elementos de pruebas o las circunstancias del caso requieran que las actuaciones de inspección se efectúen con una especial celeridad que exija su desarrollo fuera de la jornada laboral y se obtenga, en ambos supuestos, la previa autorización del órgano competente de la Administración tributaria».
- **Artículo 91. Ampliación y aplazamiento de los plazos de tramitación.** Se trata de novedosas y más rigurosas normas que las hasta ahora contenidas en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (norma aplicada con carácter supletorio). En primer lugar, la letra a) del artículo 91.3 exige como requisito para la ampliación de los plazos la solicitud con anterioridad a los tres días previos a la finalización del plazo. Seguidamente, las letra b) y c) del apartado 3 exigen para que la ampliación pueda otorgarse, entre otros requisitos, que se justifique la concurrencia de circunstancias que lo aconsejen y que no se perjudiquen derechos de terceros.
- **Artículo 92. Aportación de documentación y ratificación de datos de terceros.** El artículo 108.4 de la LGT establece una presunción *iuris tantum* de veracidad de los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios obrantes en poder de la Administración, los cuales solo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario. El artículo 92 del Reglamento establece, como novedad, el plazo de 15 días para alegar la inexactitud o falsedad de dichos datos contenidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos efectuados en cumplimiento de la obligación de suministro de información.
- **Artículo 96.4.** Una vez realizado el **trámite de audiencia** o, en su caso, el de alegaciones no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite y siempre que se aporten antes de dictar la resolución.
- **Artículo 102.** En dicho artículo se desarrollan los **plazos máximos de resolución** a los que hace referencia el artículo 104 de la LGT.
- **Artículo 103.** Establece una lista cerrada de **interrupciones justificadas**. Es una novedad la letra d), que está pensando en supuestos (como el de Afinsa...) en que existen una gran

cantidad de obligados tributarios incurso en un procedimiento judicial, continuando el mismo solo frente a unos de ellos, quedando los demás en una situación de pendencia. La interrupción justificada hace referencia a dichos obligados tributarios.

- Artículo 104. Contempla la lista abierta de **dilaciones no imputables a la Administración tributaria**. Así no es una dilación imputable a la Administración el retraso en la notificación de las propuestas de resolución o de liquidación, por el tiempo que transcurra desde el día siguiente a aquel en que se haya realizado un intento de notificación hasta que dicha notificación se haya producido.

- **La representación en los procedimientos tributarios.**

1. Efectos de la revocación de la representación (art. 111.5). La revocación de la representación no supondrá la nulidad de las actuaciones practicadas con el representante antes de que se haya acreditado esta circunstancia al órgano actuante. A partir de dicho momento, se considerará que el obligado tributario no comparece ante la Administración tributaria ni atiende los requerimientos de esta hasta que nombre un nuevo representante o la atienda personalmente.
2. Renuncia a la representación (art. 111.6). No tendrá efectos ante el órgano actuante hasta que no se acredite que dicha renuncia se ha comunicado de forma fehaciente al representado.
3. La figura del asistente (art. 112.7). El obligado tributario podrá intervenir en las actuaciones y procedimientos asistido por un asesor fiscal o por la persona que considere oportuno en cada momento, de lo que se dejará constancia en el expediente, así como de la identidad del asistente. Asimismo, cuando el representante acuda acompañado de cualquier persona deberá acreditarse la conformidad del obligado tributario a que conozca las actuaciones en las que intervenga.

- **Las notificaciones.**

- Artículo 114.2. Notificaciones en apartados postales. En el supuesto de notificaciones en apartados postales establecidos por el operador al que se ha encomendado la prestación del servicio postal universal, el envío se depositará en el interior de la oficina y podrá recogerse por el titular del apartado o por la persona autorizada expresamente para retirarlo. La novedad radica en el plazo establecido al efecto, ya que la notificación se entenderá practicada por el transcurso de 10 días naturales desde el depósito del envío en la oficina.
- Artículo 114.4. La Administración tributaria, en virtud de lo dispuesto en los acuerdos y convenios internacionales suscritos por España, podrá solicitar de la autoridad competente de otro Estado la práctica de las notificaciones de cualquier acto dictado por dicha Administración tributaria. Notificación que se entenderá válida si cumple las circunstancias exigidas en el otro Estado.

EXISTENCIAS E INGRESOS POR VENTAS Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS (NUEVO PGC)

ÁNGEL MONTES CARRILLO
JOSÉ LUIS ÁLVAREZ CARRIAZO
Profesores del CEF

Extracto:

EL presente trabajo está dedicado al estudio del tratamiento contable de los ingresos por ventas y prestaciones de servicios y de las existencias en el nuevo PGC 2007. En ambos casos, en primer lugar, se recuerda el tratamiento contable de estas partidas en el PGC de 1990. A continuación, se aborda el estudio del nuevo PGC y se examinan los conceptos que están relacionados con los dos Planes según el Marco Conceptual, presentando, seguidamente, esquemas de las normas de registro y valoración 10.^a y 14.^a del PGC

En cuanto al tratamiento contable de los ingresos, se contemplan los aspectos comunes a los ingresos por ventas y prestaciones de servicios, exponiendo, posteriormente, la normativa específica de cada uno de estos dos tipos de ingresos. Se analizan la definición, los criterios de reconocimiento y la valoración de los ingresos en el nuevo PGC, señalando las diferencias existentes con la normativa anterior, realizándose una comparación, dentro del cuadro de cuentas, de las cuentas dedicadas a los ingresos en los dos planes contables, estableciendo su localización dentro de los estados financieros que constituyen las cuentas anuales. El trabajo se completa con numerosos ejemplos prácticos con objeto de aclarar los conceptos teóricos expuestos en la Norma, resolviendo incluso algunos en doble versión: con la normativa del PGC 1990 y con la del PGC 2007.

Con respecto a las existencias, el estudio se ha realizado de forma similar, es decir, analizando el tratamiento contable en el PGC 1990 y en el nuevo PGC, prestando especial atención a su valoración inicial y posterior, y resaltando las novedades más importantes que aporta de la norma de registro y valoración 10.^a.

Palabras clave: nuevo PGC, existencias, ingresos y prestación de servicios.

Sumario

1. Existencias.

1.1. Introducción.

1.2. Regulación en el PGC.

1.3. Alcance.

1.4. Valoración inicial.

1.5. Métodos de asignación de valor.

1.6. Coste de existencias en prestación de servicios.

1.7. Valoración posterior de las existencias.

1.8. Información en la Memoria.

1.9. Principales diferencias con el PGC del año 1990.

2. Ingresos por ventas y prestación de servicios.

2.1. Los ingresos contables en el PGC del año 1990.

2.2. Los ingresos en el nuevo PGC 07.

2.3. Comparación de los cuadros de ventas.

2.4. Los descuentos sobre ventas por pronto pago.

2.5. Concepto de ingresos en el Marco Conceptual.

2.6. Esquema de la norma de registro y valoración 14.^a

2.7. Aspectos comunes a ingresos por ventas y prestación de servicios.

2.8. Ingresos por ventas.

2.9. Información en la cuenta de Pérdidas y ganancias en la Memoria.

2.10. Valoración de los créditos por operaciones comerciales.

2.11. Ingresos por prestación de servicios.

2.12. NIC 18. Ingresos ordinarios.

2.13. Principales novedades del PGC 07 en relación con los ingresos.

1. EXISTENCIAS

1.1. Introducción.

Podemos definir las existencias como aquellos bienes poseídos por la empresa para su venta en el curso ordinario de la explotación, o para su transformación o incorporación al proceso productivo.

De la anterior definición podemos concluir que formarán parte del activo corriente o circulante de la empresa, así en el modelo de balance del PGC del año 1990 figuran dentro del activo circulante en el epígrafe D.II, y en el modelo de balance del PGC 07, observamos que las existencias se incluyen en el epígrafe B.II, dentro del activo corriente.

Por lo que se refiere a la regulación que de las existencias hace el PGC 07 podemos concluir que no existen grandes cambios, si bien se introducen algunas novedades que básicamente podemos resumir en las siguientes:

- Dentro de la categoría de existencias además de los bienes se pueden incorporar los servicios.
- Tratamiento de los descuentos sobre compras por pronto pago como menor precio de adquisición y no como un ingreso financiero.
- Tratamiento de los intereses incorporados al nominal de los débitos, que como regla general no formarán parte del coste de adquisición.
- Incorporación de los gastos financieros como mayor coste de adquisición para las existencias de largo ciclo de producción.
- Desaparición del LIFO como método de valoración de las existencias.
- Determinación de la corrección valorativa para las materias primas.

1.2. Regulación en el PGC.

La regulación de las existencias en el PGC 07 se encuentra en:

- Norma de valoración 10.
- Grupo 3: Existencias.
- Subgrupo 60: Compras.
- Subgrupo 70: Ventas.
- Subgrupos 61 y 71: Variación de existencias.
- Normas de elaboración de las cuentas anuales: Nota 10 de la memoria.

Al margen de la regulación ofrecida por el PGC 07 hay que tener en cuenta la NIC 2 «Existencias» y la NIC 11 «Contratos de construcción».

1.3. Alcance.

Las existencias son activos:

1. Poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación.
2. En proceso de producción para su venta.
3. En forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.

Las existencias comprenden (grupo 3):

- Mercaderías (subgrupo 30).
- Materias primas (subgrupo 31).
- Otros aprovisionamientos (subgrupo 32).
- Productos en curso (subgrupo 33).
- Productos semiterminados (subgrupo 34).
- Productos terminados (subgrupo 35).
- Subproductos, residuos y materiales recuperados (subgrupo 36).

En la clasificación no se hace una mención expresa a los servicios, que como hemos indicado se pueden considerar como existencias cuando estén en curso de ejecución al finalizar un ejercicio económico; no obstante, en la definición contenida en la parte 5.^a del PGC 07 de los productos en curso se indica que se integrarán en dicha cuenta los «bienes o servicios que se encuentran en fase de formación o transformación en un centro de actividad al cierre del ejercicio y que no deban registrarse en las cuentas de los subgrupos 34 ó 36».

1.4. Valoración inicial.

Las existencias se valoran por su coste, ya sea el precio de adquisición (existencias no sometidas a un proceso de transformación) o el coste de producción (existencias sometidas a transformación y servicios).

Se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción:

1. Impuestos indirectos no recuperables de la Hacienda Pública.
2. En las existencias que necesiten un período de tiempo superior a un año para estar en condiciones de ser vendidas, los gastos financieros, en los términos previstos en la norma sobre el inmovilizado material.

También se valorarán por su coste los anticipos a proveedores.

1.4.1. Valoración inicial: precio de adquisición.

El precio de adquisición incluye:

Importe facturado por el vendedor.

- | | |
|-----|---|
| (-) | Cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares. |
| (-) | Intereses incorporados al nominal de los débitos, si bien se podrán incluir cuando la deuda tenga un vencimiento no superior a un año. |
| (+) | Impuestos indirectos no recuperables de la Hacienda Pública. |
| (+) | Gastos adicionales hasta que se hallen ubicados para su venta, tales como transportes, aranceles de aduanas, seguros y otros directamente atribuibles a la adquisición. |

Consideraciones:

1. Por lo que se refiere a los descuentos y rebajas el PGC 07 no diferencia entre la naturaleza del descuento, ni entre el momento en que se concede. Por consiguiente, debemos concluir que cual-

quier descuento que se pueda identificar con una determinada compra de existencias minorará su precio de adquisición.

La principal novedad en este punto se refiere a los descuentos por pronto pago, que en el PGC del año 1990 tienen el tratamiento de ingreso de naturaleza financiera y que no afectan el precio de adquisición de las existencias, y que el PGC 07 los considera como menor precio de adquisición, afectando a la determinación del consumo de existencias que se recoge en el modelo de Pérdidas y ganancias.

2 Por lo que se refiere a la forma de registrar contablemente los descuentos podemos diferenciar:

- Descuentos y rebajas, de cualquier naturaleza, incluidos en factura, minorarán el importe a registrar en la cuenta de compras.
- Descuentos, bonificaciones y rebajas comerciales posteriores a la factura, se contabilizarán en las cuentas «Rappels por compras» y «Devoluciones de compras y operaciones similares» (608).
- Descuentos por pronto pago no incluidos en factura, se registrarán en la cuenta «Descuentos sobre compras por pronto pago» (606).

3. Por lo que se refiere a los intereses incorporados al nominal, la norma de valoración 10.^a establece como regla general su no inclusión en el precio de adquisición, si bien establece la posibilidad de incorporarlos cuando se trate de deudas con vencimiento no superior a un año, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

- a) Que la deuda no tenga un tipo de interés contractual.
- b) Que el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

Lo dispuesto en la norma de valoración 10.^a hay que ponerlo en relación con el tratamiento que para las deudas comerciales (partidas a pagar) hace la norma de valoración 9.^a, «Instrumentos financieros», a la que se remite expresamente la norma 10.^a.

De acuerdo con la citada norma 9.^a (apartado 3.1) las deudas comerciales se valorarán:

- Con vencimiento superior a un año: inicialmente por su valor razonable, posteriormente por su coste amortizado.
- Con vencimiento no superior a un año: podrán valorarse, tanto inicial como posteriormente, por su valor nominal, siempre que se cumplan las dos anteriores condiciones.

El PGC de 1990 disponía:

- La norma de valoración 13.^a establece que el precio de adquisición será el importe consignado en factura sin minorarlo por los posibles intereses incorporados al nominal de los débitos.

- La norma de valoración 12.^a establece que las deudas comerciales figurarán en el balance por su valor nominal, registrándose los intereses incorporados al nominal con vencimiento superior a un año en la cuenta «Gastos por intereses diferidos» (272), e imputándose a resultados de acuerdo con un criterio financiero.

4. Aunque no se hace una mención expresa en la norma de valoración 10.^a, ni en la NIC 2, hay que indicar que no se incluirán en el precio de adquisición entre otros los siguientes gastos (reconociéndose como gasto del ejercicio en que se incurrir):

- a) Gastos de almacenamiento posterior.
- b) Gastos generales de administración que no contribuyan a dar a las existencias su condición y ubicación actuales.
- c) Gastos excepcionales que se produzcan ocasionalmente y de forma innecesaria en las adquisiciones.
- d) Gastos de la función de aprovisionamiento, tales como selección de proveedores, estudios de mercado, estudio y elaboración de presupuestos...
- e) Importe de las mermas y deterioros.
- f) Gastos de venta.

A continuación expondremos una serie de ejemplos para aclarar lo expuesto en relación con el precio de adquisición:

EJEMPLO 1:

PRECIO DE ADQUISICIÓN

La sociedad «AMC» adquiere 1.000 u.f. de la mercadería X con las siguientes condiciones:

- Importe unitario: 10 €/u.f.
- Descuentos consignados en factura:
 - Por pronto pago: 500 €.
 - Por volumen: 300 €.
- Gastos de transporte: 500 €.

.../...

.../...

Determinación del precio de adquisición:

Importe facturado	10.000
– Descuentos	(800)
+ Gastos adicionales	500
Precio de adquisición	9.700
Precio unitario	9,7 €/u.f.

Registro contable: de acuerdo con lo expuesto anteriormente, el descuento por pronto pago incluido en factura minorará el importe a registrar en la cuenta de compras:

9.700	Compras de mercaderías (600)		
		a Tesorería (57)	9.700
		x	

Como observamos, con el PGC 07 el descuento por pronto pago minora tanto el importe registrado en la cuenta de compras como el precio de adquisición, siendo diferente su tratamiento al establecido en el PGC del año 1990.

EJEMPLO 2:

PRECIO DE ADQUISICIÓN

La sociedad «AMC» adquiere 1.000 u.f. de la mercadería X con las siguientes condiciones:

- Importe unitario: 10 €/u.f.
- Gastos de transporte: 500 €.
- Descuentos posteriores:
 - Por defecto de calidad: 1.000 €.
 - Por pronto pago: 500 €.

.../...

.../...

Precio de adquisición:

Importe facturado	10.000
– Descuentos	(1.500)
+ Gastos adicionales	500
Precio de adquisición	9.000
Precio unitario	9 €/u.f.

La norma de valoración 10.^a, como hemos señalado anteriormente, considera que todos los descuentos identificables con las adquisiciones, con independencia de su naturaleza y del momento de su concesión minoran el precio de adquisición.

Por lo que se refiere a su registro contable, se realizarán las siguientes anotaciones:

- En el momento de la compra:

10.500	Compras de mercaderías (600)		
		a Tesorería (57)	10.500
_____		x _____	

- Por el descuento posterior por defecto de calidad:

1.000	Tesorería (57)		
		a Devoluciones de compras y operaciones similares (608)	1.000
_____		x _____	

- Por el descuento posterior por pronto pago:

500	Tesorería (57)		
		a Descuentos sobre compra por pronto pago (606)	500
_____		x _____	

El registro contable es idéntico al establecido en el PGC del año 1990, con la salvedad de la naturaleza no financiera del descuento por pronto pago, si bien el precio de adquisición resulta distinto (el precio de adquisición según el PGC del año 1990 sería de 9.500 €).

EJEMPLO 3:

PRECIO DE ADQUISICIÓN

La sociedad «AMC» adquiere 1.000 u.f. de la mercadería X con las siguientes condiciones:

- Importe unitario al contado: 10 €/u.f.
- Forma de pago: se aplaza el pago 18 meses, ascendiendo los gastos de aplazamiento 600 € (no se trata de un interés contractual).
- Importe consignado en factura: 10.600 €.

SEGÚN PGC 07

Determinación del precio de adquisición:

Precio de adquisición 10.000 €

Precio unitario 10 €/u.f.

La norma de valoración 10.^a considera que los intereses incorporados al nominal de los débitos no se incluirán en el precio de adquisición cuando la deuda tenga un vencimiento superior a un año.

Las deudas comerciales con vencimiento superior a un año se valorarán inicialmente por su valor razonable, y posteriormente por su coste amortizado (apartado 3.1 de la norma de valoración 9.^a).

En cuanto al registro contable, se realizarán las siguientes anotaciones:

- En el momento de la compra, se registrará la deuda por su valor razonable:

10.000	Compras de mercaderías		
(600)			
	a Proveedores (400)	10.000	

- Por el devengo de intereses (en su caso, procederá la correspondiente periodificación teniendo en cuenta el interés efectivo de la deuda):

600	Intereses de deudas		
(662)			
	a Proveedores (400)	600	

.../...

.../...

- Por el pago:

10.600	Proveedores (400)		
		a Tesorería (57)	10.600
		x	

SEGÚN PGC DEL AÑO 1990:

Determinación del precio de adquisición:

Precio de adquisición	10.000 €
Precio unitario	10 €/u.f.

De acuerdo con lo dispuesto en las normas de valoración 12.^a y 13.^a del PGC de 1990, se realizarán las siguientes anotaciones:

- En el momento de la compra:

10.000	Compras de mercaderías (600)		
600	Gastos por intereses diferidos (272)		
		a Proveedores (400)	10.600
		x	

- Por el devengo de intereses:

600	Intereses de deudas a corto plazo (663)		
		a Gastos por intereses diferidos (272)	600
		x	

- Por el pago:

10.600	Proveedores (400)		
		a Tesorería (57)	10.600
		x	

EJEMPLO 4:

PRECIO DE ADQUISICIÓN

La sociedad «AMC» adquiere 1.000 u.f. de la mercadería X con las siguientes condiciones:

- Importe unitario al contado: 10 €/u.f.
- Forma de pago: se aplaza el pago 4 meses, ascendiendo los gastos de aplazamiento 200 € (no derivan de un tipo de interés contractual).
- Importe consignado en factura: 10.200 €.

SEGÚN PGC 07

Solución A

Determinación del precio de adquisición:

Precio de adquisición 10.200 €

Precio unitario 10,2 €/u.f.

La norma de valoración 10.^a considera que podrán incluirse los intereses incorporados a los débitos con vencimiento no superior a un año, siempre que se cumplan determinadas condiciones.

Las deudas comerciales, con vencimiento no superior a un año, podrán valorarse, tanto inicial como posteriormente, por su valor nominal (norma de valoración 9.^a, apartado 3.1).

Registro contable:

- En el momento de la compra, registramos la compra y la deuda con incorporación de los intereses:

10.200	Compras de mercaderías (600)		
		a Proveedores (400)	10.200
		_____ x _____	

- Por el pago:

10.200	Proveedores (400)		
		a Tesorería (57)	10.200
		_____ x _____	

.../...

.../...

Solución B

Determinación del precio de adquisición:

Precio de adquisición 10.000 €

Precio unitario 10 €/u.f.

La norma de valoración 10.^a, considera que podrán incluirse en el precio de adquisición los intereses incorporados a los débitos con vencimiento no superior a un año, siempre que se cumplan las condiciones señaladas anteriormente. Al no tener carácter obligatorio, optamos por no incluirlos.

Las deudas comerciales con vencimiento no superior a un año que no se registren por su valor nominal se valorarán por su valor razonable, que salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción (valor razonable de la contraprestación recibida).

Registro contable:

- En el momento de la compra:

10.000	Compras de mercaderías (600)		
		a Proveedores (400)	10.000
		_____ x _____	

- Por el devengo de intereses:

200	Intereses de deudas (662)		
		a Proveedores (400)	200
		_____ x _____	

- Por el pago:

10.200	Proveedores (400)		
		a Tesorería (57)	10.200
		_____ x _____	

SEGÚN PGC DEL AÑO 1990

La valoración y registro contable será idéntico a lo expuesto en la solución A según el PGC 07.

1.4.2. Valoración inicial: coste de producción.

El coste de producción será igual a:

Consumo de materias primas y otras materias consumibles.

- (+) Coste de los factores de producción directamente imputables.
- (+) La parte que razonablemente corresponda de los costes indirectos, fijos o variables, en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación, elaboración o producción en los que se haya incurrido al ubicarlos para su venta y se basen en la utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción.
- (+) En las existencias que necesiten un período de tiempo superior a un año para estar en condiciones de ser vendidas, los gastos financieros, en los términos previstos en la norma sobre el inmovilizado material.

Consideraciones:

1. Podemos definir los costes directos como aquellos que derivan de recursos cuyo consumo puede medirse y asignarse inequívocamente a un producto, por ejemplo la mano de obra directa.

2. Respecto a los costes indirectos podemos distinguir:

- a) Variables: aquellos que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción obtenida, tales como los materiales y la mano de obra indirecta (NIC 2, párrafo 12). Los costes indirectos variables se distribuirán, a cada unidad de producción, sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción (NIC 2, párrafo 13).
- b) Fijos: aquellos que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de producción, tales como la amortización y mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica, así como el coste de gestión y administración de la planta (NIC 2, párrafo 12).

Respecto a la imputación de los costes indirectos fijos a los productos (NIC 2, párrafo 13), hay que indicar que ésta se basará en la capacidad normal de trabajo de los medios de producción.

La cantidad de coste indirecto fijo distribuido a cada unidad de producción no se incrementará como consecuencia de un nivel bajo de producción, ni por la existencia de capacidad ociosa (subactividad), reconociéndose estos costes indirectos no distribuidos como gastos del ejercicio en que han sido incurridos.

3. Cuando en el proceso de producción se fabrique simultáneamente más de un producto, producción conjunta o producción de productos principales junto a subproductos, y los costes de trans-

formación de cada tipo de producto no sean identificables por separado, se distribuirá el coste total entre los productos, utilizando bases uniformes y racionales.

La distribución puede basarse, por ejemplo, en el valor de mercado de cada producto (NIC 2 párrafo 14 y Resolución del ICAC de 9 de mayo de 2000).

4. Por lo que se refiere a los gastos financieros, y de acuerdo con la norma de valoración 2.^a, se incluirán, siempre que se trate de existencias que necesiten un período de tiempo superior a un año para estar en condiciones de ser vendidas, los devengados antes de que se encuentren disponibles para la venta y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la fabricación o construcción.

5. Aunque el PGC 07 no lo recoge expresamente, no se incluirán entre otros los siguientes costes (reconociéndose como gasto del ejercicio en que se incurren):

- a) Cantidades anormales por desperdicio de materiales, mano de obra u otros costes de producción (ineficiencias).
- b) Costes de almacenamiento posterior.
- c) Las mermas que se produzcan en los productos terminados.
- d) Costes indirectos de administración.
- e) Costes de venta.

Por último, hay que indicar que el registro contable de las existencias valoradas por el coste de producción será idéntico al establecido en el PGC del año 1990.

EJEMPLO 5:

COSTE DE PRODUCCIÓN

La sociedad «AMC» se dedica a la fabricación del producto X presentando la siguiente información:

- Consumo de materias primas: 100.000.
- Mano de obra directa: 60.000.
- Costes indirectos de fabricación: 40.000.
- Costes comerciales: 10.000.
- Unidades producidas: 2.000 u.f.

.../...

.../...

Coste de producción:

Consumo de materias primas	100.000
Mano de obra directa	60.000
Costes indirectos de fabricación ...	40.000
Coste de producción del periodo ..	200.000

Coste de producción unitario: $200.000 / 2.000 = 100$

EJEMPLO 6:

COSTE DE PRODUCCIÓN

La sociedad «AMC» se dedica a la fabricación del producto X presentando la siguiente información:

- Consumo de materias primas: 100.000.
- Mano de obra directa: 58.000.
- Costes variables indirectos de fabricación: 40.000.
- Costes fijos indirectos de fabricación: 30.000.
- Capacidad estimada normal de producción: 2.000 u.f.
- Unidades producidas: 1.800 u.f.

Los costes fijos indirectos de producción son todos aquellos que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de producción.

Estos costes se distribuyen en función de la capacidad estimada normal de producción, es decir, quedan excluidos los costes correspondientes a la subactividad.

Coste fijo por unidad: $30.000 / 2.000 = 15$.

Costes fijos a imputar: $1.800 \times 15 = 27.000$.

Costes de subactividad: $30.000 - 27.000 = 3.000$.

Los costes de subactividad (3.000) se llevan a resultados, como gastos del ejercicio.

.../...

.../...

Coste de producción:

Consumo de materias primas	100.000
Mano de obra directa	58.000
Costes variables indirectos de fabricación ..	40.000
Costes fijos indirectos de fabricación	27.000
Coste de producción del período	<u>225.000</u>

Coste de producción unitario: $225.000 / 1.800 = 125$

1.5. Métodos de asignación de valor.

El apartado 1.3 de la norma de valoración 10.^a del PGC 07 establece lo siguiente:

1. Si se trata de bienes no intercambiables entre sí, o bienes producidos o segregados para un proyecto específico, se utilizará el sistema de identificación de partidas, asignando a cada bien el precio o los costes que le sean específicamente imputables. Un ejemplo práctico de este sistema lo podemos encontrar en las existencias de empresas inmobiliarias.

2. Cuando se trate de bienes intercambiables entre sí, se utilizará con carácter general el método del precio medio o coste medio.

Alternativamente, se podrá aplicar el método FIFO (primera entrada, primera salida) si la empresa lo considera más conveniente para su gestión.

Elegido uno de los anteriores métodos, de acuerdo con el principio de uniformidad, la entidad utilizará el mismo método para todas las existencias que tengan una naturaleza y uso similares dentro de la misma. Para las existencias con una naturaleza o uso diferente, puede estar justificada la utilización de un método diferente.

De la anterior redacción hay que destacar que desaparecen como métodos válidos de asignación de valor el LIFO y otros análogos (se permitía en la Resolución del ICAC de 9 de mayo de 2000).

1.6. Coste de existencias en prestación de servicios.

1.6.1. Introducción.

Una de las principales novedades de la norma de valoración 10.^a del PGC 07 es la inclusión de las prestaciones de servicios dentro de la categoría de existencias.

Las prestaciones de servicios no se contemplaban como existencias en el PGC del año 1990, que únicamente permitía la inclusión de bienes dentro de la categoría de existencias, no obstante, debemos indicar, que aunque novedoso, ya se preveía la posibilidad de incluir servicios en ejecución dentro de las existencias en la adaptación del PGC para empresas constructoras, cuando utilizaban el método del contrato cumplido, y más recientemente en la Consulta número 4 del BOICAC 59.

Asimismo, la norma 1.^a de la Resolución del ICAC de 9 de mayo de 2000 dispone que: «La presente Resolución será de aplicación, con carácter general, para la determinación del coste de producción de los productos –bienes y servicios– comprendidos en las existencias, que sean o hayan sido fabricados o elaborados por la propia entidad.»

1.6.2. Valoración.

La norma de valoración 10.^a dispone que las prestaciones de servicios, cuyo ingreso no se haya reconocido de acuerdo con la norma de valoración 14.^a 3, se considerarán existencias y se valorarán por su coste de producción de acuerdo con lo establecido anteriormente.

El coste de las prestaciones de servicios considerado como existencias se compone fundamentalmente de mano de obra y otros costes del personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costes indirectos distribuibles.

Asimismo, no se incluirán, entre otros:

- Costes relacionados con las ventas.
- Costes del personal de administración general.
- Márgenes de ganancia.
- Costes indirectos no distribuibles.

1.6.3. Calificación.

Al respecto de lo dispuesto anteriormente, la norma de valoración 14.^a 3 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, por consiguiente sólo se contabilizarán los ingresos procedentes de la prestación de servicios cuando se cumplan las siguientes condiciones:

1. El importe de los ingresos pueda valorarse con fiabilidad.
2. Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.
3. El grado de realización de la transacción, al cierre del ejercicio, pueda ser valorado con fiabilidad.
4. Los costes ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, puedan ser valorados con fiabilidad.

De acuerdo con la regulación establecida en el PGC 07, cuando nos encontremos al cierre de un ejercicio económico con un servicio en ejecución:

1. Si se cumplen las condiciones de la norma de valoración 14.^a 3 se reconocerá como ingreso atendiendo al porcentaje de realización del servicio en la fecha del cierre. A este respecto, como métodos de determinación del porcentaje de realización podemos utilizar el sistema de costes incurridos sobre costes estimados totales o el sistema de relación valorada teniendo en cuenta las unidades de servicio ejecutadas hasta la fecha.
2. Si no se cumplen las condiciones señaladas en la norma de valoración 14.^a 3, el coste de producción del servicio en fase de ejecución se activará como existencia, reconociéndose un ingreso por la variación de existencias igual a los costes incurridos.
3. Si además de lo anterior, no se consideraran recuperables los costes incurridos (servicios en ejecución con alta probabilidad de no aceptación por el cliente) se reconocerán sólo los costes como gasto del ejercicio.

Como podemos observar, la regulación que se hace de los servicios es similar a lo contemplado en la norma de valoración 18.^a de la adaptación del PGC a las empresas constructoras.

EJEMPLO 7:

PRESTACIONES DE SERVICIOS

La sociedad «AMC» se dedica a la realización de estudios de mercado. Durante el año 2008 firma un contrato por un importe de 20.000 € para la realización de un estudio para la introducción de un producto de la empresa «X». Los costes necesarios para la realización del mencionado estudio se estiman en 10.000 €.

.../...

.../...

La realización del estudio que comienza el 01-10-2008 se prolongará hasta el 01-04-2009.

Los costes incurridos en cada uno de los períodos son los siguientes:

- 2008: 6.000 €.
- 2009: 4.000 €.

El 01-04-2009 se entrega el estudio a la empresa «X», abonando ésta el importe del mismo.

SE PIDE:

Determinar los resultados y contabilizar lo que proceda en cada «AMC» de los ejercicios si:

- a) Se cumplen las condiciones establecidas en el 14.^a 3.
- b) No se cumplen tales condiciones y se consideran recuperables los costes.

Opción A)

Si se cumplen las condiciones establecidas en la norma de valoración 14.^a 3 se reconocerán los ingresos atendiendo al porcentaje de realización del servicio en la fecha del cierre.

Para determinar los ingresos imputables aplicaremos el sistema de costes incurridos sobre costes totales.

El porcentaje realizado en cada uno de los períodos será:

- 2008: 60% $(6.000 / 10.000 \times 100)$.
- 2009: 40% $(4.000 / 10.000 \times 100)$.

Los ingresos y resultados de cada uno de los períodos será:

Año	% realizado	Ingresos del período	Costes del período	Resultado
2008	60%	12.000 $(20.000 \times 60\%)$	6.000	6.000
2009	40%	8.000 $(20.000 \times 40\%)$	4.000	4.000
Total	100%	20.000	10.000	10.000

Por lo que se refiere al registro contable, en cada ejercicio se registrará el ingreso del período en la Cuenta 705 «Prestaciones de servicios».

.../...

.../...

Opción B)

Si no se cumplen las condiciones establecidas en la norma de valoración 14.3 al cierre del año 2008, se activarán como existencias los costes incurridos hasta la fecha siempre que se consideren recuperables.

En el año 2009, al entregarse el servicio al cliente, se registrarán los correspondientes ingresos por prestación de servicios.

Los ingresos y resultados de cada uno de los períodos serán:

Año	Ingresos del período	Costes del período	Resultado
2008	6.000 (variación de existencias)	6.000	0
2009	20.000	10.000 (4.000 + 6.000 variación de existencias)	10.000
Total	20.000	10.000	10.000

Por lo que se refiere al registro contable, haremos las siguientes anotaciones:

- 2008

Por los costes del período:

6.000

Gastos por su naturaleza
(6)

a Tesorería (57)

6.000

x

Por la variación de existencias:

6.000

Servicios en curso (33)

a Variación de existencias de
servicios en curso (710)

6.000

x

- 2009

Por los costes del período:

4.000

Gastos por su naturaleza
(6)

a Tesorería (57)

4.000

x

.../...

.../...			
Por los ingresos del período:			
20.000	Cientes (430)	a Prestaciones de servicios (705)	20.000
	_____	x _____	
Por el cobro del cliente:			
20.000	Tesorería (57)	a Cientes (430)	20.000
	_____	x _____	
Por la variación de existencias:			
6.000	Variación de existencias de servicios en curso (710)	a Servicios en curso (33)	6.000
	_____	x _____	

1.7. Valoración posterior de las existencias.

1.7.1. Regla general.

De acuerdo con la norma de valoración 10.^a 2, con posterioridad a su reconocimiento inicial las existencias deberán valorarse por su valor neto realizable cuando sea inferior al precio de adquisición o coste de producción, debiendo reflejarse cuando esta circunstancia ocurra la oportuna corrección valorativa.

Asimismo, en el último apartado de la norma de valoración 10.^a 2, se establece que cuando las circunstancias que ocasionaron la corrección de valor hubiesen dejado de existir, el importe de la corrección será objeto de reversión.

1.7.2. Definición de valor neto realizable.

A estos efectos, y de acuerdo con el apartado 6.3 del Marco Conceptual, el valor neto realizable es el importe que se puede obtener por la enajenación de un activo en el mercado, en el curso normal del negocio, deducidos los costes estimados necesarios para llevarla a cabo.

Por lo que se refiere a las materias primas y productos en curso, y siguiendo el mismo apartado del marco conceptual, el valor neto realizable será el valor neto realizable del producto terminado, deducidos los costes estimados necesarios para terminar su producción, construcción o fabricación.

1.7.3. Reglas especiales.

- 1. Materias primas: en el caso de las materias primas, y otras materias consumibles en el proceso de producción, no se registrará ninguna corrección valorativa en las mismas, siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos por encima del coste. En el caso de que procediera realizar una corrección valorativa, el precio de reposición de las materias primas y otras materias consumibles puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable.
- 2. Los bienes o servicios que hayan sido objeto de un contrato de venta en firme no serán objeto de corrección valorativa, siempre que el precio pactado cubra, como mínimo, el coste de tales bienes o servicios, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato.

1.7.4. Funcionamiento contable.

Las pérdidas reversibles que se ponen de manifiesto con motivo del inventario de existencias de cierre de ejercicio se recogerán en las cuentas del subgrupo 39 «Deterioro de valor de las existencias».

El funcionamiento contable del deterioro de valor es similar al de la provisión de existencias del PGC del año 1990.

Si las pérdidas tuvieran carácter irreversible, entendemos que se tratarán del mismo modo que con el PGC del año 1990 (menor valor de las existencias finales o gastos excepcionales).

EJEMPLO 8:

CORRECCIONES VALORATIVAS

La sociedad «AMC» se dedica a la comercialización del producto X presentando la siguiente información:

	Valor contable	Valor neto realizable
31-12-2008	10.000	9.500
31-12-2009	12.000	11.000

.../...

.../...

AÑO 2008

Valor contable	10.000
Valor neto realizable	9.500
Deterioro de valor	500

Asiento:

500	<i>Pérdidas por deterioro de existencias (693)</i>	
	<i>a Deterioro de valor de los productos terminados (395)</i>	500
_____	x	_____

AÑO 2009

1. Asiento por el deterioro registrado el año anterior:

500	<i>Deterioro de valor de los productos terminados (395)</i>	
	<i>a Reversión del deterioro de existencias (793)</i>	500
_____	x	_____

2. Cálculo y, en su caso, registro contable del deterioro del año:

Valor contable	12.000
Valor neto realizable	11.000
Deterioro de valor	1.000

Asiento:

1.000	<i>Pérdidas por deterioro de existencias (693)</i>	
	<i>a Deterioro de valor de los productos terminados (395)</i>	1.000
_____	x	_____

EJEMPLO 9:

CORRECCIONES VALORATIVAS

La sociedad «AMC» se dedica a la fabricación y comercialización del producto X. Para la fabricación del mismo utiliza la materia prima, siendo el valor contable de la misma en la fecha de cierre del ejercicio económico 20.000 €. Para el cálculo del deterioro de la citada materia prima se plantean las siguientes hipótesis:

- a) El producto X se vende con un margen de beneficio del 100%.
- b) El producto X se vende por debajo del coste, siendo su precio de reposición 17.000 €.

HIPÓTESIS A)

Como el producto terminado al que se incorpora la materia prima se vende con margen de beneficios por encima del coste, no cabe efectuar ninguna corrección valorativa en las materias primas.

HIPÓTESIS B)

- 1. El producto terminado se vende por debajo del coste, por consiguiente, habrá un deterioro de los productos terminados y puede haber un deterioro en las materias primas.
- 2. Para calcular el posible deterioro de las materias primas, el precio de reposición puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable.

Cálculo, y en su caso, registro contable del deterioro del año:

Valor contable	20.000
Precio de reposición	17.000
Deterioro de valor	3.000

Asiento:

3.000	Pérdidas por deterioro de existencias (693)	
	a Deterioro de valor de las materias primas (391)	3.000
_____	x _____	

1.8. Información en la Memoria.

De acuerdo con la Nota 10 de la Memoria, en dicho estado contable en relación con las existencias se informará sobre:

- a) Las circunstancias que han motivado las correcciones valorativas por deterioro y, en su caso, la reversión de dichas correcciones, reconocidas en el ejercicio, así como su importe.
- b) El importe de los gastos financieros capitalizados durante el ejercicio en las existencias de ciclo de producción superior a un año, así como los criterios seguidos para su determinación.
- c) Compromisos firmes de compra y venta, así como información sobre contratos de futuro o de opciones relativos a existencias.
- d) Limitaciones en la disponibilidad de las existencias por garantías, pignoraciones, fianzas y otras razones análogas, indicando las partidas a que afectan, su importe y proyección temporal.
- e) Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a las existencias.

1.9. Principales diferencias con el PGC del año 1990.

Para finalizar la exposición de las existencias, incluimos en este apartado las principales diferencias existentes con la normativa actual y que en la mayoría de los casos han sido objeto de análisis con anterioridad. Las diferencias más significativas son:

1. Definición de existencias: se incluye la prestación de servicios en la definición de existencias.
2. Determinación del coste de adquisición:
 - Los descuentos por pronto pago minoran el precio de adquisición de las existencias, reduciendo el importe a registrar como compras si se encuentran en la misma factura, y dejan de tener la naturaleza de ingreso financiero.
 - Los intereses incorporados al nominal de los débitos no forman parte del precio de adquisición, con la salvedad de los incorporados a débitos con vencimiento no superior a un año, que podrán incorporarse opcionalmente al precio de adquisición siempre que se cumplan determinadas condiciones.

- Incorporación de los gastos financieros como mayor valor de las existencias de largo ciclo de producción (período de tiempo superior a un año). La Resolución del ICAC de 9 de mayo de 2000 lo contemplaba con carácter opcional.
 - Incorporación de diferencias de cambio: el PGC 07 no lo contempla.
3. Métodos de asignación de valor: cuando se trata de elementos intercambiables, los únicos métodos admisibles son el precio medio ponderado y el FIFO, no siendo aplicables cualesquiera otros métodos como el LIFO y otros análogos.
 4. Correcciones valorativas: se producirán cuando el valor neto realizable sea inferior al coste de adquisición de las existencias, para las materias primas no cabe corrección valorativa si el precio estimado de venta de los productos en que se incorporan cubre todos los costes de producción.
 5. No se contempla la posibilidad de valorar, en determinados sectores de actividad y en casos excepcionales, ciertas materias primas y consumibles por una cantidad y valor fijos.

2. INGRESOS POR VENTAS Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS

2.1. Los ingresos contables en el PGC del año 1990.

La regulación de los ingresos en el PGC de 1990 está recogida en las siguientes normas de valoración:

- 18. «Ventas y otros ingresos»

Establece unas reglas, bastante precisas, a tener en cuenta en la contabilización de las ventas de bienes y servicios.

- 12. «Clientes, proveedores, deudores y acreedores de tráfico»

Da unos criterios de valoración de los créditos de tráfico, especialmente de los intereses derivados de estas operaciones. Establecía también la obligación de efectuar las correspondientes correcciones valorativas y provisiones en el caso del posible riesgo de insolvencias.

Como complemento de las dos normas tenemos también:

- Resolución del ICAC de 16 de mayo de 1991 por la que se fijan criterios generales para determinar el importe neto de la cifra de negocios.
- Diversas consultas del ICAC.

PGC de 1990

Puntos fundamentales de las normas de valoración 18.^a y 12.^a sobre ventas, clientes y deudores de tráfico

- Descuentos en factura: menor importe de la venta (menos los por pronto pago).
- Descuentos por pronto pago: se consideran siempre gasto financiero, tanto estén en factura como fuera de ella (665. «Descuentos sobre ventas por pronto pago»).
- Los gastos de las ventas se contabilizan en la respectiva cuenta de gastos, sin afectar al importe de los ingresos.
- Los intereses por aplazamiento:
 - Si el aplazamiento es superior a un año, se consideran ingresos a distribuir en varios ejercicios (cuenta 135).
 - Si el aplazamiento es de menos de un año, se incluyen en la cifra de ventas.

La Resolución del ICAC de 16 de mayo de 1991, 2.^a a) establece:

«... las ventas se valorarán por el importe facturado en caso de pago con vencimiento inferior a un año, mientras que si el aplazamiento del pago supera el año, se computarán con exclusión de los intereses implícitos que se devenguen en la operación.»

2.2. Los ingresos en el nuevo PGC 07.

La norma 14.^a «Ingresos por ventas y prestación de servicios» da unos criterios generales de valoración comunes a los ingresos por ventas y prestación de servicios, y luego unos específicos de reconocimiento de unos y otros, estableciendo una serie de condiciones que deben cumplirse en su totalidad y de forma obligatoria para poder efectuar su contabilización.

La norma 9.^a «Instrumentos financieros» da unos criterios específicos en relación con los créditos comerciales, sobre su valoración inicial, valoración posterior y deterioro de valor.

En las NIC, es la 18 «Ingresos Ordinarios», la encargada de establecer la normativa sobre las ventas de bienes y servicios.

Palabras clave: ingresos por ventas, ingresos por prestaciones de servicios, descuentos por pronto pago, intereses incorporados al nominal, créditos por operaciones comerciales, permuta de bienes o servicios, condiciones de reconocimiento de ingresos por ventas y por prestaciones de servicios.

2.3. Comparación de los cuadros de ventas.

PGC 1990	PGC 07
70. VENTAS DE MERCADERÍAS, DE PRODUCCIÓN PROPIA, DE SERVICIOS, ETC. 700. Ventas de mercaderías 701. Venta de productos terminados 702. Venta de productos semiterminados 703. Ventas de subproductos y residuos 705. Prestaciones de servicios 708. Devoluciones de ventas y operaciones similares 709. «Rappels» sobre ventas 66. GASTOS FINANCIEROS 665. Descuentos sobre ventas por pronto pago	70. VENTAS DE MERCADERÍAS, DE PRODUCCIÓN PROPIA, DE SERVICIOS, ETC. 700. Ventas de mercaderías 701. Venta de productos terminados 702. Venta de productos semiterminados 703. Ventas de subproductos y residuos 705. Prestaciones de servicios 706. Descuentos sobre ventas por pronto pago 708. Devoluciones de ventas y operaciones similares 709. «Rappels» sobre ventas 66. COMPRAS 606. Descuentos sobre compras por pronto pago

Como puede observarse, los descuentos sobre ventas por pronto pago en el PGC de 1990 se consideraban siempre gastos financieros, y en el PGC 07 se consideran menores ventas comerciales dentro del subgrupo 70 de «Ventas» (como las devoluciones y los *rappels*), a efectos de establecer el «Importe neto de las cifras de negocios» del apartado A.1. de la cuenta de Pérdidas y ganancias.

Análogamente, los descuentos sobre compras por pronto pago que se consideraban siempre ingresos financieros en el PGC de 1990, en el PGC 07 se consideran menores compras comerciales dentro del subgrupo 60 de «Compras» (como las devoluciones y los *rappels*), a efectos de establecer el importe de los «Aprovisionamientos» del apartado A.4. de la cuenta de Pérdidas y ganancias.

2.4. Los descuentos sobre ventas por pronto pago.

La norma de registro y valoración 14.^a establece expresamente:

«Los ingresos procedentes de la venta de bienes y de la prestación de servicios se valorarán por el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos que, salvo evi-

dencia en contrario, será el precio acordado para dichos bienes o servicios, deducido el importe de cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares que la empresa pueda conceder...»

Por tanto:

- Los descuentos sobre ventas por pronto pago, cuando figuren en factura, se deducirán del importe de los ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios.
- Cuando figuren fuera de factura, y sólo en ese caso, se tratarán como descuentos comerciales, no financieros, recogiendo en la cuenta 706.

EJEMPLO 10:

DESCUENTOS POR PRONTO PAGO EN FACTURA

Ventas a crédito de mercaderías por 1.000 euros, con un descuento por pronto pago en factura de 100.

PGC 1990

900	<i>Cientes (43)</i>		
100	<i>Descuentos sobre ventas por pronto pago (665)</i>		
		a	<i>Ventas de mercaderías (700) 1.000</i>
		x	

PGC 07

900	<i>Cientes (43)</i>		
		a	<i>Ventas de mercaderías (700) 900</i>
		x	

EJEMPLO 11:

DESCUENTOS POR PRONTO PAGO FUERA DE FACTURA

Un cliente figura en contabilidad por un importe de 3.000 euros, de acuerdo con una factura anteriormente registrada.

Posteriormente, y ya fuera de factura, se concede un descuento al cliente por pronto pago por un importe del 2%.

.../...

.../...			
PGC 1990			
60	Descuentos sobre ventas por pronto pago (665) (0,02 × 3.000)	a Clientes (43)	60
		_____ x _____	
PGC 07			
60	Descuentos sobre ventas por pronto pago (706)	a Clientes (43)	60
		_____ x _____	

En estos ejemplos, para una mayor claridad conceptual, hemos supuesto que los importes registrados en las cuentas de clientes y de ventas se han valorado de acuerdo con las normas 9.^a y 14.^a, respectivamente, y que no existen intereses de aplazamiento; asimismo, hemos prescindido del IVA correspondiente.

2.5. Concepto de ingresos en el Marco Conceptual.

INGRESOS (según el Marco Conceptual)
Incrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de:
• Entradas o aumentos en el valor de los activos, o • Disminución de los pasivos.
Siempre que no tengan su origen en aportaciones, monetarias o no, de los socios o propietarios.

2.6. Esquema de la norma de registro y valoración 14.^a.

NORMA DE REGISTRO Y VALORACIÓN 14. ^a Ingresos por ventas y prestaciones de servicios
1. Aspectos comunes. 2. Ingresos por ventas. 3. Ingresos por prestación de servicios.

2.7. Aspectos comunes a ingresos por ventas y prestación de servicios.

Valoración de los ingresos:

- Por el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos.
- Este valor razonable, salvo evidencia en contrario, será el precio acordado para dichos bienes o servicios.

Deducido:

- El importe de cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares que la empresa pueda conceder.
- Los intereses incorporados al nominal de los créditos.
- Podrán incluirse los intereses incorporados a los créditos comerciales con vencimiento no superior a un año que no tengan un tipo de interés contractual, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

No se incluirán:

- Los impuestos que gravan las operaciones que se deban repercutir a terceros como el IVA y los impuestos especiales.
- Las cantidades recibidas por cuenta de terceros.

Valoración de los créditos comerciales:

De acuerdo con lo dispuesto en la norma 9.^a, relativa a «Instrumentos financieros».

Permuta de bienes o servicios:

- No se reconocerá ningún ingreso, por operaciones de tráfico, si son de similar naturaleza y valor.

Venta conjunta de bienes y servicios anexos:

- Con el fin de contabilizar los ingresos, atendiendo al fondo económico de las operaciones, puede ocurrir que:
 - Los componentes identificables de una misma transacción deban reconocerse aplicando criterios diversos (como una venta de bienes y los servicios anexos).
 - A la inversa, transacciones diferentes pero ligadas entre sí se tratarán contablemente de forma conjunta.

Cuando existan dudas relativas al cobro de un importe previamente reconocido como ingresos por venta o prestación de servicios, la cantidad cuyo cobro se estime como improbable se registrará como un gasto por corrección de valor por deterioro y no como un menor ingreso.

2.8. Ingresos por ventas.

Condiciones para contabilizar los ingresos procedentes de la venta de bienes (deben cumplirse todas y cada una)

- a) La empresa ha transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica.

Se presumirá que no se ha producido la transferencia cuando el comprador posea el derecho de vender los bienes a la empresa, y ésta la obligación de recomprarlos por el precio de venta inicial más la rentabilidad normal que obtendría un prestamista.
- b) La empresa no mantiene la gestión corriente de los bienes vendidos en un grado asociado normalmente con su propiedad, ni retiene el control efectivo de los mismos.
- c) El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.
- d) Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.
- e) Los costes incurridos o a incurrir en la transacción pueden ser valorados con fiabilidad.

EJEMPLO 12:

DIVERSOS DESCUENTOS EN FACTURA Y GASTOS

La empresa «LIBRA, S.A.» vende a «ARIES, S.A.» mercaderías por un importe inicial acordado de 20.000 euros.

El cobro se efectúa al contado por cheque bancario, que se ingresa en la cuenta corriente que «LIBRA» mantiene en el BBVA.

En la factura se realizan las siguientes rebajas:

Por restos de serie 800 euros

Por promoción comercial 300 euros

Por *rappels* 200 euros

Por pronto pago 2% del importe neto, deducidos los anteriores descuentos.

.../...

.../...

IVA repercutido: 16%.

«LIBRA, S.A.» contrata con una empresa transportista el traslado de las mercancías hasta el almacén del cliente por el precio de 100 euros. El importe queda pendiente de pago (IVA soportado 16%).

Importe inicial de la venta	20.000	
(-) Descuentos:		
Por restos de serie	800	
Por promoción comercial	300	
Por <i>rappels</i>	200	
	<u>(-) 1.300</u>	
		<u>18.700</u>
Por pronto pago ($0,02 \times 18.700$)		(-) 374
Base imponible IVA		<u>18.326</u>
Tipo del IVA 16%		
Cuota del IVA ($0,16 \times 18.326$)		<u>2.932,16</u>
TOTAL A PAGAR		<u>21.258,16</u>

- Por la venta de las mercaderías:

PGC 1990

374,00	Descuentos sobre ventas por pronto pago (665)	
21.258,16	BBVA c/c (572)	
		a Ventas de mercaderías (700) 18.700,00
		a H. ^a P. ^a , IVA repercutido (477) 2.932,16
		_____ x _____

PGC 07

Supongamos que se cumplen todas las condiciones, las cinco a) a e), expuestas anteriormente en este mismo apartado, necesarias para poder contabilizar los ingresos correspondientes a estas ventas.

21.258,16	BBVA c/c (572)	
		a Ventas de mercaderías (700) 18.326,00
		a H. ^a P. ^a , IVA repercutido (477) 2.932,16
		_____ x _____

.../...

.../...

La diferencia entre la forma de contabilizar la venta en ambos planes consiste en que los descuentos por pronto pago en factura en el PGC de 1990 no se restan del importe de la venta, contabilizándose aparte como gasto financiero, y en el PGC 07 se restan de las ventas, no se contabilizan aparte y se tratan como un descuento comercial.

- Por los gastos de transporte:

PGC 1990 y PGC 07

100	Transportes (624)	
16	H. ^a P. ^a , IVA soportado	
		a Acreedores por prestaciones 116 de servicios (410)
	_____	x _____

EJEMPLO 13:

VENTA CON INTERESES POR APLAZAMIENTO Y VENCIMIENTO NO SUPERIOR A UN AÑO

Ventas de mercaderías con un valor nominal de 1.190 euros, que se cobrarán dentro de seis meses, con el siguiente desglose en factura:

Importe de la venta	1.000 euros
Intereses (al 6% anual), por 6 meses (6/12 × 0,06 × 1.000)...	30 euros
IVA (0,16 × 1.000)	160 euros

La base imponible del IVA, 1.000 euros, no incluye el importe de los intereses de aplazamiento, pues corresponden a un período posterior a la entrega de la mercancía y figuran de forma separada en la factura (art. 78.Dos.1.º de la Ley del IVA).

PGC 1990

- Por la venta:

1.190	Clientes (43)	
		a Ventas de mercaderías (700) 1.030
		a H. ^a P. ^a , IVA repercutido (477) 160
	_____	x _____

.../...

.../...

En el próximo ejemplo 17, comentaremos la inclusión de los intereses a plazo no superior a un año en la cuenta 700 «Ventas de mercaderías», en lugar de tratarlos como ingresos financieros (subgrupo 76).

- Por el cobro al cliente:

1.190	Tesorería (57)		
		a Clientes (430)	1.190
_____		x	_____

PGC 07

Supongamos que se cumplen todas las condiciones necesarias, las cinco a) a e), expuestas anteriormente, para poder contabilizar los ingresos correspondientes a estas ventas.

Los intereses de la operación tienen un tipo de interés contractual y figuran especificados y separados en la factura, por tanto el asiento sería:

- Por la venta:

1.160	Clientes (43)		
		a Ventas de mercaderías (700)	1.000
		a H. ^a P. ^a , IVA repercutido (477)	160
_____		x	_____

- Por el devengo de intereses, transcurridos los seis meses:

30	Clientes (43)		
		a Ingresos de créditos (762)	30
_____		x	_____

- Por el cobro al cliente:

1.190	Tesorería (57)		
		a Clientes (430)	1.190
_____		x	_____

Si los intereses de la operación no tuviesen un tipo de interés contractual, y el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no es significativo, el tratamiento contable podría ser, a elección de la empresa, el mismo anteriormente expuesto (porque la inclusión de los intereses con vencimiento no superior al año, en los créditos comerciales y en las ventas es opcional) o el siguiente, con la inclusión de los mismos:

.../...

.../...

1.194,80 Clientes (43)

a Ventas de mercaderías (700) 1.030,00

a H.^a P.^a, IVA repercutido (477) 164,80

_____ x _____

En este caso la base imponible del IVA sería 1.030 y su 16%, 164,80 pues suponemos que los intereses no están desglosados en la factura.

EJEMPLO 14:

VENTA CON INTERESES POR APLAZAMIENTO Y VENCIMIENTO SUPERIOR A UN AÑO

Ventas de mercaderías con un valor al contado de 1.000 euros, pagando el cliente 1.120 euros dentro de 18 meses (120 de intereses). IVA repercutido: 160 euros. Nominal del crédito: 1.280 euros.

Los intereses de la operación tienen carácter contractual, y figuran especificados y separados en la factura.

PGC 1990

• Por la venta:

1.280 Clientes (43)

a Ventas de mercaderías (700) 1.000

a Ingresos por intereses
diferidos (135) 120a H.^a P.^a, IVA repercutido (477) 160

_____ x _____

• Al devengo de los intereses:

120 Ingresos por intereses
diferidos (135)

a Ingresos financieros (76) 120

Debe periodificarse la imputación de los 120 euros entre los ejercicios entre los que se reparten los dieciocho meses.

_____ x _____

.../...

.../...

- Por el cobro al cliente:

1.280	Tesorería (57)	a	Cientes (43)	1.280
_____		x	_____	

PGC 07

- Por la venta:

1.160	Cientes (43)	a	Ventas de mercaderías (700)	1.000
		a	H. ^a P. ^a , IVA repercutido (477)	160
_____		x	_____	

- Al devengo de los intereses:

120	Cientes (43)	a	Ingresos de créditos (762)	120
_____		x	_____	

Igual que en el PGC de 1990, deben periodificarse los 120 euros de intereses entre los ejercicios contables afectados.

- Por el cobro al cliente:

1.280	Tesorería (57)	a	Cientes (430)	1.280
_____		x	_____	

EJEMPLO 15:

PERMUTA DE EXISTENCIAS DE MERCADERÍAS

La sociedad limitada «ESCORPIO» permuta unas existencias que figuraban en la cuenta 300. «Mercaderías», a su precio de adquisición de 30.000 euros, por otras de similar naturaleza y valor, cuyo valor razonable es de 32.000 euros.

.../...

.../...

30.000	Mercaderías (300) (Por las mercaderías recibidas valoradas al valor contable de las entregadas)	a	Mercaderías (300) (Por las mercaderías entregadas valoradas a su valor contable)	30.000
No se reconoce ningún ingreso por la permuta de bienes o servicios de similar naturaleza y valor.				
_____ x _____				

EJEMPLO 16:

VENTA DE UN BIEN CON SERVICIO ANEXO

La empresa «LEO, S.L.» vende una máquina industrial, dentro de su actividad comercial, a la sociedad «VIRGO, S.L.» con las siguientes condiciones:

- a) El 20 de diciembre de 20X1 se firma el contrato de venta.
- b) El precio de venta de la máquina es de 60.000 euros más IVA.
- c) En el precio de venta está incluido un servicio de mantenimiento durante dos años.
- d) El servicio de mantenimiento comprende revisiones, conservación y suministro de los repuestos necesarios.
- e) El valor de mercado anual del servicio de mantenimiento se estima en 2.000 euros.
- f) La entrega de la máquina y el cobro del importe de la misma se produce el 10 de enero de 20X2.

Comentarios:

- Deben separarse dos tipos de ingresos: los derivados de la venta y los del servicio de mantenimiento.
- La transferencia al comprador de los riesgos y beneficios y el cumplimiento de las demás condiciones para contabilizar la venta se producen al realizarse la entrega de la maquinaria en enero de 20X2.

.../...

.../...

- Suponemos que se cumplen todas las condiciones necesarias para poder contabilizar los ingresos procedentes de la venta.
- Por tanto, el ingreso por la venta de la maquinaria debe imputarse al ejercicio de 20X2.
- Del importe de los ingresos, que pueden estimarse con fiabilidad, deben diferenciarse los procedentes de la venta del bien y de la prestación del servicio.
- Podemos reconocer los ingresos por servicios de mantenimiento de forma lineal durante los dos años de su prestación ($2.000 + 2.000 = 4.000$).
- Por tanto, los ingresos a imputar durante los años 20X1, 20X2 y 20X3 serían los siguientes:

Ejercicio	20X1	20X2	20X3
Ingreso por venta de la maquinaria	–	56.000	–
Ingreso por el servicio de mantenimiento	–	2.000	2.000
TOTAL INGRESOS	–	58.000	2.000

Los ingresos por la venta de maquinaria se contabilizarían en la cuenta 700. «Venta de mercaderías», y los ingresos por el servicio de mantenimiento en la cuenta 705. «Prestaciones de servicios».

2.9. Información en la cuenta de Pérdidas y ganancias en la Memoria.

Cuenta de Pérdidas y ganancias (modelo normal)

A) OPERACIONES CONTINUADAS

1. Importe neto de la cifra de negocios.

- Ventas.
- Prestaciones de servicios.

2. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación.

A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12)

MEMORIA (modelo normal) NOTA 13. INGRESOS Y GASTOS
Se establece la información a suministrar: 1. Desglose de ciertas partidas de gastos de la cuenta de Pérdidas y ganancias. 2. Importe de la venta de bienes y servicios producidos por permuta de bienes no monetarios y servicios. 3. Los resultados originados fuera de la actividad normal de la empresa incluidos en la partida «otros resultados».

En el modelo de memoria abreviado es la nota 10 la correspondiente a la información sobre ingresos y gastos.

2.10. Valoración de los créditos por operaciones comerciales.

La norma 9.^a «Instrumentos financieros», en su apartado 2.1, establece los criterios para la valoración de los créditos por operaciones comerciales:

- Se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada, más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.
- Los créditos por operaciones comerciales, con vencimiento no superior a un año y que no tengan un tipo de interés contractual, así como los anticipos y créditos al personal, los dividendos a cobrar y los desembolsos exigidos sobre instrumentos de patrimonio, cuyo importe se espera recibir en el corto plazo, se podrán valorar por su valor nominal cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.
- Su valoración posterior se efectuará por su coste amortizado, registrando los intereses devengados en la cuenta de Pérdidas y ganancias, aplicando el tipo de interés efectivo.
- Los créditos con vencimiento no superior a un año, valorados inicialmente por su valor nominal, continuarán valorándose por dicho importe, salvo que se hubiesen deteriorado.

EJEMPLO 17:
VENTAS A PLAZOS CON INTERESES «GÉMINIS, S.L.» vende a «SAGITARIO, S.A.» el 1 de enero del año 20X1 productos terminados por un importe de 16.000 euros. IVA repercutido: 16%. .../...

.../...

La forma de cobro es la siguiente:

4.000 euros el 01-01-20X1

4.120 euros el 01-07-20X1

4.240 euros el 31-12-20X1

4.360 euros el 01-07-20X2

Total 16.720

El IVA se cobrará en su totalidad a la firma del contrato, el 01-01-2001.

En los cobros aplazados, por los que se giran y aceptan efectos comerciales por los nominales expresados, que incluyen los intereses simples correspondientes al 6% nominal anual (se aplica el 3% por semestres, que es la periodicidad de los vencimientos).

Todos los cobros se efectuarán a través de la cuenta bancaria que «GÉMINIS» tiene abierta en el BSCH.

PGC de 1990

- Por la venta el 01-01-20X1:

6.560 BSCH c/c (572)
[4.000 + (0,16 × 16.000)]

8.360 Clientes, efectos comerciales a cobrar (431)
(4.120 + 4.240)

4.360 Clientes, efectos comerciales a cobrar a largo plazo (451)

a Ventas de productos terminados (701) 16.360

a H.^a P.^a, IVA repercutido (477) 2.560
(0,16 × 16.000)

a Ingresos por intereses diferidos (135) 360

_____ x _____

De acuerdo con la normativa del PGC de 1990, parece más adecuado incluir en la cifra de ventas los intereses de los dos primeros pagos aplazados (120 + 240 = 360), que llevarlos a ingresos financieros, que sería otra alternativa.

.../...

.../...

Suponemos que en la factura figuran los intereses debidamente separados, no integrándose, por tanto, en la base imponible del IVA.

- Por el devengo de intereses a 01-07-20X1 correspondiente al cobro de 01-07-20X2:

120	Ingresos por intereses diferidos (135)	
	$[(1/3 \times 360) = 0,03 \times 4.000]$	
	a Ingresos de créditos a largo plazo (762)	120
_____	x _____	

- Por el cobro realizado el 01-07-20X1:

4.120	BSCH c/c (572)	
	a Clientes, efectos comerciales a cobrar (431)	4.120
_____	x _____	

- Por la reclasificación el 01-07-20X1 del efecto comercial correspondiente al cobro de 01-07-20X2:

4.360	Clientes, efectos comerciales a cobrar (431)	
	a Clientes, efectos comerciales a cobrar a largo plazo (451)	4.360
_____	x _____	

- Por el devengo de intereses a 31-12-20X1 correspondiente al cobro de 01-07-20X2:

120	Ingresos por intereses diferidos (135)	
	$[(1/3 \times 360) = 0,03 \times 4.000]$	
	a Ingresos de créditos a corto plazo (763)	120
_____	x _____	

- Por el cobro realizado el 31-12-20X1:

4.240	BSCH c/c (572)	
	a Clientes, efectos comerciales a cobrar (431)	4.240
_____	x _____	

.../...

.../...

- Por el devengo de intereses a 01-07-20X1 correspondiente al cobro de esta misma fecha:

120	<i>Ingresos por intereses diferidos (135)</i>		
	$[(1/3 \times 360) = 0,03 \times 4.000]$		
		a <i>Ingresos de créditos a corto plazo (763)</i>	120
		_____ x _____	

- Por en cobro realizado el 01-07-20X2:

4.360	<i>BSCH c/c (572)</i>		
		a <i>Clientes, efectos comerciales a cobrar (431)</i>	4.360
		_____ x _____	

PGC 07

Supongamos que se cumplen todas las condiciones, las cinco a) a e), expuestas en el anterior apartado 2.8, necesarias para poder contabilizar los ingresos correspondientes a estas ventas.

Para determinar la forma de contabilizar las operaciones hay que analizar la forma de contratación y facturación.

1. Si los intereses incorporados a los créditos comerciales, con vencimiento no superior a un año, no tuvieran un tipo de interés contractual, se pueden incluir en el nominal de los créditos y en el importe de las ventas, puesto que éstas se valoran por el valor razonable de la contrapartida recibida o por recibir.

Para su inclusión, además, el efecto de la no actualización de los flujos de efectivo no deberá ser significativo.

Pero se pueden incluir, o no, en los créditos y en las ventas, a libre decisión de la empresa.

2. Si los intereses tuvieran un tipo de interés contractual, no se pueden incluir en el nominal de los créditos ni en el importe de las ventas.

Al hablar la norma 14.^a del «tipo de interés contractual», podríamos interpretar que se refiere no a que estén o no registrados en el contrato de forma separada y especificada los intereses, sino a que figure el tipo al que se calculan los mismos (en nuestro ejemplo el 3%).

.../...

.../...

Realizamos, a continuación, la contabilización de las operaciones, suponiendo que:

- Los intereses no tienen un tipo de interés contractual.
- La empresa ha decidido incorporarlos al nominal de los créditos con vencimiento no superior a un año.
- El efecto de no actualizar los flujos de efectivo no es significativo.

Para una mayor claridad didáctica y sencillez en los cálculos, hemos realizado el cómputo de los intereses a interés simple.

Cobros que consideramos sin interés: $4.000 + 4.120 + 4.240 = 12.360$.

Cobros en el que consideramos interés: 4.000 que se convierten en 4.360 en 6 meses.

La equivalencia financiera en el momento inicial 01-01-20X1, sin incluir el IVA que se cobra al contado en ese momento, a interés simple, para la comprobación del interés efectivo aplicado a los créditos aplazados a más de un año sería la siguiente:

$$4.000 = 4.360 / (1 + 3i)$$

$$i = \text{interés efectivo semestral} = 3\%$$

Establezcamos, inicialmente, un cuadro que recoge todos los datos utilizados en las operaciones que contabilizaremos a continuación, para aclaración de los importes de las mismas y de los saldos de las cuentas correspondientes.

1 Fecha	2 Ingresos financieros (al 3% semestral)	3 Cobros	4 Capital amortizado (3 – 2)	5 Coste amortizado (crédito vivo) (5 anterior + 2 – 3)
Inicial				16.360
01-01-20X1		4.000	4.000	12.360
01-07-20X1	120	4.120	4.000	8.360
31-12-20X1	120	4.240	4.120	4.240
01-07-20X2	120	4.360	4.240	0
TOTAL	360	16.720	16.360	

Los créditos al cliente siempre deben figurar, después de los diversos cobros, por su coste amortizado o valor actual (crédito vivo), de acuerdo con el cuadro, que es el criterio de valoración posterior que establece la norma 14.^a.

.../...

.../...

- Por la venta el 01-01-20X1:

6.675,20 BSCH c/c (572)

[4.000 + (0,16 × 16.720)]

8.360 Clientes, efectos comerciales a cobrar (431)

(4.120 + 4.240)

4.000 Clientes, efectos comerciales a cobrar a largo plazo (451)

a Venta de productos terminados (701) 16.360

a H.^a P.^a, IVA repercutido (477) 2.675,20
(0,16 × 16.720)

_____ x _____

El crédito de 4.120, con vencimiento a seis meses, el 01-07-20X1, y el crédito de 4.240 a un año, el 31-12-20X1, los hemos registrado por su valor nominal, y el crédito de 4.360 por su coste amortizado: 4.000, sin incluir los intereses no devengados, que iremos añadiendo, al tipo efectivo del 3 % semestral, según se vayan devengando. Todo ello según la norma 9.^a «Instrumentos financieros», que expusimos anteriormente en este mismo apartado.

La base imponible del IVA, suponiendo que los intereses no están separados en la factura, sería 16.720 euros, incluyendo los mismos.

- Por el devengo de intereses a 01-07-20X1 correspondiente al cobro de 01-07-20X2:

120 Clientes, efectos comerciales a cobrar a largo plazo (451)

[(1/3 × 360) = 0,03 × 4.000]

a Ingresos de créditos a largo plazo (7620) 120

_____ x _____

- Por el cobro realizado el 01-07-20X1:

4.120 BSCH c/c (572)

a Clientes, efectos comerciales a cobrar (431) 4.120

_____ x _____

.../...

.../...

- Por la reclasificación el 01-07-20X1 del efecto comercial correspondiente al cobro de 01-07-20X2:

4.120 *Cientes, efectos comerciales a cobrar (431)*

a *Cientes, efectos comerciales a cobrar a largo plazo (451)* 4.120

_____ x _____

- Por el devengo de intereses a 31-12-20X1 correspondiente al cobro de 01-07-20X2:

120 *Cientes, efectos comerciales a cobrar (431)*

$[(1/3 \times 360) = 0,03 \times 4.000]$

a *Ingresos de créditos a corto plazo (7621)* 120

_____ x _____

- Por el cobro realizado el 31-12-20X1:

4.240 *BSCH c/c (572)*

a *Cientes, efectos comerciales a cobrar (431)* 4.240

_____ x _____

- Por el devengo de intereses a 01-07-20X1 correspondiente al cobro de esta misma fecha:

120 *Cientes, efectos comerciales a cobrar (431)*

$[(1/3 \times 360) = 0,03 \times 4.000]$

a *Ingresos de créditos a corto plazo (7621)* 120

_____ x _____

- Por en cobro realizado el 01-07-20X2:

4.360 *BSCH c/c (572)*

a *Cientes, efectos comerciales a cobrar (431)* 4.360

_____ x _____

.../...

.../...

En el caso de que la empresa, aun sin tener un tipo de interés contractual, decidiera no incorporar los intereses al nominal de los créditos con vencimiento no superior a un año, o que tuviera un tipo de interés contractual, el cuadro que recogería las diversas operaciones sería el siguiente:

1 Fecha	2 Ingresos financieros (al 3% semestral)	3 Cobros	4 Capital amortizado (3 - 2)	5 Coste amortizado (crédito vivo) (5 anterior + 2 - 3)
Inicial				16.000
01-01-20X1		4.000	4.000	12.000
01-07-20X1	360	4.120	3.760	8.240
31-12-20X1	240	4.240	4.000	4.240
01-07-20X2	120	4.360	4.240	0
TOTAL	720	16.720	16.000	

- Por la venta el 01-01-20X1:

6.675,20 *BSCH c/c (572)*

[4.000 + (0,16 × 16.720)]

8.000 *Clientes, efectos comerciales a cobrar (431)*

(4.000 + 4.000)

4.000 *Clientes, efectos comerciales a cobrar a largo plazo (451)*

a *Ventas de productos terminados (701)* 16.000

a *H.^a P.^a, IVA repercutido (477)* 2.675,20
(0,16 × 16.720)

_____ x _____

El importe del IVA repercutido depende de si los intereses figuran o no de forma separada en la factura. En este asiento hemos supuesto que no, pero si estuviesen separados el importe del impuesto sería: $0,16 \times 16.000 = 2.560$; y el primer cobro ascendería a 6.560.

Los restantes asientos serían semejantes a los efectuados anteriormente: el devengo de intereses por las cantidades correspondientes que figuran en el cuadro y los cobros por los mismos importes.

2.11. 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.

Condiciones para contabilizar los ingresos procedentes de prestación de servicios (deben cumplirse todas y cada una):

- a) El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.
- b) Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.
- c) El grado de realización de la transacción, al cierre del ejercicio, pueda ser valorado con fiabilidad.
- d) Los costes ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, puedan 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.

Cuando el resultado de una transacción que implique la prestación de servicios no puede ser estimado de forma fiable, se reconocerán ingresos, sólo en la cuantía en que los gastos reconocidos se consideren recuperables.

EJEMPLO 18:

PRESTACIÓN DE SERVICIOS

La editorial «MENA, S.A.» firmó un contrato con la empresa «NORA, S.L.» para el diseño de una serie de enciclopedias.

Se ha fijado un plazo de tres años para la realización del diseño contratado.

El precio estipulado por el servicio completo asciende a 140.000 euros.

Los costes en que ha incurrido la editorial «MENA» durante los tres años de trabajo han sido los siguientes:

Primer año	40.000 euros
Segundo año	30.000 euros
Tercer año	10.000 euros
COSTES TOTALES	80.000 euros

.../...

.../...

Se trata de determinar los ingresos por prestación de servicios de la editorial «MENA» durante los tres ejercicios comentados.

La facturación y el cobro de los ingresos por parte de «MENA» se efectuarán anualmente, en función del grado de realización del servicio, a través de cheques que se ingresarán en la cuenta corriente que mantiene la empresa en Caja Madrid.

IVA repercutido: 16%

Supongamos que se cumplen todas las condiciones, las cuatro a) a d) expuestas anteriormente en este mismo apartado, y que, por tanto, el resultado de esta prestación de servicios puede ser estimado con fiabilidad.

En consecuencia, reconoceremos los ingresos considerando el porcentaje de realización del servicio en las fechas de cierre de cada ejercicio (grado de avance).

El porcentaje de realización, calculado a través de los costes incurridos sobre el total de los mismos durante cada uno de los tres ejercicios, será el siguiente:

Durante el primer año:	$40.000 / 80.000 \times 100 = 50$	por ciento
Durante el segundo año:	$30.000 / 80.000 \times 100 = 37,50$	por ciento
Durante el tercer año:	$10.000 / 80.000 \times 100 = 12,50$	por ciento
TOTAL	80.000	100

Reconocimiento de ingresos:

Primer año:	$50\% \ 140.000 = 70.000$
Segundo año:	$37,50\% \ 140.000 = 52.500$
Tercer año:	$12,50\% \ 140.000 = 17.500$
TOTAL	100 140.000

Por el cobro de los ingresos del primer año:

81.200 Caja Madrid, c/c (572)

a	Ingresos por prestaciones de servicios (705)	70.000
a	H. ^a P. ^a , IVA repercutido (477)	11.200
	(0,16 × 70.000)	

_____ x _____

.../...

.../...

Los asientos contables de los otros dos años serán similares al realizado, variando los correspondientes importes.

Supongamos que el resultado no hubiera podido ser estimado de forma fiable y que al final del primer año solamente se considerasen recuperables el 80% de los costes incurridos:

Reconoceríamos ingresos solamente por: $0,80 \times 40.000 = 32.000$

2.12. NIC 18. Ingresos ordinarios.

Se considera ingreso ordinario a la entrada bruta de beneficios económicos durante el ejercicio, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una empresa, siempre que tal entrada dé lugar a un aumento en el patrimonio neto que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio.

La NIC 18 debe ser aplicada al contabilizar los ingresos ordinarios procedentes de las siguientes transacciones y sucesos:

- La venta de productos.
- La prestación de servicios.
- El uso, por terceros, de activos de la empresa que producen intereses, regalías (royalties) y dividendos.

La NIC 18 no trata los ingresos procedentes de:

- Contratos de arrendamiento financiero (NIC 17 «Arrendamientos»).
- Dividendos procedentes de inversiones financieras en entidades asociadas (NIC 28).
- Contratos de seguros (NIIF 4 «Contratos de seguros»).
- Cambios en valor razonable de activos y pasivos financieros (NIC 39).
- Cambios en el valor de otros activos corrientes.
- Reconocimiento inicial y cambios en el valor razonable de los activos biológicos (NIC 41 «Agricultura»).

- Reconocimiento inicial de los productos agrícolas (NIC 41).
- Extracción de minerales en yacimientos.

Los criterios de reconocimiento y valoración de los ingresos por venta de bienes y de servicios, así como las condiciones necesarias para ello, expuestos en la NIC 18, son coincidentes, aunque como siempre mucho más desarrollados, con la norma de registro y valoración 14.^a del PGC 07, pues esta es una reproducción abreviada de aquella.

2.13. Principales novedades del PGC 07 en relación con los ingresos.

- Los descuentos por pronto pago en factura son menor importe de la venta (en el PGC 1990 no lo eran, registrándose como gasto financiero).
- Se piden ciertos requisitos para poder incluir en los ingresos los intereses incorporados a los créditos comerciales con vencimiento no superior a un año (en el PGC 1990 también era con vencimiento no superior a un año).
- Los componentes identificables de una misma transacción deben reconocerse aplicando criterios diversos (por ejemplo, venta de bienes y los servicios anexos).
- Se establecen diversas condiciones para poder reconocer y contabilizar los ingresos por ventas y por prestación de servicios.
- Se modifica, en relación con los ingresos, el contenido de la memoria, normal (nota 13) y abreviada (nota 10), y los modelos de la cuenta de Pérdidas y ganancias para ajustarlos a la nueva normativa.

EL GRUPO III EXISTENCIAS DEL NUEVO PLAN CONTABLE: ANÁLISIS COMPARATIVO CON RELACIÓN AL PLAN GENERAL CONTABLE DEL AÑO 1990

FRANCISCO J. LÓPEZ CORRALES

*Departamento de Economía Financiera y Contabilidad.
Universidad de Vigo*

Extracto:

APROBADO el nuevo Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007, de 16 de noviembre), que entra en vigor el día 1 de enero de 2008, cada vez queda menos tiempo para que las empresas adapten sus contabilidades a las nuevas exigencias que introduce el nuevo Plan Contable.

Al igual que hicimos en artículos anteriores publicados en la *Revista de Contabilidad y Tributación*, en donde analizamos los grupos I (Financiación básica) y II (Activos no corrientes), en este número comentaremos las novedades que incorpora en el grupo III (Existencias) el nuevo Plan General de Contabilidad en relación con el Plan del año 1990.

Palabras clave: existencias, pérdidas por deterioro, cláusulas INCOTERMS, precio adquisición, coste producción y contratos de venta en firme.

Sumario

1. Introducción.
2. Novedades introducidas en el grupo III. Existencias.
3. Valoración inicial de las existencias.
 - 3.1. Precio de adquisición.
 - 3.2. Coste de producción.
 - 3.3. Métodos de asignación de valor.
 - 3.4. Prestación de servicios.
4. Valoración posterior de las existencias.
5. Casos especiales.
 - 5.1. Existencias valoradas en divisas.
 - 5.2. Existencias subvencionables no como consecuencia de un *rappel* comercial.
6. Cláusulas INCOTERMS.
7. Información a incluir en la memoria.
8. Ejemplos prácticos.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

En números anteriores de la *Revista de Contabilidad y Tributación* hemos analizado las diferencias más relevantes que existen (grupos I y II) entre el Plan Contable del año 90 y el Borrador del nuevo Plan Contable (julio 2007). En este número, analizaremos el grupo III (Existencias), pero tomando ya como referencia para hacer el estudio comparativo el recién aprobado Plan General de Contabilidad (RD 1541/2007, de 16 de noviembre), que entrará en vigor, tal como recoge la disposición final sexta, a partir de enero de 2008 y será de aplicación para los ejercicios que se inicien a partir de dicha fecha.

En la primera parte de nuestro trabajo ponemos de manifiesto las diferencias existentes en el grupo III entre el Plan del año 1990 y el aprobado recientemente, siguiendo para ello la estructura fijada en la norma de valoración 10.^a (Existencias), contemplando además una serie de particularidades tales como: existencias valoradas en divisas, existencias subvencionables no como consecuencia de un *rappel* comercial y aplicación de las cláusulas INCOTERMS a la valoración de las existencias.

La última parte del trabajo contiene una serie de supuestos prácticos que sirven de ayuda para una mejor comprensión de la parte teórica, en donde hacemos hincapié en las novedades incorporadas en el nuevo Plan General de Contabilidad.

2. NOVEDADES INTRODUCIDAS EN EL GRUPO III. EXISTENCIAS

Los distintos subgrupos que contienen ambos planes de cuentas, tal como refleja el **cuadro 1**, no presentan novedades significativas, excepto el cambio de «**provisión**» por «**deterioro de valor**», debido a que el concepto de provisión en el nuevo Plan Contable (NPC) queda reservado para operaciones en las que exista un porcentaje alto de probabilidad de que ocurra el suceso en el futuro, es decir, la precisión de que toda provisión debe responder a una obligación actual derivada de un suceso pasado, cuya cancelación es probable que origine una salida de recursos y su importe pueda estimarse con fiabilidad.

CUADRO 1

NPC	PLAN GENERAL DEL 90
GRUPO 3. EXISTENCIAS	
30. COMERCIALES 300. Mercaderías A 301. Mercaderías B 31 MATERIAS PRIMAS 310. Materias primas A 311. Materias primas B 32 OTROS APROVISIONAMIENTOS 320. Elementos y conjuntos incorporables 321. Combustibles 322. Repuestos 325. Materiales diversos 326. Embalajes 327. Envases 328. Material de oficina 33 PRODUCTOS EN CURSO 330. Productos en curso A 331. Productos en curso B 34 PRODUCTOS SEMITERMINADOS 340. Productos semiterminados A 341. Productos semiterminados B 35 PRODUCTOS TERMINADOS 350. Productos terminados A 351. Productos terminados B 36 SUBPRODUCTOS, RESIDUOS Y MATERIALES RECUPERADOS 360. Subproductos A 361. Subproductos B 365. Residuos A 366. Residuos B 368. Materiales recuperados A 369. Materiales recuperados B 39 DETERIORO DE VALOR DE LAS EXISTENCIAS 390. Deterioro de valor de las mercaderías 391. Deterioro de valor de las materias primas 392. Deterioro de valor de otros aprovisionamientos 393. Deterioro de valor de los productos en curso 394. Deterioro de valor de los productos semiterminados 395. Deterioro de valor de los productos terminados 396. Deterioro de valor de los subproductos, residuos y materiales recuperados	30. COMERCIALES 300. Mercaderías A 301. Mercaderías B 31. MATERIAS PRIMAS 310. Materias primas A 311. Materias primas B 32 OTROS APROVISIONAMIENTOS 320. Elementos y conjuntos incorporables 321. Combustibles 322. Repuestos 325. Materiales diversos 326. Embalajes 327. Envases 328. Material de oficina 33 PRODUCTOS EN CURSO 330. Productos en curso A 331. Productos en curso B 34 PRODUCTOS SEMITERMINADOS 340. Productos semiterminados A 341. Productos semiterminados B 35 PRODUCTOS TERMINADOS 350. Productos terminados A 351. Productos terminados B 36 SUBPRODUCTOS, RESIDUOS Y MATERIALES RECUPERADOS 360. Subproductos A 361. Subproductos B 365. Residuos A 366. Residuos B 368. Materiales recuperados A 369. Materiales recuperados B 39 PROVISIONES POR DEPRECIACIÓN DE EXISTENCIAS 390. Provisión por depreciación de mercaderías 391. Provisión por depreciación de materias primas 392. Provisión por depreciación de otros aprovisionamientos 393. Provisión por depreciación de productos en curso 394. Provisión por depreciación de productos semiterminados 395. Provisión por depreciación de productos terminados 396. Provisión por depreciación de subproductos, residuos y materiales recuperados

El Plan Contable del año 90 no contiene una definición de este grupo 3, dedicándose solamente a citar las cuentas que lo componen, coincidiendo con las recogidas en el NPC.

La definición que contempla el NPC de las existencias, siguiendo la NIC2 (2003, párrafo 6), es la siguiente:

«Son activos poseídos para ser vendidos en:

a) El curso normal de la explotación,

b) Proceso de producción o

c) Forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.»

De la definición destacamos como aspecto más novedoso la incorporación como existencias del coste de producción de los servicios ¹, en tanto no se haya reconocido el ingreso por la prestación efectiva, en los términos previstos en la norma 14.^a de la segunda parte del plan dedicada al reconocimiento de los ingresos por ventas y prestación de servicios.

Cuando las existencias formen parte de un **grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta**, se trasladarán a cuentas del subgrupo 58. Activos no corrientes mantenidos para la venta y activos y pasivos asociados, siempre que cumplan una serie de condiciones enumeradas en las normas de registro y valoración (norma 7.^a Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta). Para su valoración se utilizarán los mismos criterios que para los activos no corrientes, es decir, por el menor de los dos importes siguientes: su valor contable y su valor razonable menos los gastos de venta.

3. VALORACIÓN INICIAL DE LAS EXISTENCIAS

El precio de adquisición o el coste de producción se mantienen como criterios generales para la valoración de los bienes y servicios comprendidos en las existencias.

Como novedad, la norma 10.^a del NPC incorpora, para las existencias que necesiten un período de tiempo superior al año para estar en condiciones de ser vendidas, la inclusión en el precio de adquisición o coste de producción de los gastos financieros en los mismos términos previstos en la norma de registro y valoración del inmovilizado material ².

¹ La adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras y la consulta n.º 4 del BOICAC n.º 59 contemplan esta casuística.

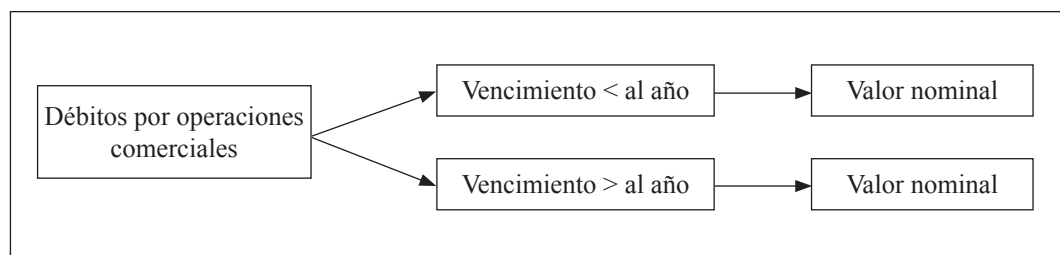
² La inclusión de los gastos financieros ya estaba prevista, con carácter potestativo, en distintas Resoluciones del ICAC y en las normas de adaptación del Plan General Contable.

También la norma 10.^a del NPC nos remite a las normas relativas a los instrumentos financieros (norma 9.^a) cuando se trate de valorar los débitos por operaciones comerciales, los cuales se valorarán inicialmente por su valor nominal siempre que su vencimiento **no sea superior al año**, citando la norma dos condiciones:

- Que no exista ningún tipo de interés contractual.
- Que el efectivo resultante de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

Si el vencimiento de las deudas por operaciones comerciales **es superior al año**, se valorarán por su valor razonable, el cual, normalmente, coincidirá con el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación recibida ajustada por los gastos de la transacción que le sean directamente atribuibles.

En resumen,



3.1. Precio de adquisición.

La valoración de las existencias a precio de adquisición se utilizará para las distintos bienes que no estén sometidos a transformación como las mercaderías, materias primas, combustibles, envases o material de oficina.

El NPC incluye dentro del precio de adquisición (norma 10.^a, apartado 1.1) los siguientes conceptos:

- + Precio factura
- Cualquier tipo de descuento (comercial, por pronto pago...)
- + Gastos de transporte
- + Gastos de seguros, aranceles de aduanas, depósitos...
- + Impuestos no recuperables (IVA no deducible, etc.)
- + Gastos financieros incorporados al nominal de los débitos con vencimiento inferior al año (que no tenga tipo de interés contractual y el efecto de actualizar los flujos de efectivo no sea significativo)

3.2. Coste de producción.

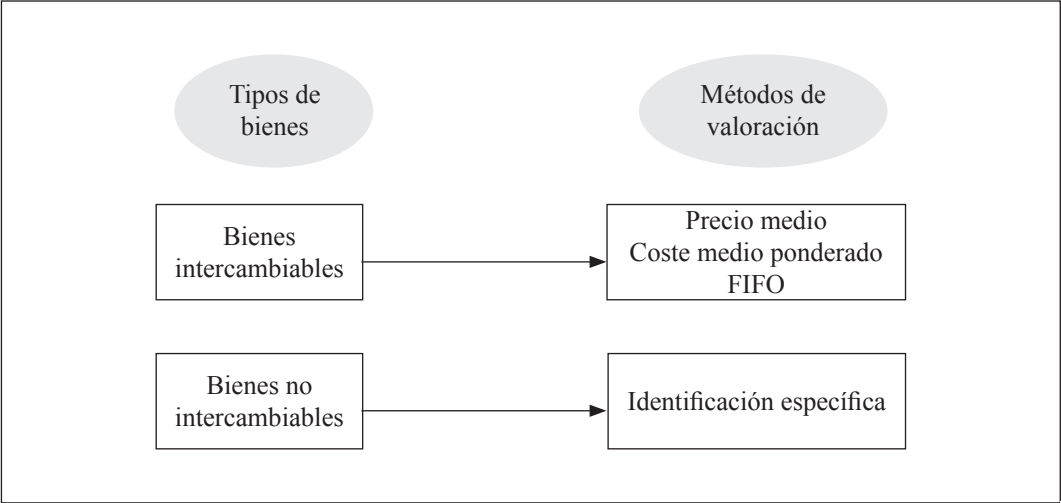
El coste de producción es el criterio de valoración aplicable a las existencias que han sido transformadas a lo largo del proceso productivo. Los productos terminados, los subproductos, los residuos, los materiales recuperables, los productos en curso y los productos semiterminados son bienes a los que se aplicaría este criterio de valoración, que no presenta novedades significativas en ambos planes de cuentas en lo que a su cálculo se refiere.

El coste de producción se calculará (norma 10.^a, apartado 1.2) de la siguiente manera:

- + Consumo de materias primas y otras materias consumibles
 - + Costes directos imputables al producto
 - + Costes indirectos, en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación, elaboración o producción en los que se haya incurrido al ubicarlos para su venta y se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción
 - + En su caso, los gastos financieros en los términos previstos en la norma de inmovilizado material (período de tiempo superior al año para estar en condiciones de ser vendidas)

3.3. Métodos de asignación de valor

Las diferencias más relevantes entre ambos planes de cuentas surgen en la aplicación de las fórmulas del corte. El NPC distingue bienes intercambiables y bienes no intercambiables entre sí. Para los primeros se adopta para su valoración bien el método del precio medio, el coste medio ponderado o el FIFO; para los segundos, el método a utilizar es el de identificación específica.



El Plan del año 90 en la norma de valoración 13.^a recomienda, en primer lugar, el método de identificación específica, independientemente de que se trate de existencias intercambiables o no y, si no es posible aplicarlo, se utilizará el método del precio medio, coste medio ponderado o bien, en segundo lugar, el FIFO, LIFO u otros análogos. El NPC no contempla, en sintonía con la normativa NIC 2, la aplicación del método LIFO u otros métodos análogos, al considerar que este método no ofrece una representación fiel del valor de las existencias que debe figurar en el inventario, al figurar estos valores al precio de adquisición o al de producción más antiguo en lugar de estar valorados a precio reciente.

CUADRO 2

Valoración de las existencias	NPC	Plan año 90
Bienes intercambiables	Coste medio ponderado o precio medio	Identificación específica
	FIFO	Coste medio ponderado o precio medio
Bienes no intercambiables	Identificación específica	FIFO, LIFO u otros análogos

3.4. Prestación de servicios.

El coste de las existencias en la prestación de servicios está regulado en la norma de valoración 10.^a, apartado 1.4. Según la citada norma, las existencias incluirán el coste de producción de los servicios en tanto aún no se haya reconocido el ingreso correspondiente conforme a lo establecido en la norma relativa a ingresos por ventas y prestación de servicios (norma 14.^a).

El registro contable a realizar al cierre para valorar los servicios prestados hasta la fecha será el siguiente:

Productos en curso (33)

*a Variación de existencias de productos
en curso (710)*

_____ x _____

4. VALORACIÓN POSTERIOR DE LAS EXISTENCIAS

La diferencia fundamental en el tratamiento de las correcciones de valor entre ambos planes de cuentas reside en que el Plan General Contable del año 90 establece la distinción entre pérdidas de carácter reversible e irreversible, y en cambio, en el NPC desaparece toda referencia **expresa a las pérdidas irreversibles**.

Otra diferencia radica en el cálculo de la **pérdida reversible por deterioro**; en el plan nuevo la referencia es el **valor neto realizable**³ para los bienes incluidos en el grupo 3.

En el caso de las materias primas y otros materiales consumibles en el proceso de producción, no se realizará corrección valorativa, siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos por encima del coste. En el caso de que proceda realizar corrección valorativa, el **precio de reposición** puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable.

Por último, se suprime en el NPC la posibilidad de valorar ciertas materias primas y consumibles, para determinados sectores de actividad, por una cantidad y valores fijos siempre que se cumplieran determinadas condiciones previstas en la norma 13.^a del Plan del año 90.

5. CASOS ESPECIALES

En este punto analizaremos una serie de casos contemplados en otras normas de registro y valoración distintas a la recogida en la norma 10.^a (Existencias).

5.1. Existencias valoradas en divisas.

Las existencias, al igual que otros activos, se valorarán aplicando el tipo de cambio en la fecha en que fueran registrados (norma valoración 11.^a, apartado 1.2.2).

Deberá dotarse la correspondiente pérdida por deterioro cuando la valoración obtenida exceda del valor neto razonable que las existencias tuvieran en la fecha de cierre; si dicho valor está fijado en moneda extranjera, se aplicará para su conversión en moneda nacional el tipo de cambio vigente a la referida fecha.

5.2. Existencias subvencionables no como consecuencia de un *rappel* comercial.

Cuando se concede una subvención, donación o legado para adquirir mercaderías, se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance [norma 18.^a, apartado 1.3 c)].

³ El valor neto realizable de un activo definido en el Marco Conceptual 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 el caso de las materias primas y de los productos en curso, los costes estimados necesarios para terminar la producción, construcción o fabricación.

El reflejo contable de la operación será el siguiente:

1. Por la concesión de la subvención

Tesorería (57)

*a Ingresos por otras subvenciones,
donaciones y legados (942)*

_____ X _____

2. Al cierre, para determinar el saldo que debe figurar en el balance

*Ingresos por otras subvenciones,
donaciones y legados (942)*

*a Otras subvenciones, donaciones y
legados (132)*

_____ X _____

3. Por la imputación a la cuenta de Pérdidas y ganancias de la subvención recibida

*Transferencia de otras subvenciones,
donaciones y legados (842)*

*a Otras subvenciones, donaciones, legados
transferidos al resultado del ejercicio
(747)*

_____ X _____

4. Al cierre, para determinar el saldo que figura en el balance

*Otras subvenciones, donaciones
y legados (132)*

*a Transferencia de otras subvenciones,
donaciones y legados (842)*

_____ X _____

6. CLÁUSULAS INCOTERMS

En los contratos de compra-venta internacional, la International Chamber of Commerce (ICC) establece las denominadas cláusulas INCOTERMS 2000, que detallamos a continuación y cuya fuente ha sido tomada de ARCE (2006, págs. 224 y 225).

CUADRO 3. Tipos de cláusula INCOTERMS

	Tipo de transporte	Gastos a cargo del comprador	Transferencia
Salida			
EXW: EX-Works / Franco fábrica + (en fábrica)	Todo tipo de transporte	Flete y seguro (de la fábrica al lugar de exportación), aduana en el país de origen (documentos, permisos, impuestos), gastos de exportación (maniobras, almacenaje, agentes), flete y seguro (tránsito internacional), gastos de importación, aduana en el país de destino, flete y seguro (del lugar de importación a planta)	A la recepción de la mercancía en los locales del vendedor
Transporte principal a cargo del comprador			
FCA: Free Carrier At / Franco transportista (lugar convenido)	Todo tipo de transporte	Gastos de exportación, flete y seguro (tránsito internacional), gastos de importación, aduana en el país de destino, flete y seguro (del lugar de importación a planta)	Cuando la mercancía, despachada a la exportación, se entrega al transportista nombrado por el comprador en el lugar convenido
FAS: Free Alongside Ship / Libre al costado del buque + (puerto de carga)	Marítimo y en aguas interiores	Flete y seguro (tránsito internacional), gastos de importación, aduana en el país de destino, flete y seguro (del lugar de importación a planta)	Cuando la mercancía se coloca al costado del buque del puerto de embarque convenido
FOB: Free On Board / Libre a Bordo + (puerto de carga)	Marítimo y en aguas interiores	Flete y seguro (del lugar de exportación al lugar de importación), aduana en el país de destino, flete y seguro (del lugar de importación a planta)	Cuando la mercancía sobrepasa la borda del buque en el puerto de embarque convenido
Transporte principal pagado por el vendedor			
CFR: Cost and Freight / Coste y flete + (puerto de destino)	Marítimo y en aguas interiores	Seguro (tránsito internacional), gastos de importación, aduana en el país de destino, flete y seguro (del lugar de importación a planta)	Cuando la mercancía sobrepasa la borda del buque, en el puerto de embarque convenido
CIF: Cost, Insurance and Freight / Coste, seguro y flete + (puerto de destino)	Marítimo y en aguas interiores	Gastos de importación, aduana en el país de destino, flete y seguro (del lugar de importación a planta)	Cuando la mercancía sobrepasa la borda del buque, en el puerto de embarque convenido
.../...			

.../...			
CPT Carriage Paid To / transporte pagado hasta (lugar de destino)	Todo tipo de transporte	Seguro (tránsito internacional), gastos de importación, aduana en el país de destino, flete y seguro (del lugar de importación a planta)	Cuando el vendedor pone la mercancía a disposición del transportista designado por él
CIP: Carriage and Insurance Paid / Transporte y seguro de pago hasta (lugar de destino)	Todo tipo de transporte	Gastos de importación, aduana en el país de destino, flete y seguro (del lugar de importación a planta)	Cuando el vendedor pone la mercancía a disposición del transportista designado por él
Llegada			
DAF: Delivered At Frontier / Entregadas en la frontera + (lugar convenido)	Por carretera	Seguro (tránsito internacional), gastos de importación, aduana en el país de destino, flete y seguro (del lugar de importación a planta)	Cuando la mercancía, despachada en la aduana para la exportación, se ha puesto en el lugar convenido de la frontera, pero antes de la aduana fronteriza del país colindante al del vendedor
DES: Delivered Ex Ship / Entregadas sobre buque + (puerto de destino)	Marítimo y en aguas interiores	Gastos de importación, aduana en el país de destino, flete y seguro (del lugar de importación a planta)	Cuando la mercancía se ha puesto a disposición del comprador a bordo del buque, en el puerto de destino convenido, sin despacharla en la aduana para su importación
DEQ: Delivered Ex Quay / Entregadas en muelle + (puerto de destino)	Marítimo y en aguas interiores	Aduana en el país de destino flete interno y seguro (del lugar de importación a planta)	Cuando la mercancía se ha puesto a disposición del comprador sobre el muelle, en el puerto de destino, despachada en la aduana para la importación
DDU: Delivered Duty Unpaid / Entregadas derechos no pagados + (lugar de destino)	Todo tipo de transporte	Aduana en el país de destino.	En el lugar de destino acordado en el país del comprador, excepto los riesgos de la aduana en el país de destino
DDP: Delivered Duty Paid / Entregadas derechos pagados + (lugar de destino convenido)	Todo tipo de transporte	Ninguno	En el lugar de destino acordado, en los almacenes del comprador

FUENTE: ARCE (2006).

Estas cláusulas vienen al caso de la problemática de la consideración de la propiedad de las existencias. Según el Marco Conceptual del IASB un activo puede serlo si es un recurso económico de la entidad en las fechas de cierre. Esto ocurre si los riesgos y beneficios fueran traspasados generalmente en caso de que se haya transferido la titularidad de las existencias. Por tanto, la mera posesión no es sinónimo de control del recurso económico. La cuestión de la «mera posesión» se pone en solfa en cuatro aspectos:

1. Las existencias en trámite.
2. Las existencias en consignación.
3. Los pactos de recompra.
4. Cuando el comprador tiene un derecho de devolución.

A las citadas cláusulas, al coste de la compra que figura en factura se añaden una serie de gastos, que varían según el tipo de cláusula a aplicar, las cuales determinan el precio de adquisición final que se tendrá en cuenta cuando se valoren las existencias.

A título de ejemplo, cuando las partes contratadas se acogen a la cláusula *Free On Board* (FOB), el vendedor está obligado a poner la mercancía a disposición del comprador cuando esta sobrepasa la subida del buque en el puerto de embarque convenido; a partir de este punto, el comprador debe asumir todos los costes y riesgos de la operación.

Si se acogen las partes contratantes a la cláusula *Cost, Insurance and Freight* (CIF), además de lo recogido en la cláusula FOB, el vendedor debe despachar las mercancías para la exportación, pagar el flete para conducir las mercancías al puerto de destino convenido y pagar un seguro a fin de cubrir riesgos que pueda sufrir la mercancía durante el transporte.

En la cláusula *ex-works* (EXW), el vendedor tiene la obligación de poner la mercancía a disposición del comprador en la fábrica/almacén del vendedor; a partir de ese momento, el comprador asume todos los gastos y riesgos de la operación.

7. INFORMACIÓN A INCLUIR EN LA MEMORIA

En la memoria se incluirá la siguiente información:

- a) Las circunstancias que han motivado las correcciones valorativas por deterioro de las existencias y, en su caso, la reversión de dichas correcciones, reconocidas en el ejercicio, así como su importe.
- b) El importe de los gastos financieros capitalizados durante el ejercicio en las existencias de ciclo de producción superior a un año, así como los criterios seguidos para su determinación.

- c) Compromisos firmes de compra y venta, así como información sobre contratos de futuro o de opciones relativos a existencias.
- d) Limitaciones en la disponibilidad de las existencias por garantías, pignoraciones, fianzas y otras razones análogas, indicando las partidas a que afectan, su importe y proyección temporal.
- e) Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a la titularidad, disponibilidad o valoración de las existencias, tales como litigios, seguros, embargos, etc.

8. EJEMPLOS PRÁCTICOS

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

VALORACIÓN INICIAL

ENUNCIADO

La sociedad «CARMEN», cuya actividad principal es la compra-venta de ordenadores, durante este ejercicio compra 10 ordenadores portátiles de las mismas características por un importe de 600 €/unidad. En factura figura un descuento comercial de 20 € por ordenador y también un descuento por pronto pago de 5 €/unidad comprada.

El transporte, realizado por una empresa especializada, y a cargo de la sociedad, supone 200 €; además, la sociedad tiene contratado un seguro de transporte, pagando 100 € a la compañía aseguradora.

Suponiendo que la sociedad no ha vendido ningún ordenador en este ejercicio, valorar las existencias que deban figurar en el activo del balance, teniendo en cuenta que el valor de mercado en estos momentos es de 5.500 € y los costes estimados para llevar a cabo la venta son de 100 €.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1

+ Precio en factura	6.000
– Descuento comercial	–200
– Descuento por pronto pago	–50
+ Transporte	200
+ Seguro	100
Valor de adquisición	6.050
Valor de mercado	5.400
Deterioro de valor	650

1. Asiento de regularización al 31/12 por las existencias finales

6.050	Mercaderías (300)	a	Variación existencias (610)	6.050
		X		

2. Por el deterioro de valor

650	Pérdidas por deterioro de existencias (693)			
	[6.050 – (5.500 – 100) = 650 €]			
		a	Deterioro de valor de las mercaderías (390)	650
		X		

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

CONTRATO DE VENTA EN FIRME

ENUNCIADO

La empresa «JARDÍN DEL ATLÁNTICO, SA» tiene a finales de un determinado año las siguientes existencias finales de materias primas:

Unidades físicas	500
Precio unitario	1,5 €
Coste de adquisición	750 €

La citada sociedad ha firmado un contrato de venta en firme, que incorporará las existencias finales de materias primas, por importe de 1.000 €.

Reflejar los asientos derivados de las operaciones anteriores si los costes pendientes de importe según la contabilidad interna de la empresa son de:

- Caso A) 100 €.
- Caso B) 350 €.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2

Caso A)

Tal como recoge la norma de valoración 10.^a en su apartado 2, los bienes que hubieran sido objeto de un contrato de venta en firme cuyo cumplimiento deba tener lugar posteriormente, no serán objeto de corrección valorativa, a condición de que el contrato cubra, como mínimo, el precio de adquisición o coste de producción de tales bienes, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato.

En el caso particular que nos ocupa, el precio de venta que menciona el enunciado supera los costes pendientes de imputar, según la contabilidad interna de la sociedad, más las existencias de materias primas, por lo que no procede realizar ninguna corrección valorativa.

$$\begin{array}{rcl} \text{Precio de venta} & > & \text{Coste materias primas} + \text{Costes pendientes} \\ (1.000 \text{ €}) & & (750) \quad (100) \end{array}$$

Caso B)

En este caso, el precio de venta es inferior, por lo que se debe reflejar la correspondiente pérdida por deterioro.

Precio de venta < Coste materias primas + Costes pendientes
(1.000 €) (750) (350)

El asiento contable a realizar el 31/12 será:

100 Pérdidas por deterioro de
existencias (693)

a	Deterioro de valor de las existencias (390)	100
---	---	-----

X

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

REGULARIZACIÓN DE MATERIAS PRIMAS Y OTROS APROVISIONAMIENTOS

ENUNCIADO

Las existencias iniciales de la empresa «GRUPASA» al comienzo del año XX fueron:

Materias primas	700.000
Fuel	200.000
Material de oficina.....	50.000
Repuestos de maquinaria	200.000

Durante el año XX realizó, entre otras, las siguientes operaciones:

Materias primas	4.000.000	IVA 16%
Fuel	500.000	IVA 16%
Material de oficina.....	100.000	IVA 16%
Repuestos de maquinaria	400.000	IVA 16%

(Los repuestos tienen un ciclo de almacenamiento inferior al año)

Las condiciones de pago de las compras anteriores fueron las siguientes:

50% y el IVA al contado

40% mediante diversas letras

10% a crédito

Al finalizar el año XX, las existencias finales fueron:

Materias primas	1.000.000
Fuel	300.000
Material de oficina.....	30.000
Piezas de recambio	200.000

SE PIDE: Contabilizar las operaciones anteriores según el NPC.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3

1. Por la compra

4.000.000	Compra de materias primas (601)		
1.000.000	Compra de otros aprovisionamientos (602)		
800.000	H. ^a P. ^a , IVA soportado (472)		
		a Caja (570)	3.300.000
		a Proveedores, efectos comerciales a pagar (401)	2.000.000
		a Proveedores (400)	500.000
		X	

Los repuestos cuyo ciclo de almacenamiento sea inferior al año se incluirán en la cuenta 322 y deberán cargarse como gasto del ejercicio.

2. Al cierre por las existencias iniciales

700.000	Variación de existencias de materias primas (611)		
450.000	Variación de existencias de otros aprovisionamientos (612)		
		a Materias primas (310)	700.000
		a Combustibles (321)	200.000
		a Material de oficina (328)	50.000
		a Repuestos (322)	200.000
		X	

3. Al cierre por las existencias finales

1.000.000	Materias primas (310)		
300.000	Combustibles (321)		
30.000	Material de oficina (328)		
200.000	Repuestos (322)		
		a Variación de existencias de materia primas (611)	1.000.000
		a Variación de existencias de otros aprovisionamientos (612)	530.000
		X	

4. Por el traslado de los gastos al resultado del ejercicio

5.000.000	Resultados del ejercicio (129)		
		a Compras de materias primas (601)	4.000.000
		a Compras de otros aprovisionamientos (602)	1.000.000
		X	

5. Por el traslado de la variación de existencias al resultado del ejercicio

300.000	Variación de existencias de materias primas (611)		
80.000	Variación de existencias de otros aprovisionamientos (612)		
		a Resultados del ejercicio (129)	380.000
		X	

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

REGULARIZACIÓN DE PRODUCTOS EN CURSO Y TERMINADOS

ENUNCIADO

Las existencias iniciales de la empresa «GRUPASA» al comienzo del año XX fueron:

Productos en curso 25.000.000

Productos terminados..... 30.000.000

Durante el año XX vende productos terminados por 130.000.000 € al contado, IVA 16%.

Al rematar el año XX, las existencias finales fueron:

Productos en curso 26.000.000

Productos terminados..... 29.000.000

El valor neto realizable de los productos terminados al final del año es de 28.500.000.

SE PIDE: Contabilizar las operaciones anteriores según el NPC.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 4

1. Por la venta de los productos

150.800.000	Caja (570)		
		a	Venta de productos terminados (701) 130.000.000
		a	H. ^a P. ^a , IVA repercutido (477) 20.800.000
			X

2. Al cierre por las existencias iniciales de productos en curso y terminados

25.000.000	Variación de existencias de productos en curso (710)		
30.000.000	Variación de existencias de productos terminados (712)		
		a	Productos en curso (330) 25.000.000
		a	Productos terminados (350) 30.000.000
			X

3. Al cierre por las existencias finales de productos en curso y terminados

26.000.000	Productos en curso (330)		
29.000.000	Productos terminados (350)		
		a	Variación de existencias de productos en curso (710) 26.000.000
		a	Variación de existencias de productos terminados (712) 29.000.000
			X

4. Por la dotación de la pérdida por deterioro

500.000	Pérdidas por deterioro de existencias (693)		
		a	Deterioro de valor de los productos terminados (395) 500.000
			X

5. Por el traspaso al resultado del ejercicio

1.000.000	Variación de existencias de productos en curso (710)		
130.000.000	Venta de productos terminados (701)		
	a Pérdidas por deterioro de existencias (693)	500.000	
	a Variación de existencias de productos terminados (712)	1.000.000	
	a Resultados del ejercicio (129)	129.500.000	
	X		

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

FIFO, CMS y CMP

ENUNCIADO

Algunas de las operaciones realizadas por la sociedad «RASPUTÍN» durante un determinado mes del año son las siguientes:

Fecha	Concepto	N.º de unidades	Precio unitario	Coste total
1	Existencias iniciales	100	20	2.000
10	Compra	200	21	4.200
15	Venta	100	30	3.000
18	Compra	150	22	3.300
20	Venta	200	31	6.200
27	Compra	150	24	3.600
30	Venta	80	32	2.560

Con los datos anteriores, valorar las existencias finales utilizando los métodos recomendados por el NPC: 1) Coste medio simple, 2) Coste medio ponderado y 3) FIFO.

¿Cuál es la repercusión en la cuenta de Pérdidas y ganancias?

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 5

1) Método del precio medio simple (CMS)

$$\text{CMS} = \frac{20 + 21 + 22 + 24}{4} = 21,75$$

Las existencias finales son 220 unidades a 21,75 €/unidad, reflejadas en el balance por 4.785 €.

2) Método del precio medio ponderado (CMP)

$$\text{CMP} = \frac{100 \times 20 + 200 \times 21 + 150 \times 22 + 150 \times 24}{100 + 200 + 150 + 150} = 21,83$$

Las existencias finales son 220 unidades a 21,83 €/unidad, reflejadas en el balance por 4.802,60 €.

También se podría haber calculado el coste medio ponderado por cada compra.

Por la compra realizada el día 10:

$$\text{CMP}_1 = \frac{100 \times 20 + 200 \times 21}{100 + 200} = 20,66$$

El valor de las existencias finales después de la primera venta sería 4.132 (200 × 20,66 €).

Por la compra realizada el día 18:

$$\text{CMP}_2 = \frac{200 \times 20,66 + 150 \times 21}{200 + 150} = 21,23$$

El valor de las existencias finales después de la segunda venta sería 3.184,50 (150 × 21,23 €).

Por la compra realizada el día 27:

$$\text{CMP}_3 = \frac{150 \times 21,23 + 150 \times 24}{150 + 150} = 22,61$$

El valor de las existencias finales después de la tercera venta sería 4.974,20 (220 × 22,61 €).

3) Método del FIFO (primera entrada, primera salida)

FIFO existencia finales = $70 \times 22 + 150 \times 24 = 5.140 \text{ €}$

El cálculo de las existencias finales por los tres métodos utilizados nos conduce a que el mayor valor se obtiene por el método FIFO y, en consecuencia, el resultado más favorable para la sociedad en el caso que los últimos precios sean superiores a los primeros.

CASO PRÁCTICO NÚM. 6

TRASPASO LIFO A CMP

ENUNCIADO

La sociedad «MARISA», viene valorando sus existencias según el criterio LIFO hasta el 31/12/X3. Desde comienzos del ejercicio X4 la sociedad decide valorar las existencias según el criterio de coste medio ponderado.

	LIFO	Coste medio ponderado
Existencias iniciales	58.000	52.000
Existencias finales		71.000

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 6

1. Por la corrección de valor de las existencias iniciales bajo la óptica de un cambio de política contable y sin tener en cuenta el efecto impositivo

6.000

Reservas voluntarias (113)

a

Mercaderías (300)

6.000

x

2. Por las existencias finales

71.000

Mercaderías (300)

a

Variación existencias (610)

71.000

x

3. Por las iniciales

52.000

Variación existencias (610)

a

Mercaderías (300)

52.000

x

CASO PRÁCTICO NÚM. 7

PERMUTA DE BIENES POR OPERACIONES DE TRÁFICO DE SIMILAR NATURALEZA Y VALOR

ENUNCIADO

«DOCTORA, SA» es una sociedad que permuta unas existencias de mercaderías por otras de naturaleza similar.

El valor contable de las mercaderías entregadas es de 10.000 € y el valor razonable de los recibidos es de 10.200 €.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 7

La norma 14.^a del NPC dice textualmente: «no se reconocerá ningún ingreso por la permuta de bienes o servicios, por operaciones de tráfico, similar naturaleza y valor».

De acuerdo con la norma, el asiento a realizar será:

$$\begin{array}{rclcl}
 10.000 & \text{Mercaderías A} & & & \\
 & & a & \text{Mercaderías B} & 10.000 \\
 \hline
 & & & \text{x} & \hline
 \end{array}$$

Si los bienes permutados no son de naturaleza similar, se permite el reconocimiento de resultados positivos.

CASO PRÁCTICO NÚM. 8

COSTE DE LAS EXISTENCIAS EN LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS

ENUNCIADO

La sociedad «CAROSA» firma un contrato de prestación de servicios de consultoría de dos años de duración. Los costes totales incurridos a lo largo del primer año del contrato ascienden a 4.000 € (3.000 corresponden a gastos de personal y 1.000 a servicios varios) y los del segundo año a 3.500 € (2.000 de personal y 1.500 de servicios varios).

SE PIDE: Contabilizar las operaciones derivadas de los hechos contables anteriores si la empresa no ha reconocido ningún ingreso hasta la fecha.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 8

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 (norma 10.^a, apartado 1.4).

Año X

1. Por los costes incurridos

3.000	<i>Sueldos y salarios (640)</i>		
1.000	<i>Otros servicios (629)</i>		
		<i>a Tesorería (57)</i>	4.000
		_____ x _____	

2. Al cierre, para reflejar el saldo que debe figurar en el balance

4.000	<i>Productos en curso (300)</i>		
		<i>a Variación de existencias de productos en curso (710)</i>	4.000
		_____ x _____	

Año X+1

1. Por los costes incurridos en el ejercicio 2

2.000	<i>Sueldos y salarios (640)</i>		
1.500	<i>Otros servicios (629)</i>		
		<i>a Tesorería (57)</i>	3.500
		_____ x _____	

2. Al cierre, por las existencias finales

7.500	<i>Productos en curso (300)</i>		
		<i>a Variación de existencias de productos en curso (710)</i>	7.500
		_____ x _____	

3. Al cierre, para eliminar las existencias finales del año X

4.000	<i>Variación de existencias de productos en curso (710)</i>		
		a	<i>Productos en curso (300)</i> 4.000
	_____	x	_____

Hipótesis

Si la empresa reconoce ingresos por prestación de servicios (40% de los ingresos previstos que ascienden a 12.000), por ser estos estimados con fiabilidad, considerando para ello el porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre, el registro contable para el primer año será:

3.000	<i>Sueldos y salarios (640)</i>		
1.000	<i>Otros servicios (629)</i>		
		a	<i>Tesorería (57)</i> 4.000
	_____	x	_____
4.800	<i>Clientes, facturas pendientes de recibir o formalizar (4309)</i> (40% de 12.000)		
		a	<i>Prestaciones de servicios (705)</i> 4.800
	_____	x	_____

Cuando el resultado 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.

En nuestro caso particular, el registro será:

4.000	<i>Clientes, facturas pendientes de recibir o formalizar (4309)</i>		
		a	<i>Prestaciones de servicios (705)</i> 4.000
	_____	x	_____

CASO PRÁCTICO NÚM. 9

COSTE DE PRODUCCIÓN

ENUNCIADO

La sociedad «BUGARÍN, SA», que se dedica a la fabricación de un determinado producto, presenta la siguiente información para el cálculo del coste de producción:

- Consumo de materias primas: 200.000 €.
- Coste de la mano de obra directa: 50.000 €.
- Costes indirectos de fabricación: 150.000 €.
- Unidades producidas: 1.500.

La sociedad estima que la capacidad normal de producción se sitúa en 2.000 unidades.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 9

1. Para una producción de 1.500 unidades

+ Consumo de materias primas	200.000
+ Coste de la mano de obra	50.000
+ Costes indirectos	112.500 (1)
Coste de la producción	362.500

(1) Cálculo de los costes indirectos de fabricación unitario:

$$150.000 / 2.000 \text{ (capacidad normal)} = 75 \text{ €/unidad}$$

$$1.500 \times 75 = 112.500 \text{ €}$$

Coste de subactividad = $150.000 - 112.500 = 37.500$ €; los costes de subactividad serán tratados como gastos del ejercicio.

2. Suponiendo una producción de 2.500 unidades

+ Consumo de materias primas	200.000
+ Coste de la mano de obra	50.000
+ Costes indirectos	150.000 (2)
Coste de la producción	400.000

(2) Cálculo de los costes indirectos de fabricación unitario:

$$150.000 / 2.500 = 60 \text{ €/unidad}$$

$$2.500 \times 60 = 150.000 \text{ €}$$

En este caso, no existen costes de subactividad.

Resumen:

Si la capacidad normal se sitúa en 2.000 unidades y las unidades producidas ascienden a 1.500, el coste de la producción es de 362.500 €.

Si la capacidad normal es de 2.000 unidades y el número de unidades producidas es de 2.500, el coste de la producción es de 400.000 €.

CASO PRÁCTICO NÚM. 10

DETERIORO DE VALOR DE LAS MATERIAS PRIMAS

ENUNCIADO

La sociedad «MJC-BFFS», dedicada a la fabricación de muebles, tiene en su balance unas existencias finales de materias primas valoradas en 30.000 €.

Contabilizar el deterioro de valor de las materias primas bajo las siguientes hipótesis:

1. Con la venta de los muebles se espera recuperar la materia prima incorporada.
2. Con la venta no se espera recuperar el coste de las materias primas. Valor de reposición: 27.000 €.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 10

Hipótesis 1)

En este caso no procede dotar ninguna pérdida por deterioro de valor, ya que con la venta de los productos terminados se espera recuperar el coste de las materias primas incorporadas (norma 10.^a, apartado 2).

Hipótesis 2)

El coste de reposición puede ser la medida para realizar la corrección valorativa.

3.000

Pérdida por deterioro de existencias (693)

a Deterioro de valor de las materias primas (391)

3.000

x

CASO PRÁCTICO NÚM. 11

CLÁUSULAS INCOTERMS

ENUNCIADO

La sociedad «MUCHASA» adquiere una partida de mercaderías a un exportador americano, compuesta por 1.000.000 unidades a un precio de 150.000 \$ (1 \$ / 1,05 €). El detalle de los gastos de la operación es el siguiente:

- Flete y seguros (tránsito internacional) 4.000 €
- Aduana en el país de destino 400 €
- Flete y seguro (del lugar de importación a planta)..... 300 €
- Coste de la financiación específica 100 €

SE PIDE: Determinar el precio de adquisición de las mercaderías bajo las siguientes hipótesis:

- a) Cláusula FOB.
- b) Cláusula CIF.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 11

Conceptos	FOB	CIF
Factura (150.000 \$ × 1,05 €)	157.500	157.500
Flete y seguro (tránsito internacional)	4.000	
Aduana	400	400
		.../...

.../...		
Flete y seguro (desde el lugar de importación hasta planta)	300	300
Coste financiación	100	100
Precio de adquisición	162.300	158.300

En los contratos con cláusula FOB, el vendedor está obligado a poner la mercancía a disposición del comprador cuando esta sobrepasa la borda del buque en el punto de embarque convenido. A partir de este punto, el comprador debe soportar todos los costes y riesgos de la mercancía.

En los contratos con cláusula CIF, el vendedor debe pagar el flete para conducir la mercancía al punto de destino y pagar el seguro que cubre los posibles riesgos durante el transporte.

Además de lo anterior, hemos incluido en el precio de adquisición los gastos financieros (norma 10.^a) por considerar que su vencimiento es inferior al año y el efecto de no actualizar los flujos de efectivos no es significativo.

Bibliografía

ALONSO PÉREZ, A.; POUSA SOTO, R. [2007]: *Casos prácticos del nuevo Plan General de Contabilidad: Borrador del 4 de julio de 2007*, 2.^a edición. Ed. CEF.

CAÑIBANO CALVO, L.; MORA, A. [2006]: *Las Normas internacionales de información financiera: análisis y aplicación*, Ed. Thomson-Civitas.

– ARCE GISBERT, M.: «Existencias» (*capítulo 6.º*)

COLECCIÓN DE ARTÍCULOS NUEVAS NORMAS CONTABLES. Realizada por AECA para el Diario *Expansión*, en el marco de colaboración establecido (10 a 27 abril de 2007):

– LARRIBA DÍAZ-ZORITA, A.: Artículo n.º 11 «Provisiones y contingencias».

LÓPEZ CORRALES, F. J. [1991]: *Novo Plan Xeral de Contabilidade. Análise comparativa: Plan de 1973–Plan de 1991–Casos prácticos*. Ed. Unipro.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD n.º 2 (año 2003, modificada por la NIIF 8 *Segmentos de operación*, emitida en noviembre de 2006).

Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el nuevo Plan General de Contabilidad.

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el nuevo Plan General de Contabilidad.

Recensiones Bibliográficas

El fraude a la ley tributaria a examen

Violeta RUIZ ALMENDRAL
Aranzadi, Navarra, 2006, 204 págs.

La obra de Violeta RUIZ ALMENDRAL, a quien hay que felicitar por haber obtenido un merecido éxito en las pruebas de habilitación nacional a profesores titulares de Universidad del área de Derecho financiero y tributario que se realizaron antes del verano, constituye una de las más sugerentes y trabajadas aproximaciones al estudio de lo que el artículo 15 de la nueva Ley General Tributaria ha venido a llamar conflicto en la aplicación de la norma tributaria, denominación prácticamente en desuso frente a la tradicional y que mejor permite su identificación como fraude a la ley tributaria.

Formalmente, el libro de la profesora de la Universidad Carlos III de Madrid está dividido en tres capítulos, precedidos de una breve introducción y con el reflejo al final de una extensa relación de literatura especializada tanto nacional como comparada. Téngase en cuenta que la autora efectúa un estudio riguroso y profundo de los diferentes problemas que se suscitan con la aplicación práctica de la norma general antifraude española, adoptando para ello un punto de vista que no se había empleado hasta ahora por los muchos comentaristas de la Ley General Tributaria en este punto, ya que se tienen muy presentes los desarrollos de la jurisprudencia más reciente de aquellos Estados (Alemania, Estados Unidos, Australia, Canadá) que cuentan con una figura parecida. Similar aprovechamiento se produce de los razonamientos de aquellos autores que se han preocupado por los problemas relacionados con la interpretación de las normas fiscales.

Al principio, se advierte ya que viene produciéndose una cierta «difuminación» de las tradicionales diferencias entre los países del Derecho continental y los del *common law*, acercando las doctrinas antifraude desarrolladas en los primeros acerca de su respectiva norma general antiabuso y las interpretaciones judiciales suscitadas en los segundos.

La pretensión del trabajo que comentamos queda aclarada expresamente por la autora, concibiéndolo como medio para dar respuesta a tres preguntas fundamentales en relación con el fraude a la ley en materia tributaria: la primera indaga sobre la relación existente entre las técnicas de interpretación de las normas tributarias y el fraude a la ley; la segunda pivota en torno a la actual «norma de conflicto» contenida en el artículo 15 de la Ley General Tributaria y la tercera arranca con los límites intrínsecos al test de motivos económicos válidos, con el objeto de examinar su compatibilidad con el ámbito jurídico-comunitario y, muy especialmente, con la más reciente jurisprudencia en materia de fraude y figuras similares. Cada una de estas cuestiones se corresponde con el contenido de los capítulos en que aparece estructurado el libro.

En efecto, en el primero se parte de la identificación de la finalidad primaria de la normativa antifraude y, en general, de cualquier doctrina judicial o modalidad de lucha contra el fraude a la ley tributaria. Aquella consistiría en garantizar la capacidad económica en su vertiente horizontal de igualdad material. Pero rápidamente se pasa a la citada relación entre interpretación y fraude a la ley. Como afirma la profesora RUIZ ALMENDRAL, «buena parte de los problemas de fraude a la ley tributaria son problemas de interpretación, y gran parte de estos están relacionados con cuáles hayan de ser los términos en que se plantea la relación entre el Derecho tributario y el privado».

La autora procede a un sucinto examen de la naturaleza y principales problemas interpretativos que se encuentran en la base del fraude a la ley, dado que un buen número de operaciones que incurrirían en el mismo podrían corregirse mediante «una correcta (re)interpretación de las normas tributarias, que previamente fueron convenientemente interpretadas por las partes en un sentido favorable a la minimización de la carga tributaria». Así se considera, en primer término, el método de la consideración económica (*ökonomische Betrachtungsweise*) entre cuyos méritos se encuentran, como sostiene Violeta RUIZ ALMENDRAL, el haber realizado «una completa disección del hecho imponible para poner de manifiesto la importancia de hallar y calificar la realidad económica subyacente que pretende someterse a gravamen», así como la reacción antiformalista del Derecho tributario que supuso esta modalidad de interpretación teleológica –la única metodológicamente correcta– cuya tarea pasa por determinar los motivos por los que tal forma o concepto jurídico privado fue adoptado por la norma tributaria en primer lugar. Luego se lleva a cabo un repaso de la doctrina anglosajona de la sustancia económica sobre la forma (*substance over form*), que mantiene relevantes paralelismos con la doctrina de la consideración económica, al desarrollarse líneas de jurisprudencia que examinan las operaciones realizadas en profundidad, para averiguar si son o no acordes con la finalidad de la norma.

Más adelante se ponen en conexión los criterios de interpretación con la calificación y la analogía. En relación con la norma de calificación de hechos imposables que aparece en la Ley General Tributaria se entiende que esta no deja de ser una norma antiabuso «encubierta», cuya finalidad pasaría por garantizar la aplicación del gravamen que se corresponda con la verdadera capacidad económica puesta de manifiesto por los hechos que se califican según su verdadera naturaleza o sustancia. En cuanto a la prohibición de la analogía como medio de integración de las normas tributarias, la autora sostiene que el principal problema que plantea «es su inconsistencia teórica, que deriva sobre todo de dos factores: en primer lugar, que las normas tributarias no pueden encuadrarse en ninguno de los supuestos clásicos de prohibición de analogía, pues no son normas penales, excepcionales ni restrictivas de derechos, y en segundo, que tampoco tal prohibición puede derivar del principio de reserva de ley». Así las cosas, será la estructura del concreto presupuesto de hecho lo que nos diga si es posible o no utilizar la analogía que, en ocasiones, puede ser un expediente idóneo para atender a las exigencias del principio de igualdad. Para delimitar el concepto de fraude a la ley, el primer capítulo finaliza resaltando el papel de una norma general antifraude, cuyo establecimiento o no responde a razones que varían enormemente en función de la cultura jurídica, además de plantear el significado de la llamada «economía de opción». Frente al planteamiento que asocia la existencia de normas antifraude en el gravamen de economías de opción abusivas, la autora entiende que la posibilidad que tienen los contribuyentes de elegir una u otra forma jurídica para sus negocios, de manera que la obligación tributaria sea mayor o menor, no goza de protección jurídica alguna –no

se tiene un derecho subjetivo a la economía de opción— y solo representa la consecuencia general de que el sistema tributario anuda sus consecuencias a determinados hechos jurídicos.

El capítulo segundo se dedica al estudio interno o doméstico del «test de propósito negocial» (*business purpose test*) contenido en el artículo 15 de la Ley General Tributaria, comenzando con la consideración de los tres elementos esenciales que aparecen en la redacción legal: 1.º La obtención de una «ventaja tributaria», principal indicio de fraude que la norma de conflicto identifica con la evitación del hecho imponible o la minoración de la base o la deuda tributaria; 2.º El «test de idoneidad» entre la forma y el resultado económico, derivado de la contraposición entre la forma jurídica empleada y la definida en el hecho imponible (actos o negocios «notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido»), y 3.º La ausencia de «efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal». Luego se alude al origen y generalización de la doctrina del *business purpose*, con la que se intenta adoptar una visión objetiva, alejada de la voluntad del sujeto de obtener un ahorro tributario, resultando especialmente fructífera para contrarrestar maniobras en fraude de ley en las denominadas «operaciones complejas»; pero que cuenta también con limitaciones intrínsecas que han sido destacadas por la doctrina y jurisprudencia anglosajonas. Estos posicionamientos críticos, suscitados en Australia, Canadá y Estados Unidos, que plantean la conveniencia de codificar una norma antifraude, encuentran su lugar en el trabajo, seguidos de la exposición, como procedimiento alternativo en la lucha contra el fraude, de las llamadas *tax shelter disclosure rules*. Estas comportan obligaciones de información sobre determinadas transacciones, habiendo tenido más éxito que las anteriores propuestas de codificación. Aparte de las experiencias comparadas, la autora se refiere a mecanismos similares auspiciados en el plan de prevención del fraude fiscal, deduciendo que «la opción por desarrollar el sistema tributario mediante el establecimiento de nuevas normas antiabuso, lleva implícita en realidad la opción de no permitir un excesivo margen de maniobra al intérprete de la norma tributaria, lo que en última instancia condena al Derecho tributario al subdesarrollo jurídico-dogmático, con respecto a otros órdenes jurídicos, lo que resulta especialmente pernicioso habida cuenta de la creciente complejidad de nuestra disciplina».

Todavía en clave interna, la autora llega a una serie de conclusiones a tener en cuenta a modo de pautas para una más correcta interpretación del artículo 15 de la Ley General Tributaria. Concretamente, se plantea que la intencionalidad está presente en todos los supuestos de fraude, aún cuando no sea un elemento constitutivo de nuestra norma antiabuso. Por otro lado se considera la norma antisimulación contenida en el artículo 16 de la Ley General Tributaria y los problemas de indiferenciación práctica con el fraude de ley. También se trata de proporcionar un esquema lógico para aplicar la norma de conflicto, teniendo en cuenta el creciente establecimiento de cláusulas antiabuso específicas. Se alude, asimismo, al procedimiento de aplicación de la norma de conflicto y a la posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude a la ley tributaria, estimando la profesora RUIZ ALMENDRAL que existen poderosas razones a favor de la punibilidad de tales conductas: «la imposición de sanciones en materia de fraude no es un problema de posibilidad jurídica, sino solo de oportunidad política, por lo que debería ser objeto de reconsideración. No es de recibo, por citar solo un argumento, que en todos los casos en que se califica una conducta en fraude a la ley y se sanciona penalmente, las partes implicadas aleguen al mismo tiempo indefensión y hagan hincapié precisamente en que la conducta ha sido realizada en fraude de ley, con el objeto de evitar la sanción que solo procedería si esta se califica como simulación. Aunque no se trata ya de un argumento

jurídico, no deja de resultar llamativo que en un proceso penal un acusado defienda que ha actuado en fraude. La situación es estéticamente inaceptable, y jurídicamente, seguramente sostenible por poco tiempo».

El último capítulo se dedica al fraude a la ley en el ámbito comunitario, considerando las posibilidades y límites de aplicación de una norma general antifraude fuera del ámbito estricto nacional. La autora sistematiza tres factores determinantes de la concepción del fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas: 1.º La existencia de una norma antiabuso —o una «autorización previa» de la misma— en una directiva comunitaria; 2.º La distinción, que tiene grandes zonas oscuras, entre lo que son medidas «de control» y verdaderas normas antifraude, y 3.º El problema de las medidas restrictivas y las medidas discriminatorias. Después de proceder a esta catalogación, se resaltan las principales reglas que el Tribunal de Luxemburgo ha sentado en relación con las medidas y doctrinas antifraude. Así estarían la prohibición de los «impuestos de salida», el principio de proporcionalidad aplicado a las medidas antifraude, la necesidad de «interpretación conforme» al Derecho comunitario de las normas antifraude nacionales y la determinación de la relación de causalidad entre la operación realizada y el resultado de fraude. La conclusión a la que se llega después del tratamiento de las cuestiones citadas es que hay un concepto de fraude a la ley tributaria que ha sido establecido de manera indirecta por el Tribunal de Luxemburgo, cuya doctrina, como plantea Violeta RUIZ ALMENDRAL «solo puede comprenderse adecuadamente si se tiene en cuenta que cada elemento de la normativa antiabuso tributaria debe estar definido de manera coherente o alineada con las libertades fundamentales, que la mayor parte de las veces conllevan el que una operación o transacción llevada a cabo en ejercicio de tales libertades no podrá ser considerada en fraude».

Miguel Ángel Martínez Lago