

CEF.-

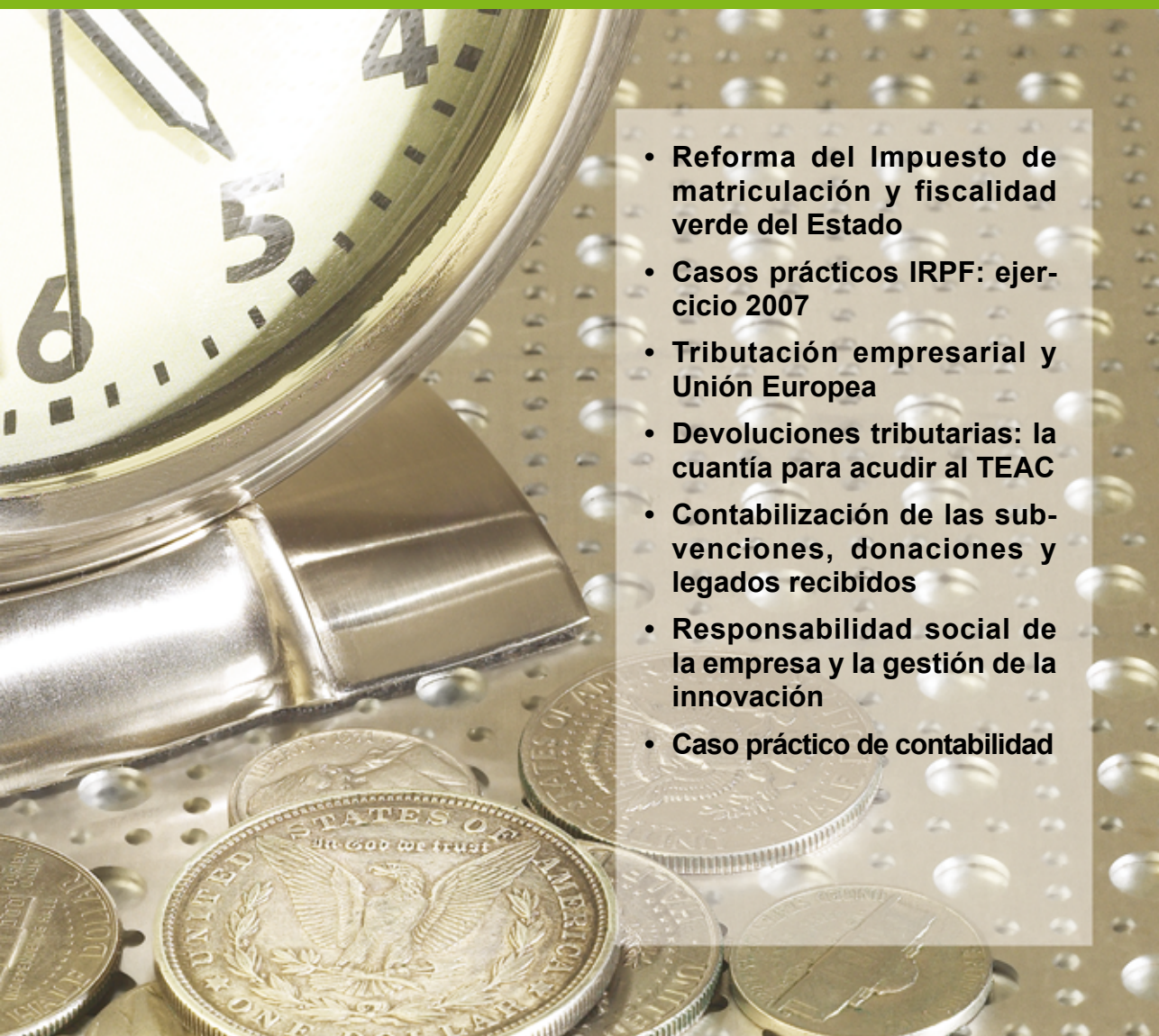
Contabilidad y Tributación

Comentarios y Casos Prácticos

ISSN: 1138-9540

Revista mensual núm. 302

Mayo 2008



- **Reforma del Impuesto de matriculación y fiscalidad verde del Estado**
- **Casos prácticos IRPF: ejercicio 2007**
- **Tributación empresarial y Unión Europea**
- **Devoluciones tributarias: la cuantía para acudir al TEAC**
- **Contabilización de las subvenciones, donaciones y legados recibidos**
- **Responsabilidad social de la empresa y la gestión de la innovación**
- **Caso práctico de contabilidad**

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

MAYO 2008 – NÚMERO 302

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	
29/2008 La reestructuración del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte en el contexto de la implantación de una fiscalidad verde por el Estado (Alberto Cornejo Pérez)	3
30/2008 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ejercicio 2007 (caso práctico) ... (Gabinete Jurídico del CEF)	31
31/2008 La necesaria armonización de la fiscalidad empresarial como respuesta a la europeización de los mercados, empresas y economías (Juan Franch Fluxà)	61
32/2008 La armonización fiscal en la Unión Europea y los límites constitucionales a la imposición (Carlos María López Espadafor)	99
33/2008 Determinación de la cuantía para acudir al TEAC en el caso de devoluciones tributarias (Alejandro Blázquez Lidoy)	101
CONTABILIDAD	
34/2008 Contabilización de las subvenciones, donaciones y legados recibidos en el nuevo Plan General Contable..... (Julián Martínez Vargas)	107
35/2008 La responsabilidad social de la empresa y la gestión de la innovación: una perspectiva estratégica (Fátima Guadamillas Gómez)	137
36/2008 Supuestos propuestos en la Oposición para Técnicos de Hacienda del Gobierno de Navarra (Fernando Vallejo Torrecilla)	175
RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS	233

Solo disponible en versión digital

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.: 902 88 89 90

- 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 (en papel).

2.º Comentarios y Casos prácticos (en papel e internet).

- 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)

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

© CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

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

LA REESTRUCTURACIÓN DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE EN EL CONTEXTO DE LA IMPLANTACIÓN DE UNA FISCALIDAD VERDE POR EL ESTADO

ALBERTO CORNEJO PÉREZ
Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

EL Gobierno de España durante la legislatura 2004-2008 ha abordado el reto de implantar una fiscalidad verde, tal y como se comprometía el Partido Socialista Obrero Español en su programa electoral para las elecciones de 2004. Esta tarea ha sido desarrollada sin que se haya abierto especialmente el debate a la opinión pública. Quizás debido a dificultades como los altos precios que la energía llegó a alcanzar en los mercados internacionales y el posible conflicto que se provocaría al regular la Administración del Estado materias en la que ya existían tributos de Comunidades Autónomas o municipales, esta actividad se ha limitado prácticamente a una reestructuración parcial del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT) que ha afectado casi exclusivamente a sus tipos impositivos. También se ha ampliado algo su ámbito objetivo, incluyéndose tras la reforma a vehículos que se consideran particularmente perjudiciales para el medio ambiente, especialmente por sus pautas de utilización, como son los *quads* y las motos náuticas, que hasta la fecha actual habían quedado fuera del ámbito de este impuesto.

De forma complementaria a la reestructuración del IEDMT por motivos medioambientales, el legislador ha aprovechado para introducir modificaciones en el impuesto para corregir determinadas imperfecciones técnicas que el paso del tiempo había puesto de manifiesto y para adaptar la normativa del impuesto a las nuevas definiciones de vehículos contenidas en la normativa no tributaria que le sirve de apoyo. Así, por ejemplo, se ha ampliado a 60 días del plazo para matricular en España un vehículo en los casos de traslado de residencia de su titular o se han revisado las definiciones de aquellas matriculaciones que deben quedar fuera del ámbito de aplicación de este impuesto por estar los vehículos afectos a una actividad económica, o por ser de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica.

Palabras clave: fiscalidad verde, fiscalidad del transporte, IEDMT, cambio climático, gases de efecto invernadero (GEI).

Sumario

1. El contexto de la reforma del impuesto de matriculación: la fiscalidad verde.
 - 1.1. Introducción. El problema a abordar: el cambio climático y la fiscalidad verde como instrumento. Estado de situación del cambio climático.
 - 1.2. Los diferentes niveles de la Administración Pública: Administración del Estado y de la Unión Europea. Propuestas de directiva sobre fiscalidad relacionada con el medio ambiente.
 - 1.3. Compromisos del Gobierno sobre fiscalidad verde en la legislatura 2004-2008.
 - 1.4. Fiscalidad del transporte y medio ambiente.
2. Reestructuración del impuesto de matriculación por motivos medioambientales.
 - 2.1. Principios básicos de la reforma.
 - 2.2. La protección del medio ambiente en la reestructuración del impuesto.
 - 2.3. Otros aspectos modificados en el impuesto.

Bibliografía

NOTA: Este trabajo se enmarca dentro del proyecto de investigación, financiado por el Ministerio de Educación y Ciencia, «La fiscalidad de los derechos de emisión» con referencia SEJ 2007-61307.

1. EL CONTEXTO DE LA REFORMA DEL IMPUESTO DE MATRICULACIÓN: LA FISCALIDAD VERDE

1.1. Introducción. El problema a abordar: el cambio climático y la fiscalidad verde como instrumento. Estado de situación del cambio climático.

Como introducción al estudio de la reestructuración del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT), conocido como impuesto de matriculación, conviene detenerse a analizar, si bien de forma rápida, el contexto general de la fiscalidad verde, considerada como instrumento económico con el que hacer frente a problemas medioambientales en general, y al cambio climático, en particular. Habrá quienes consideren que resulta desproporcionado aludir a problemas medioambientales del calibre del cambio climático como justificación de una simple modificación de la tarifa del impuesto de matriculación, pero la conexión entre ambas ideas está en el origen de esta reforma, como se verá más adelante.

Hasta fechas relativamente recientes, los instrumentos empleados en las políticas puestas en marcha para cumplir el objetivo de protección medioambiental por los países desarrollados habían sido casi exclusivamente los llamados «instrumentos de regulación» (como las especificaciones técnicas de los carburantes autorizados, mediante las que se establecen límites a las proporciones de los componentes más nocivos para el medio ambiente, como plomo o azufre, o los más recientes sistemas de etiquetado ecológico, por citar algunos ejemplos).

Sin embargo, a partir de la década de los noventa, se fue intensificando la preocupación social por la protección del medio ambiente en general, y en particular por el cambio climático, siendo exponentes destacados de esto la adopción, en 1992, de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático (CMNUCC) y la aprobación, en 1997, del Protocolo de Kyoto ¹. A

¹ En la fecha actual esta preocupación continúa vigente y, por ejemplo, la Unión Europea se ha propuesto reducir sus emisiones de gases de efecto invernadero en 2020 en un 20% respecto a los niveles de 1990, en el paquete «Política energética para la Unión Europea», adoptado por el Consejo Europeo en sus reuniones de 8 y 9 de marzo de 2007 (ECFIN/REP/51786-EN. Bruselas, 6 de junio de 2007).

medida que esto se producía, se ponía de manifiesto la limitación de la eficacia de estos «instrumentos de regulación» y se iba planteando como alternativa a los mismos los denominados «instrumentos económicos», con los que la autoridad pública intervendría en la asignación de recursos por el mercado modificando únicamente el precio o la cantidad de determinado producto, consumo o emisión contaminante y dejando que, en lo demás, el mercado actuase libremente.

Así, los instrumentos económicos han sido más utilizados no solo en el marco de la política de lucha contra el cambio climático, sino también para el logro de otros fines de política ambiental, como el cumplimiento del Protocolo de Montreal sobre sustancias que agotan la capa de ozono, por poner un ejemplo ². Los instrumentos económicos más significativos en política medioambiental son los permisos de emisión negociables y los impuestos ambientales ³.

La combinación de estos dos instrumentos económicos es una cuestión de gran interés teórico que ya ha sido abordada en algunas ocasiones tanto desde un punto de vista más científico y doctrinal ⁴, como por organizaciones internacionales con un enfoque más práctico, como la Comisión Europea en su Libro Verde sobre el comercio de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Unión Europea ⁵, o la OCDE en un estudio de 2003 sobre el uso combinado de instrumentos en la política de medio ambiente ⁶, por poner dos ejemplos. Además de los estudios teóricos, ambos instrumentos económicos están siendo combinados de hecho en diversos casos y en algunos de ellos han dado lugar a interesantes discrepancias jurídico-económicas, como en el uso conjunto de impuestos sobre emisiones y comercio de derechos de emisión de CO₂ en Suecia y Dinamarca. Sin embargo, los resultados de tales estudios y situaciones de hecho distan mucho de ser definitivos y concluyentes.

En el Libro Verde de la Comisión sobre la utilización de instrumentos de mercado en la política de medio ambiente y otras políticas relacionadas ⁷ se aboga por una utilización más intensiva de este tipo de instrumentos y se examinan las posibles opciones para hacerlo. El recurso a instrumentos

² En el Impuesto especial sobre sustancias que agotan la capa de ozono (Ozone-Depleting Chemicals Tax) de los EEUU, el objeto imponible lo constituyen fundamentalmente los denominados CFCs, los HFCs y los halones, a tipos impositivos que en general varían en función del potencial dañino de las sustancias gravadas: HOERNER, J.A. [1998].

³ Las recientemente publicadas Directrices comunitarias sobre ayudas estatales en favor del medio ambiente (Diario Oficial de la Unión Europea C 82 de 1 de abril de 2008) incluyen una definición de «impuesto ambiental» formulada por la Comisión Europea (en el apartado 14 del punto 2.2.), que recoge lo fundamental del concepto usado por la OCDE desde hace años, y que merece la pena reproducir aquí: impuesto ambiental es el impuesto «cuya base imponible específica tiene un efecto negativo claro sobre el medio ambiente o cuyo objetivo es la imposición de determinados bienes, servicios o actividades, de tal modo que los costes ambientales puedan ser incluidos en su precio y/o de tal modo que los productores y los consumidores se orienten hacia actividades más respetuosas del medio ambiente».

⁴ Véanse, por ejemplo, KOLSTAD, C. (2000), págs. 179 a 205, o BUÑUEL, M. (2004), págs. 405 a 415.

⁵ COM (2000) 87 final, de 8 de marzo de 2000.

⁶ «The use of tradable permits in combination with other environmental policy instruments (ENV/EPOC/WPNEP(2002)28/FINAL)». Por otra parte, el «Consejo de los impuestos» francés, que publicó en 2005 un informe al Presidente de la República sobre «Fiscalidad y medio ambiente» (ISBN: 2-11-076064-8). Los autores de este informe llegan, entre otras, a la conclusión de que los impuestos energéticos pierden una gran parte de su justificación medioambiental cuando las empresas sobre las que recaen están sometidas a un sistema de comercio de derechos de emisión.

⁷ Libro Verde sobre la utilización de instrumentos de mercado en la política de medio ambiente y otras políticas relacionadas. COM(2007) 140 final, de 28 de marzo de 2007.

basados en el mercado se justifica, en la teoría económica, por su capacidad para corregir las deficiencias del mercado de una forma rentable y con una serie de ventajas sobre los instrumentos de regulación o normativos ⁸.

En relación con la posible utilización de impuestos ambientales como complemento de un régimen de comercio de emisiones de gases de efecto invernadero (GEI), debemos tener en cuenta que esta posibilidad tiene interés, además de por la racionalidad económica que pueda justificar su utilización, por una idea básica de justicia entre fuentes de emisión de CO₂. El sistema de comercio de derechos de emisión de CO₂ tiene como agentes destinatarios a las instalaciones de un número reducido de sectores productivos (actividades energéticas, papel y cartón, instalaciones de fabricación de cemento, de vidrio, de productos cerámicos, tejas, ladrillos, azulejos...). Si bien en estos sectores se encuentran las instalaciones desde las que se producen las emisiones más cuantiosas de GEI, el sistema de comercio de derechos de emisión no parece servir para limitar las emisiones, por ejemplo, del transporte por carretera, que es un sector desde el que se produce una proporción muy alta de emisiones de GEI y que, probablemente, será el sector desde el que se producirán más emisiones en el futuro. Más aún cuando, en España, este crecimiento sigue una tendencia más acusada que en otros Estados miembros de la UE ⁹. El comercio de emisiones, por tanto, no cubre gran parte de las emisiones de la UE en su conjunto ¹⁰, ni las de España en particular. Debe tenerse en cuenta que el Reino de España es, en última instancia, el signatario del Protocolo de Kyoto y, por ende, el único responsable del eventual incumplimiento de los compromisos de limitación de las emisio-

⁸ El mencionado Libro Verde incluye claras explicaciones de estos conceptos, que quizás sea suficiente con reproducir aquí:

«Por deficiencia del mercado se entiende una situación en la que los mercados no existen (...) o bien no tienen suficiente en cuenta el coste "verdadero" o social de la actividad económica. La intervención pública queda entonces justificada para corregir estas deficiencias y, a diferencia de los enfoques normativos y administrativos, estos instrumentos tienen la ventaja de utilizar las señales del mercado para resolver las mencionadas deficiencias. Ya sea ejerciendo una influencia sobre los precios (a través de impuestos o incentivos), o estableciendo cantidades absolutas (comercio de derechos de emisión) o cantidades por unidad de producción, los instrumentos de mercado reconocen implícitamente que las empresas son diferentes entre sí y proporcionan por tanto una flexibilidad que puede reducir sustancialmente los costes de las mejoras del medio ambiente. Estos instrumentos (...) ofrecen ciertas ventajas respecto a los instrumentos normativos:

- Mejoran las señales de los precios, al otorgar un valor a los beneficios y costes externos de las actividades económicas, de modo que los actores económicos los tienen en cuenta y modifican su comportamiento para paliar las repercusiones negativas, medioambientales y de otro tipo, y aumentar las positivas.
- Permiten a la industria un mayor grado de flexibilidad para alcanzar los objetivos y rebajan de esta forma los costes globales de cumplimiento.
- Incitan a las empresas a introducir, a más largo plazo, innovaciones tecnológicas, con el fin de seguir reduciendo el impacto negativo en el medio ambiente ("eficiencia dinámica").
- Favorecen el empleo cuando se utilizan en el contexto de la reforma de los impuestos ambientales o de la reforma fiscal.»

⁹ «La evolución reciente de la demanda de transporte y sus emisiones de GEI en nuestro país han seguido pautas de crecimiento mucho más acelerado que en el conjunto de la UE. La movilidad de personas y mercancías crece a un ritmo muy superior a la de nuestros vecinos europeos». Documento «El cambio climático en España/Estado de situación/Documento resumen/Noviembre de 2007». Informe para el Presidente del Gobierno elaborado por expertos en cambio climático. Accesible en http://www.mma.es/portal/secciones/cambio_climatico.

¹⁰ El documento anterior señala que «Este mercado cubre las emisiones de CO₂ de más de 10.000 instalaciones en los 27 Estados miembros, (en total más de 2.000 millones de toneladas); aproximadamente, el 45% de las emisiones totales de gases de efecto invernadero en la Unión».

nes por parte de los agentes que emiten CO₂ dentro de su territorio. En consecuencia, si en el momento en que se deban cumplir los compromisos, España no hubiera conseguido limitar sus emisiones, como parece previsible, podría comprar derechos de emisión para cubrir la diferencia que se produciría entre las emisiones reales y el compromiso que ha adquirido. Podría argumentarse que la recaudación procedente de la fiscalidad que recae sobre los sectores que no están sometidos al régimen de comercio de derechos de emisión debería, en justicia, ser utilizada para financiar la adquisición por el Gobierno español de estos derechos de emisión en los mercados internacionales (los denominados «mecanismos de flexibilidad») ¹¹. El Informe para el Presidente del Gobierno elaborado por expertos en cambio climático en noviembre de 2007 ¹² propone utilizar la fiscalidad de productos petrolíferos, impuestos de matriculación y circulación, y regulación del estacionamiento como instrumentos para moderar las emisiones procedentes de este sector y afirma que España hará uso de esta opción (utilización de los mecanismos de flexibilidad) para cubrir el 20% de las emisiones esperadas en 2010, de las cuales, 31,8 millones de toneladas de CO₂-equivalente al año (Mt de CO₂-eq/año) deben ser adquiridas por el Gobierno en los mercados internacionales de carbono.

Estado de situación del cambio climático. Noviembre de 2007.

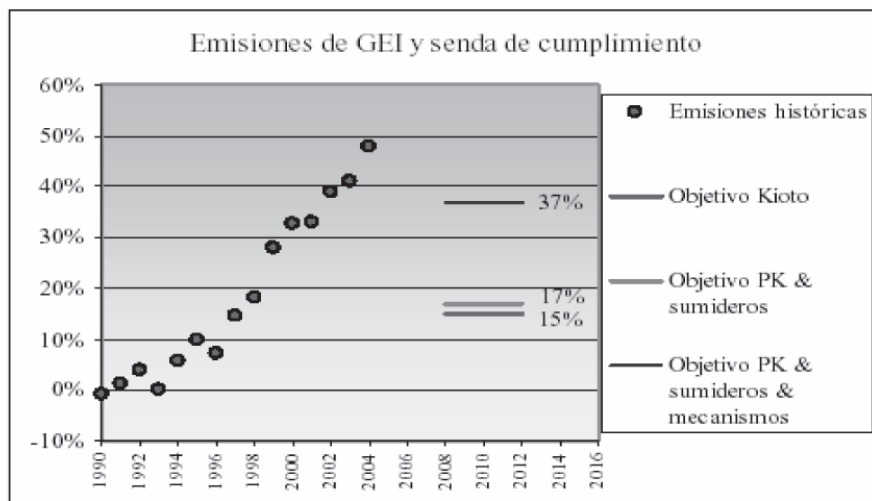
Todos los datos que se vienen señalando ponen de manifiesto la tendencia preocupante de las emisiones de GEI en España, si bien parece cierto que en los últimos años se ha observado algún indicio de un cierto cambio de tendencia. A continuación se reproduce el gráfico «Emisiones de GEI y senda de cumplimiento» ¹³ en el que vienen representadas las emisiones de CO₂ equivalente en España desde el año base (1990) y, si bien los datos no son los más recientes disponibles, parece claro, evidente y rotundo el mal camino que están siguiendo las emisiones reales con respecto a las comprometidas en el contexto del Protocolo de Kioto (estas emisiones comprometidas se representan en el gráfico bajo la rúbrica «Objetivo Kioto», que pasa de ser el +15% inicialmente aceptado por España a un +37%, al prever el Gobierno que se adquirirán mecanismos de flexibilidad por un 20% y que habrá sumideros que absorberán otro 2%).

¹¹ En el documento anterior se afirma lo siguiente a este respecto: «Utilización de los mecanismos de flexibilidad: España hará uso de esta opción para cubrir el 20% de las emisiones esperadas en 2010. Esto supone unos 57,9 Mt CO₂-eq/año. Este total se reparte entre el sector privado y el Gobierno. Al sector privado que participa en el comercio de emisiones se le transfiere un 45% de ese objetivo a través de una asignación restrictiva de derechos de emisión: 26,1 Mt de CO₂-eq/año. El resto, 31,8 Mt de CO₂-eq/año debe ser adquirido por el Gobierno en los mercados internacionales de carbono».

¹² Este documento, que es el mismo que se menciona en las citas anteriores, afirma que:
«El cambio de tendencia en las emisiones del sector transporte solo puede conseguirse con una acción política decidida que cubra los siguientes ámbitos:

- a) Mejoras tecnológicas en vehículos y combustibles para aumentar sustancialmente el rendimiento energético de los transportes de personas y de mercancías;
- b) Cambio en la distribución modal de mercancías; dando prioridad al ferrocarril y al transporte marítimo;
- c) Mejora en la distribución modal de la demanda interurbana de viajeros;
- d) Mejora en la distribución modal de la demanda urbana de viajeros, reducción de la longitud y número de viajes motorizados, realizando una apuesta mucho más rotunda por el transporte colectivo y por el no motorizado;
- e) Uso eficiente de los vehículos;
- f) Potenciación del uso de las nuevas tecnologías para evitar desplazamientos; y
- g) Fiscalidad de productos petrolíferos, impuestos de matriculación y circulación, y regulación del estacionamiento.»

¹³ Fuente: Plan Nacional de Asignación de derechos de emisión de gases de efecto invernadero, 2008-2012. BOE de 22 de febrero de 2006.



En el marco de la elaboración del Plan Nacional de asignación de derechos de emisión 2008-2012, se consideraba que el dato provisional de emisiones del año 2006 era esperanzador. En ese año, las emisiones totales se habrían reducido en un 2,7% respecto al año anterior y en un 4,1% tomando como base las emisiones de 1990, situándose en un +48,1% en relación con el año base, pero parecía improbable que ese ritmo de reducción se pudiera mantener si no se tomaban medidas adicionales. Más recientemente parece haberse confirmado la tendencia creciente de las emisiones de GEI, dejando el descenso registrado en 2006 como poco más que una anécdota ¹⁴.

Conforme al propio Plan Nacional de asignación, está emergiendo un mercado de carbono global que «va a desempeñar un papel fundamental como instrumento horizontal en la reducción de las emisiones de GEI» y que «introduce un fuerte incentivo al desarrollo e implantación de nuevas soluciones para limitar o disminuir las emisiones». La fiscalidad verde, en su vertiente de impuestos sobre la energía y el CO₂, constituye un elemento fundamental para ayudar a que este mercado de carbono global sea una realidad.

1.2. Los diferentes niveles de la Administración Pública: Administración del Estado y de la Unión Europea. Propuestas de directiva sobre fiscalidad relacionada con el medio ambiente.

1.2.1. Impuesto sobre CO₂ y la energía. Impuestos sobre hidrocarburos.

Antes de profundizar en la utilización por la Administración del Estado de la fiscalidad verde conviene encuadrar los distintos niveles institucionales en los que se desarrolla esta actividad tanto en Espa-

¹⁴ «El Secretario general para la Prevención de la Contaminación y del Cambio Climático anunció ayer que en 2007 España volvió a aumentar sus emisiones de dióxido de carbono a la atmósfera», por lo que «avanzó que el Gobierno abordará en los próximos meses nuevas medidas para luchar contra el cambio climático». «Este dato rompe las ilusiones del Ejecutivo después de que en 2006 se registrase por primera vez en la historia un descenso del 1,7% de las emisiones de gases de efecto invernadero». Noticia «Las empresas cargan contra el cambio climático por ser "falso y exagerado"». *Expansión*, 8 de abril de 2008, pág. 30.

ña como, particularmente, dentro de la Unión Europea, como marco en el que esta actividad ha de llevarse a cabo. Efectivamente, las instituciones de la Unión Europea, y en especial, la Comisión Europea, han jugado siempre un papel de vanguardia en la promoción de políticas de medio ambiente y de fiscalidad verde.

Quizás la actuación más señalada en este ámbito hasta hoy fuera la que tuvo lugar en la antesala de la celebración de la CMNUCC, al principio de la década de los noventa, en la que, como ya se ha señalado, se propugnó por numerosos economistas la utilización de instrumentos económicos, como los impuestos especiales que recaen sobre el consumo de productos energéticos, en el marco de la política de lucha contra el cambio climático. Así, al mismo tiempo que en otros lugares del mundo, como Estados Unidos y Australia, donde se proponía la creación de impuestos sobre la energía, la Comisión Europea presentó el 30 de junio de 1992 una propuesta de directiva por la que se crearía un impuesto sobre el CO₂ y la energía. Tras la mala acogida de esta propuesta por los Estados miembros de la UE representados en el Consejo Ecofin, en 1995, la Comisión presentó una propuesta modificada, algo menos ambiciosa que la anterior, que tampoco concitaría el acuerdo de todos los Estados miembros al contemplar la creación obligatoria de un nuevo impuesto (en los Estados miembros en que todavía no existiera, que eran la mayoría) al final de los períodos transitorios que se les otorgaba, por prolongados que estos fueran. Efectivamente, las preocupaciones por la posible pérdida de competitividad de las empresas llevaron a que se exigiera por las delegaciones la introducción de una cláusula de condicionalidad, según la cual solo se establecería efectivamente un impuesto sobre la energía y el CO₂ en la UE si en otras zonas industrializadas del mundo (es decir, en otros Estados miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) se establecían impuestos similares. El incumplimiento de esta exigencia por la Comisión en su propuesta de 1995, entre otras circunstancias, llevó a que no se alcanzara un acuerdo para el establecimiento de este impuesto.

Finalmente, en marzo de 1997, la Comisión Europea presentó una propuesta de directiva «por la que se reestructura el marco comunitario para la tributación de los productos energéticos». En esta última propuesta ya no se pretendía la creación de un impuesto nuevo sobre la energía sino, como su propio título indica, una reestructuración del marco comunitario vigente para la tributación de los productos energéticos, es decir, de los impuestos sobre hidrocarburos que, por motivos puramente fiscales, habían sido creados desde muy antiguo en todos los Estados miembros de la UE. Tras más de seis años de discusiones desde la presentación por la Comisión Europea de esta última propuesta de directiva sobre la materia (pero siendo casi once los años transcurridos desde la presentación de la primera propuesta para la creación de un impuesto sobre las emisiones de CO₂ y la energía), el 27 de octubre de 2003, el Consejo de Ministros de la UE dio su aprobación definitiva a la «Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre, del Consejo, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad»¹⁵.

Debe mencionarse aquí que la flexibilidad que permite esta Directiva a los Estados miembros¹⁶ hace muy cuestionable que se la pueda calificar como un verdadero instrumento económico empleado por la UE con el objetivo de proteger el medio ambiente. En el caso concreto de España, su trans-

¹⁵ CORNEJO, A. (2004).

¹⁶ ESCOBAR, J.J. (2004) nos dice que como resultado del complejo proceso para obtener el necesario consenso para su aprobación, el nuevo marco comunitario para la tributación de los productos energéticos ha resultado ser extraordinariamente flexible, no habiendo obligado a ningún Estado miembro a modificar sustancialmente su situación preexistente.

posición ¹⁷ al ordenamiento interno por la Ley 22/2005 ¹⁸ se considera por algunos autores como una oportunidad perdida de afrontar cabalmente la ordenación jurídica de las medidas tributarias sobre la energía como instrumentos de preservación del medio ¹⁹.

1.2.2. Impuestos sobre vehículos.

En materia de fiscalidad de vehículos, la Comisión Europea ha venido intentando promover una aproximación de las legislaciones de los Estados miembros con los objetivos de mejorar el funcionamiento del mercado interior y la protección del medio ambiente. En este contexto, en septiembre de 2002, y como culminación de los trabajos desarrollados por la Comisión, con ayuda de los Estados miembros, presentó una Comunicación sobre la fiscalidad de los turismos en la Unión Europea ²⁰. Sin embargo, su apuesta más decidida se concretó tres años más tarde con la presentación, en julio de 2005, de un informe en el que se ponían de manifiesto las dificultades derivadas de la existencia de (entonces) 25 sistemas fiscales diferentes en materia de imposición sobre vehículos. Con los objetivos declarados de reducir las dificultades para el funcionamiento del mercado interior y de utilizar el potencial que la fiscalidad sobre vehículos tiene para la reducción de las emisiones de CO₂, acompañó dicho informe de una propuesta de directiva ²¹ que, gradualmente, reestructuraba conforme a criterios medioambientales los impuestos sobre vehículos existentes en los Estados miembros y llegaría, tras unos periodos transitorios largos, a una abolición de los impuestos sobre la matriculación o sobre la adquisición (el 1 de enero de 2016). La carga que representan los impuestos de matriculación (en los Estados miembros en los que existe) se trasladaría a impuestos que graven la utilización de los vehículos, que la Comisión considera menos distorsionadores del mercado interior y más idóneos para desincentivar el uso de los vehículos, al exigirse anualmente en lugar de una sola vez, al adquirir o al matricular el vehículo.

Para llevar a cabo esta reestructuración, la propuesta incluía la obligación para los Estados miembros de ir dando cada vez mayor importancia, a lo largo de un periodo transitorio, a la recaudación proveniente del elemento basado en el CO₂ de cada impuesto. Posiblemente, la idea de la Comisión sería la creación en cada Estado miembro de un impuesto con dos tipos impositivos que se aplicaran simultáneamente, como en el caso del impuesto armonizado sobre los cigarrillos. Así, en el impuesto ideal concebido por la Comisión Europea habría un elemento específico en el tipo impositivo, en que la cuota dependería de las emisiones de CO₂ por kilómetro, y un elemento *ad valorem*, que dependería del precio del vehículo (este segundo elemento podría también ser específico, pero que dependiera de otros elementos que no fueran el CO₂) ²². En el Impuesto sobre Vehículos de Trac-

¹⁷ ESCOBAR, J.J. (2006).

¹⁸ Ley 22/2005, de 18 de noviembre, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea (BOE de 19 de noviembre).

¹⁹ BORRERO, C. J. (2007).

²⁰ Comunicación de Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la fiscalidad de los turismos en la Unión Europea. Opciones a escala nacional y comunitaria. COM(2002) 431 final, de 6 de septiembre de 2002.

²¹ Proposal for a Council Directive on passenger car related taxes. COM (2005) 261 final, de 5 de julio de 2005.

²² Esta interpretación se ve reforzada por la inclusión de la palabra «específico» en la definición de «impuesto ambiental» recogida en las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales en favor del medio ambiente (véase nota 4).

ción Mecánica (IVTM), el impuesto anual de circulación español, el tipo es, efectivamente, específico: depende de la potencia y clase del vehículo. Pues bien, en la propuesta de la Comisión se obligaba a los Estados miembros a que, antes del 31 de diciembre de 2008, la recaudación total proveniente del «elemento basado en el CO₂» del impuesto anual de circulación fuera al menos del 25% y aumentase al 50% para el 31 de diciembre de 2010. Como se analiza más adelante en el epígrafe 2.2.3., en el caso del Impuesto de matriculación español, al ser un impuesto *ad valorem*, no quedaría claro qué porcentaje representa ese elemento en la recaudación total de dicho impuesto, por lo que no sabemos si, a juicio de la Comisión Europea, el impuesto español satisfaría ese requerimiento.

El informe que acompañaba a la propuesta incluía una sugerencia a los Estados miembros de transferir la carga tributaria liberada de la eliminación los impuestos de matriculación a los impuestos anuales de circulación, así como a los impuestos sobre productos energéticos. En el caso de España, los impuestos a los que debería transferirse la carga tributaria serían el IVTM, y los impuestos que gravan el uso del medio de transporte, como los que inciden sobre el carburante empleado: el Impuesto sobre Hidrocarburos (IH) y el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH).

Desde el mundo académico se ha sugerido aprovechar la oportunidad brindada por la presentación de este informe y propuesta de directiva para reestructurar a fondo la tributación sobre medios de transporte por la vía de suprimir, como propone la Comisión Europea, el Impuesto de matriculación y, como medida de compensación para las administraciones perjudicadas, crear un impuesto sobre vehículos reforzado, con una estructura claramente medioambiental, cedido a las Comunidades Autónomas y con un cierto grado de participación para las Haciendas Locales, que podría incluir tanto competencias normativas como gestoras y de participación en su recaudación²³.

Sin embargo, existen razones de peso que justificarían que España mantuviera una posición contraria a esta propuesta de directiva, como serían las siguientes:

En cuanto a la propuesta de abolición de los impuestos que gravan la matriculación (o primera adquisición), debe tenerse en cuenta que, en la actualidad, de 27 Estados miembros, al menos 17 cuentan con impuestos sobre la matriculación o sobre la adquisición, además del IVA. Si consideramos los Estados miembros de la Unión Europea con anterioridad a las dos últimas ampliaciones (UE 15), resulta que 10 de los 15 cuentan con dichos impuestos. Allí donde se aplican estos impuestos, las cargas impositivas que representan varían considerablemente de un Estado miembro a otro, oscilando desde un tipo impositivo del 180%, que se aplica en Dinamarca, hasta tipos relativamente bajos basados en la cilindrada o *ad valorem*, como ocurre en otros Estados miembros (España).

Un aspecto fundamental para España es que el Impuesto de matriculación es una importante pieza del sistema de financiación autonómica vigente desde el 1 de enero de 2002, plasmado en la Ley 21/2001, por la que se establece el nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas²⁴. Efectivamente, la recaudación de este impuesto corresponde en un 100% a las Comunidades

²³ HERRERA, P. (2007), pág. 81.

²⁴ Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (BOE de 31 de diciembre).

Autónomas que, además, tienen reconocida una cierta capacidad normativa para fijar su tipo impositivo.

Como ya se ha apuntado, los impuestos alternativos a los que habría que transferir la carga que representa el Impuesto de matriculación en España serían el IVTM, el IH o el IVMDH. En particular, hay que señalar que el IVTM es un impuesto de titularidad municipal y cuyo importe puede ser diferente en cada ayuntamiento español ²⁵, dentro de los límites que establece la Ley Reguladora de las Haciendas Locales ²⁶, lo que complicaría enormemente un ejercicio como el propuesto.

Por tanto, aceptar la propuesta de la Comisión Europea tal y como fue formulada supondría trastocar completamente el actual sistema de financiación autonómica y, seguramente, también el sistema de financiación local.

Por otra parte, es evidente que la adquisición de un automóvil pone de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser gravada por encima de lo que lo hace el impuesto general sobre el consumo. Por ello, podría considerarse que la Comisión Europea estaría yendo con su propuesta más allá de lo que razonablemente permite el principio de subsidiariedad. Los problemas de funcionamiento del mercado interior que se aducen en la justificación de la propuesta pueden tener variadas soluciones que no precisan de la supresión de los impuestos sobre la matriculación o sobre la adquisición que existen en una mayoría de Estados miembros. Así, por ejemplo, el legislador español optó por crear en su legislación interna dos mecanismos que evitaban los problemas de doble imposición (por impuestos de matriculación) planteados en el comercio intracomunitario de vehículos de pasajeros:

En primer lugar, se reconoció el derecho a la devolución de la parte de la cuota satisfecha correspondiente al valor del medio de transporte vendido para ser enviado con carácter definitivo fuera del territorio de aplicación del impuesto, siempre que se hiciera antes de que hubieran transcurrido cuatro años desde su primera matriculación definitiva. Este derecho no se reconoció a todos aquellos que hicieran la operación descrita, sino solo a los empresarios dedicados profesionalmente a la reventa de medios de transporte ²⁷.

En segundo lugar, se declaró exenta del IEDMT la primera matriculación en España de los vehículos que se matriculen como consecuencia del traslado de la residencia habitual de su titular desde el extranjero al territorio español ²⁸.

Con estas dos previsiones puede argumentarse que es suficiente para evitar el obstáculo para el libre funcionamiento del mercado interior que podría suponer la existencia de un impuesto de matriculación en España.

²⁵ De los más de 8.000 existentes.

²⁶ Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (BOE de 9 de marzo).

²⁷ Artículo 66.3 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

²⁸ Artículo 66.1 l) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

Así pues, y en conclusión, la capacidad económica puesta de manifiesto con ocasión de la adquisición de medios de transporte, la posibilidad de utilizar el IEDMT como un instrumento fiscal para reducir las emisiones de CO₂ y la relevancia que el IEDMT tiene en el sistema de financiación autonómica vigente desde el 1 de enero de 2002 desaconsejaban la supresión de este impuesto.

A pesar de contar con sólidos argumentos para ello, la delegación española en el Ecofin no tendría que hacer grandes esfuerzos para hacer valer su posición por haber numerosos Estados miembros contrarios a esta armonización. Efectivamente, la unanimidad requerida para la adopción de decisiones en materias fiscales en el Consejo de la UE hizo que el 13 de noviembre de 2007 los Ministros de Finanzas de la UE constataran la falta de acuerdo para regular mediante esta Directiva la introducción de criterios medioambientales en el impuesto de circulación de los turismos. Según informaciones periodísticas²⁹, los Veintisiete coincidieron en la utilidad de vincular la fiscalidad de los coches a sus emisiones contaminantes, pero mostraron, en general, escepticismo ante la posibilidad de adoptar medidas en ese sentido a nivel comunitario, siendo destacadas en su oposición a la propuesta el Reino Unido e Irlanda, muy reticentes en general a cualquier intervención comunitaria en sus sistemas tributarios nacionales, y Alemania, por temor a las repercusiones en su industria automovilística.

1.2.3. Otros impuestos.

Con el objetivo de lograr la eliminación de las distorsiones de la competencia entre las empresas de transporte de los diversos Estados miembros, la Comisión ha llevado a cabo iniciativas también en el ámbito de la fiscalidad sobre el transporte de mercancías, en el ámbito de los peajes y derechos de uso percibidos por la utilización de determinadas infraestructuras. Los objetivos perseguidos han sido tanto fomentar la utilización de vehículos más respetuosos y menos contaminantes para el medio ambiente y la infraestructura viaria, como que los sistemas de pago de estas cantidades no impliquen formalidades excesivas y no creen obstáculos en las fronteras interiores. Para el logro de estos objetivos, promovió la discusión y aprobación de la Directiva 1999/62/CE, relativa a la aplicación de gravámenes a los vehículos pesados de transporte de mercancías por la utilización de determinadas infraestructuras³⁰.

Dispone esta Directiva en su artículo 6 que «cualquiera que sea la estructura de los impuestos» (...) «los Estados miembros fijarán los importes de dichos impuestos de modo que (...) dichas tarifas no sean inferiores a los mínimos establecidos (...)». En el caso de España, se ha admitido la inclusión en esta categoría del IVTM y del Impuesto sobre Actividades Económicas únicamente, en este último impuesto, en lo que se refiere al importe de las exacciones percibidas sobre los vehículos de motor.

²⁹ Noticia publicada el 13 de noviembre de 2007, por www.expansión.com

³⁰ Directiva 1999/62/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de junio de 1999, relativa a la aplicación de gravámenes a los vehículos pesados de transporte de mercancías por la utilización de determinadas infraestructuras, modificada por la Directiva 2006/38/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, por la que se modifica la Directiva 1999/62/CE relativa a la aplicación de gravámenes a los vehículos pesados de transporte de mercancías por la utilización de determinadas infraestructuras.

1.3. Compromisos del Gobierno sobre fiscalidad verde en la legislatura 2004-2008.

El Gobierno tenía durante la legislatura 2004-2008 el mandato de llevar a cabo modificaciones en nuestro sistema fiscal que estuvieran presididas por criterios de respeto al medio ambiente. Este mandato se desprendía del programa electoral con el que el partido que apoya al Gobierno concurrió a las pasadas elecciones generales de 2004, así como de varias iniciativas parlamentarias en tal sentido.

En el contexto de dichos compromisos, y según informaciones periodísticas³¹, se constituyeron unos grupos de trabajo para la adopción de medidas fiscales en relación con la mejora del medio ambiente. La reestructuración, desde la perspectiva medioambiental, de la fiscalidad que incide sobre los medios de transporte parece haber sido la única medida que finalmente fue puesta en práctica de las debatidas en dichos grupos de trabajo. Debe tenerse en cuenta que la coyuntura económica en que tales medidas fiscales iban a ser puestas en marcha, con elevados precios del petróleo y sus derivados en los mercados internacionales, así como la consumación de diversas iniciativas puestas en marcha por diversas Comunidades Autónomas en materia de fiscalidad de residuos, sobre el agua y sobre emisiones atmosféricas pudieron contribuir a que finalmente no se pusiese en marcha ninguna otra medida de las estudiadas³².

1.4. Fiscalidad del transporte y medio ambiente.

Como ya se ha señalado, el mandato que el Gobierno asumió de modificar nuestro sistema fiscal para incorporar elementos de protección medioambiental provenía, no solo del programa electoral, sino de varias iniciativas parlamentarias en tal sentido.

Así, la disposición adicional quincuagésima novena de la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007 (BOE de 29 de diciembre), señala lo siguiente:

«El Gobierno a lo largo del ejercicio presupuestario de 2007 incorporará, a través de las reformas normativas necesarias, elementos de Fiscalidad Verde utilizando las figuras fiscales actuales o creando nuevas figuras.»

En lo que se refiere, en concreto, a la imposición que recae sobre la matriculación de medios de transporte, el preámbulo del Real Decreto-Ley 13/2006, de 29 de diciembre, por el que se establecen medidas urgentes en relación con el programa PREVER para la modernización del parque de vehículos automóviles, el incremento de la seguridad vial y la defensa y protección del medio ambiente (BOE de

³¹ Noticia «El PSOE planea cobrar un céntimo por litro de gasolina contra el cambio climático», publicada en *El País* de 27 de noviembre de 2007, pág. 14.

³² En un artículo publicado por *El País* el 30 de diciembre de 2007 con el título «Grandes proyectos enterrados: Los socialistas dejan aparcadas cinco iniciativas de calado», se recogen las siguientes afirmaciones: «La portavoz socialista de la comisión de medio ambiente, Montse Colldeforns, arguye que cambiar el modelo de fiscalidad de arriba abajo es complicado. Las leyes verdes no deben significar una pérdida de ingresos, ese es el gran peligro, sostiene. "El Ministerio de Economía ha elaborado trabajos, pero no veía la ley tan urgente y seguramente no le destinó todos los recursos", admite, añadiendo que lo comprende puesto que eran prioritarias las reformas del IRPF y del Impuesto de Sociedades. Además, Colldeforns considera que la Ley de bases de fiscalidad ecológica [a cuya elaboración se comprometía el Partido Socialista en su programa de 2004] no era la propuesta reina del programa socialista y se muestra satisfecha de que en esta legislatura el cambio climático haya pasado a ser un tema de Estado y que se aprobara la Ley de calidad del aire.»

30 de diciembre), anunciaba que en un «futuro próximo» era previsible que se llevase a cabo «una reestructuración, desde la perspectiva medioambiental, de la fiscalidad que incide sobre los medios de transporte».

Por tanto, se entendía que el Gobierno tenía asumido el mandato de acometer una reestructuración de la fiscalidad desde una perspectiva medioambiental, con especial hincapié en la que incide sobre los medios de transporte.

En cuanto al Impuesto de matriculación, su reestructuración es el objeto principal de este trabajo, que se analizará más adelante. Y en lo que respecta al IVTM, el Congreso de los Diputados aprobó en el Debate sobre el Estado de la Nación de 2007 una Resolución sobre cambio climático y lucha contra la desertización instando al Gobierno a «evaluar con las Entidades Locales y en su caso Forales la correspondiente modificación de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales referida al Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica para que, en consonancia con los criterios incorporados al Proyecto de Ley de Calidad del Aire y Protección de la Atmósfera relativos al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, se fije el cuadro de cuotas aplicable a los mismos sobre la base de las emisiones de CO₂, en lugar de sobre la potencia y clase del vehículo, como se dispone en la actualidad». Sin embargo, finalmente no se pudo terminar ningún proyecto de esta naturaleza dentro de la pasada legislatura.

Mientras tanto, algunos ayuntamientos han hecho uso de la posibilidad de aplicar una bonificación en este impuesto de hasta el 75% en función de la clase de carburante que consuma el vehículo, en razón a la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente.

2. REESTRUCTURACIÓN DEL IMPUESTO DE MATRICULACIÓN POR MOTIVOS MEDIOAMBIENTALES

2.1. Principios básicos de la reforma.

2.1.1. Peculiaridades de su tramitación jurídico-parlamentaria.

Como se ha podido ver en los epígrafes anteriores, el compromiso del Gobierno de incorporar en su sistema fiscal elementos de fiscalidad verde a través de las reformas normativas necesarias se iba concretando en una reforma de la fiscalidad sobre el automóvil y, más concretamente, del IEDMT, habida cuenta de la vaguedad con que estaba formulado en la citada Resolución del Congreso de los Diputados el compromiso de modificar el IVTM.

Merece la pena detenerse a hacer un breve análisis del peculiar procedimiento político-legislativo que ha sido seguido para que la reestructuración del Impuesto de matriculación pudiera ver la luz en los plazos establecidos.

En un primer momento, el Grupo Parlamentario Socialista en el Senado, tras constatar la existencia de un apoyo suficiente de otras fuerzas políticas, presentó a mediados de julio de 2007 una enmienda de modificación de la disposición adicional octava del Proyecto de Ley de calidad del aire y protección de la atmósfera. Debe destacarse que este procedimiento legislativo a través de enmiendas en el Senado imposibilita su modificación o corrección posterior, dado que en ese estadio de la tramitación parlamentaria, lo único que cabe es la aceptación o rechazo del Congreso, pero sin posibilidad de introducir nuevas modificaciones o matizar las presentadas ³³.

La citada disposición adicional octava disponía una reestructuración del IEMDT sobre la base de los siguientes principios o pilares fundamentales, que debían cumplirse por el nuevo impuesto:

- a) Los tipos de gravamen se establecerían en función de las emisiones de CO₂ por kilómetro recorrido.
- b) El tipo para los vehículos menos emisores sería cero.
- c) El tipo para los vehículos más emisores sería superior al tipo más alto vigente el 30 de junio de 2007.
- d) Las motos acuáticas y los *quads* tendrían el tipo más alto de los considerados.

A estos principios debía añadirse el principio de neutralidad impositiva, de forma que la recaudación obtenida por el impuesto una vez modificado fuera la misma que antes de dicha reestructuración. Este principio deriva, entre otros, del principio de lealtad institucional, que habría hecho necesario, en caso contrario, contar con el acuerdo de las Comunidades Autónomas, al encontrarse cedida a las mismas, en un 100%, la recaudación obtenida por este impuesto.

Más adelante, debido a la premura de plazos que determinaría la imposibilidad de introducir dichas modificaciones en el IEDMT por el procedimiento legislativo ordinario dentro del año 2007, como ordenaba dicha disposición adicional octava, se decidió modificar la propia disposición adicional octava para que incorporase ya la modificación del texto legal regulador del impuesto. El texto introducido en la enmienda modificada ³⁴ cumplía con los referidos principios:

- Los tipos de gravamen se han establecido en función de las emisiones de CO₂ por kilómetro recorrido.
- El tipo para los vehículos menos emisores es cero. En este grupo se comprenden los vehículos cuyas emisiones oficiales de CO₂ no sean superiores a 120 g/km.
- El tipo para los vehículos más emisores es del 14,75%, siendo por tanto superior al tipo más alto vigente el 30 de junio de 2007, que era del 12%.

³³ ESCOBAR, J.J. (2008).

³⁴ Publicada en el Boletín Oficial de las Cortes Generales el 14 de septiembre de 2007. Enmienda de modificación de la disposición adicional octava de la Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera (BOE de 16 de noviembre), con el título de «Reestructuración del Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte».

- Las motos acuáticas y los *quads* tributan al tipo del 14,75%, que es el más alto de los considerados. Esta pretensión estaría fundamentada en el impacto medioambiental que provoca su uso, que no está ligado únicamente a sus emisiones de CO₂.

Más adelante, por motivos diversos, a los que no fue ajeno el impacto mediático del anuncio de la disminución de tributación de las embarcaciones y de las aeronaves sujetas ³⁵, se decidió modificar la estructura de tipos añadiendo un quinto epígrafe, con el tipo del 12%, en el que tributarían residualmente los vehículos no comprendidos en ningún otro epígrafe y, de manera expresa, las embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos, así como los aviones, avionetas y demás aeronaves.

Esta última modificación ha quedado instrumentada jurídicamente mediante una modificación de la tantas veces mencionada disposición adicional octava, operada mediante la disposición adicional sexagésima segunda de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008 (BOE de 27 de diciembre), culminándose así el rocambolesco devenir de esta reforma legislativa que produce sus efectos, como estaba previsto, a partir del 1 de enero de 2008.

2.1.2. Capacidad normativa de las Comunidades Autónomas en la fijación del tipo impositivo.

Debe señalarse que las Comunidades Autónomas, desde la aprobación de la Ley 21/2001, por la que se establece el nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, disponen de capacidad normativa en cuanto a la fijación del tipo impositivo del impuesto consistente en la posibilidad de incrementar hasta en un 10% el tipo impositivo fijado por el Estado.

Mediante la Ley 25/2006 ³⁶ esta capacidad quedó incrementada hasta el 15%, lo que se ha mantenido tras la reestructuración del impuesto. No obstante, debe tenerse en cuenta que, hasta la fecha actual, ninguna Comunidad Autónoma ha hecho uso de la posibilidad de incrementar el tipo impositivo fijado por el Estado. Probablemente ello haya sido debido a lo mal que sería recibido por la opinión pública de una Comunidad Autónoma el incremento de su Impuesto de matriculación con respecto al exigido en el resto de España.

2.2. La protección del medio ambiente en la reestructuración del impuesto.

2.2.1. Carácter invariable de la base imponible. Preferible impuesto específico.

Entre los elementos básicos de la reestructuración del Impuesto de matriculación en función de criterios medioambientales merece destacarse la circunstancia de que la base imponible ha per-

³⁵ Noticia en *El País*, 5 de octubre de 2007: «El PSOE rebaja el impuesto a los yates y a los aviones privados en la Ley de Calidad del Aire».

³⁶ Ley 25/2006, de 17 de julio, por la que se modifica el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales y del sistema portuario y se aprueban medidas tributarias para la financiación sanitaria y para el sector del transporte por carretera (BOE de 18 de julio).

manecido inalterada y sigue siendo *ad valorem*, manteniéndose una remisión a la regulación del IVA (o de un impuesto equivalente) para su determinación.

Conviene detenerse en este punto puesto que, idealmente, un impuesto utilizado para influir en determinados comportamientos, como en el de adquisición de vehículos poco contaminantes, debería tener una base imponible específica constituida, por ejemplo, por los gramos de CO₂ emitidos por kilómetro. Una reestructuración de la tarifa en función de dicho parámetro pero dejando la base imponible expresada en euros resulta menos precisa para incentivar dicha adquisición de vehículos poco contaminantes, pudiendo darse el caso de que un vehículo mal conservado y muy contaminante pero de bajo precio por su antigüedad soportara un impuesto más bajo que uno nuevo, relativamente poco contaminante pero de precio sensiblemente más elevado. Por este motivo, se ha criticado el nuevo impuesto por parte de quienes pretendían una orientación más medioambiental del mismo. Un buen ejemplo de la distorsión que podría darse al mantener la base imponible *ad valorem* podría venir dado por el reciente lanzamiento del «automóvil más barato del mundo»³⁷, con un precio cercano a los 1.700 euros, pero que no cumple con la normativa de la UE sobre emisiones de gases de efecto invernadero. Un coche así, relativamente muy contaminante, nunca pagará un Impuesto de matriculación elevado (en caso de que se permitiera su venta en la UE), al ser *ad valorem* la base imponible, por lo que podría argumentarse que tiene poca coherencia con la nueva estructura de un impuesto que pretende favorecer la compra de vehículos poco contaminantes.

2.2.2. La nueva estructura de tipos impositivos. Quads y motos náuticas.

El IEDMT nació el día 1 de enero de 1993 con un único tipo impositivo. Esta situación se mantuvo durante tres años, hasta el 31 de diciembre de 1995. El 1 de enero de 1996³⁸ se desdobló, para los vehículos de turismo, ese tipo impositivo único en dos tipos impositivos: el 7%, aplicable a los vehículos de turismo de baja cilindrada, y el 12%³⁹. Como se ve, el criterio elegido en un principio para determinar qué turismos tributarían a uno y otro tipo fue la cilindrada⁴⁰.

La tan nombrada reestructuración desde la perspectiva medioambiental de la fiscalidad de los medios de transporte podría resumirse en una reestructuración de los tipos impositivos del IEDMT para escalonarlos en función de las emisiones de CO₂ por kilómetro de cada vehículo y no en función de su cilindrada. El mandato dado por el poder legislativo al Gobierno de reestructuración de los tipos impositivos del IEDMT se cumplió, en un primer momento, añadiendo a la tarifa dos epígrafes más, uno reducido y otro incrementado, y modificando los tipos de los epígrafes preexistentes, de forma que se pudiera cumplir el principio de neutralidad recaudatoria.

³⁷ La noticia puede consultarse, por ejemplo, en *El Mundo* del jueves 10 de enero de 2008: «Tata nano, el coche de los 1.700 euros».

³⁸ Real Decreto-Ley 12/1995, de 28 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera (BOE de 30 de diciembre).

³⁹ En la Península e Islas Baleares, y sin perjuicio de que las Comunidades Autónomas tenían la posibilidad, no llevada a efecto por ninguna de ellas, de incrementar los tipos aplicables en las matriculaciones efectuadas en sus respectivos territorios.

⁴⁰ Conforme al artículo 70 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, vigente hasta el 31 de diciembre de 2007, el impuesto se exigiría en las Comunidades Autónomas peninsulares y Comunidad Autónoma de Illes Balears, para vehículos automóviles de turismo de cilindrada inferior a 1.600 centímetros cúbicos, si están equipados con motor de gasolina, o de cilindrada inferior a 2.000 centímetros cúbicos, si están equipados con motor diésel, 7%, y para el resto de medios de transporte, 12%.

Más adelante, por los motivos que ya se han comentado en el epígrafe 2.1.1, se añadió un nuevo epígrafe, quedando finalmente la siguiente estructura de tipos aprobada en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008:

Epígrafes	Península e Illes Balears	Canarias
Epígrafe 1.º	0%	0%
Epígrafe 2.º	4,75%	3,75%
Epígrafe 3.º	9,75%	8,75%
Epígrafe 4.º	14,75%	13,75%
Epígrafe 5.º	12%	11%

La definición de cada epígrafe viene explicitada en la nueva redacción dada al artículo 70 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales:

En el epígrafe 1.º se comprenden tanto los vehículos cuyas emisiones oficiales de CO₂ no sean superiores a 120 g/km como los vehículos provistos de un solo motor que no sea de combustión interna, es decir, fundamentalmente, los eléctricos.

El epígrafe 2.º recoge los vehículos cuyas emisiones oficiales de CO₂ sean superiores a 120 g/km y sean inferiores a 160 g/km.

El epígrafe 3.º se aplica a los vehículos cuyas emisiones oficiales de CO₂ no sean inferiores a 160 g/km y sean inferiores a 200 g/km.

La definición de los vehículos comprendidos en los anteriores epígrafes excluye expresamente los vehículos tipo *quad*, cuya tributación se hace siempre en el epígrafe 4.º al tipo más alto.

Y el epígrafe 4.º se aplica a los vehículos cuyas emisiones oficiales de CO₂ sean iguales o superiores a 200 g/km, y a una serie de supuestos adicionales:

- Vehículos respecto de los que sea exigible la medición de sus emisiones de CO₂, cuando estas no se acrediten.
- Vehículos comprendidos en las categorías N2 y N3 acondicionados como vivienda.
- Vehículos tipo *quad*, considerándose como tal el vehículo de cuatro o más ruedas, con sistema de dirección mediante manillar en el que el conductor va sentado a horcajadas (montado encima) y que está dotado de un sistema de tracción adecuado a un uso fuera de carretera.
- Motos náuticas, entendiéndose por «moto náutica» la embarcación propulsada por un motor y proyectada para ser manejada por una o más personas sentadas, de pie o de rodillas, sobre los límites de un casco y no dentro de él.

Finalmente, el epígrafe 5.º introducido, como ya se ha señalado, en la última fase de la tramitación del proyecto de ley, es el verdaderamente residual, aplicándose a la primera matriculación de vehículos no comprendidos en los epígrafes 1.º, 2.º, 3.º o 4.º y, expresamente, a:

- Embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos, y
- Aviones, avionetas y demás aeronaves.

Particular interés reviste la determinación de qué vehículos son los que deben tributar por sus emisiones de CO₂ por kilómetro. La intención del legislador, luego confirmada por la contestación de la Dirección General de Tributos de 22 de enero de 2008 ⁴¹, era la de considerar que la noción «emisión oficial de CO₂» es comprensiva de las emisiones de dióxido de carbono que se producen como consecuencia del funcionamiento de un medio de transporte y que son objeto de cuantificación con arreglo a un sistema de medición específico establecido al efecto en una norma jurídica. La citada norma jurídica, por la que se establece el sistema de medición específico es, pues, un requisito indispensable para que la matriculación del vehículo de que se trate tribute por alguno de los epígrafes 1.º, 2.º, 3.º o 4.º, en lugar de por el epígrafe residual, el 5.º.

La siguiente cuestión a determinar es cuáles son los vehículos que tienen «emisión oficial de CO₂». Pues bien, de acuerdo con lo previsto en el apartado 1 del Anexo I de la Directiva 80/1268/CEE, los vehículos por los que se debe proceder a la medición de sus emisiones de CO₂ son los de las categorías M1 y N1 de las establecidas en la Directiva 70/156/CEE ⁴². Pues bien, además de los de las categorías M1 y N1, desde el 1 de julio de 2007, los vehículos de la categoría L con dos ruedas (motocicletas) tienen un procedimiento de medida del consumo de carburantes y del CO₂ establecido por la Directiva 97/24/CE, según la redacción dada por la Directiva 2006/72/CE, por lo que también tributarán conforme a sus emisiones oficiales de CO₂. Esto da lugar a que la mayor parte de ellas vean reducida su tributación del 12% al 0%. Esto ha motivado que se haya calificado a la persona que formuló la consulta vinculante contestada por la Dirección General de Tributos el 22 de enero de 2008, como ya se ha referido, como «pequeño héroe del sector» ⁴³.

En la medida en que no existen disposiciones nacionales o comunitarias que obliguen a la medición de las emisiones de CO₂ de vehículos de otras categorías, puede concluirse que otras certificaciones de emisiones de CO₂, como las realizadas por los fabricantes de vehículos no incluidos en dichas categorías, no tendrán la consideración de «emisiones oficiales de CO₂» a los efectos de la aplicación de los tipos impositivos previstos en el artículo 70 de la Ley 38/1992.

2.2.3. Su vinculación con las propuestas de directiva del Consejo de la UE.

Ya se señaló, en el apartado destinado a tratar sobre la propuesta de directiva sobre impuestos sobre vehículos de pasajeros, que una de sus pretensiones más destacadas era que los Estados miembros fueran vinculando sus impuestos sobre vehículos a las emisiones de CO₂ por kilómetro de dichos vehículos, con porcentajes concretos que debía representar en distintas fechas concretas el «elemen-

⁴¹ A la consulta vinculante de referencia V0131-08 (NFC028469).

⁴² Directiva 70/156/CEE, del Consejo, de 6 de febrero de 1970, relativa a la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros sobre la homologación de vehículos a motor y de sus remolques (Diario Oficial n.º L 042 de 23 de febrero de 1970).

⁴³ Noticia «El precio de las motos baja un 12% por el CO₂», publicada por el diario *Expansión* de 13 de marzo de 2008.

to basado en el CO₂» del impuesto ⁴⁴. En un impuesto *ad valorem* como es el español, no quedaría claro qué porcentaje representa ese elemento en la recaudación total de dicho impuesto, por lo que no sabemos si, a juicio de la Comisión Europea, el impuesto español satisfaría ese requerimiento.

Por otra parte, también se ha comentado ya que aceptar la propuesta de directiva tal y como fue formulada por la Comisión Europea supondría trastocar completamente el actual sistema de financiación autonómica y, seguramente, también el sistema de financiación local.

Precisamente, la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas parece ser uno de los objetivos que se plantea abordar el nuevo Ejecutivo salido de las urnas del 9 de marzo de 2008, por lo que no sería descartable que se abordase tal reforma en esta legislatura ⁴⁵.

2.2.4. Vehículos eléctricos y vehículos híbridos. Los motores E85.

En relación con las pretensiones que se han manifestado por algún fabricante de vehículos de que se diera un tratamiento fiscal más favorable a los vehículos híbridos (aquellos que cuentan con dos motores: uno de gasolina o gasóleo y otro eléctrico, combinándose su funcionamiento para reducir su consumo al mínimo), la respuesta del legislador fue la de no dar un tratamiento especial a estos vehículos, por su mera condición de «vehículos híbridos». Si, como consecuencia de la aplicación de esta tecnología, lograban unas emisiones de CO₂ por kilómetro más bajas, se beneficiarían de la nueva tramitación del impuesto. Y no en caso contrario. Debe tenerse en cuenta que algunos vehículos híbridos son todoterrenos con un consumo, unas emisiones de CO₂ y un precio relativamente muy altos. En estas circunstancias, sería difícil justificar un tratamiento favorable en el ámbito de este impuesto, tanto desde el punto de vista de la capacidad económica de los contribuyentes como desde el punto de vista de la protección del medio ambiente.

Por lo que respecta a los vehículos eléctricos puros, es decir, los que cuenten con un solo motor, y este es eléctrico (no de combustión interna), entonces quedan expresamente incluidos en el epígrafe 1.º, tributando al tipo del 0% ⁴⁶.

Los motores E85.

Una interesante oportunidad de negocio para los fabricantes de bioetanol en un futuro sería la introducción de un carburante sustitutivo de la gasolina, en el que el porcentaje de bioetanol, con un origen vegetal (generalmente producido a partir de caña de azúcar), sea de un 85%. La denominación comercial de este carburante es la de E85.

⁴⁴ Como ya se señaló, la propuesta de directiva exigía que antes del 31 de diciembre de 2008 la recaudación total proveniente del «elemento basado en el CO₂» del impuesto anual de circulación fuera al menos del 25% y aumentase al 50% para el 31 de diciembre de 2010.

⁴⁵ Algún responsable de la Comisión Europea ha declarado que consideraba que su propuesta, a pesar de su rechazo por el Ecofin, había sido ya un éxito, dado que numerosos Estados miembros (entre ellos España) están acometiendo reformas en sus impuestos sobre vehículos en el sentido apuntado por la Comisión Europea en su propuesta.

⁴⁶ El epígrafe 1.º de la tarifa del impuesto, establecida en el artículo 70 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales comprende: «(...)

b) Vehículos provistos de un solo motor que no sea de combustión interna, con excepción de los vehículos tipo *quad*.»

Uno de los inconvenientes más importantes que deben afrontarse para conseguir la generalización del consumo de este carburante es que los motores de los vehículos que pueden usarlo deben ser sometidos a determinadas adaptaciones, lo que genera costes de producción adicionales. Los promotores de esta tecnología verían facilitada esta introducción si las Administraciones Públicas promocionaran esta tecnología, a la vista de los beneficios medioambientales que su desarrollo llevaría aparejado y de los mencionados costes de producción adicionales. Una de las formas en que se podría materializar este apoyo de la Administración sería un tratamiento especial en el IEDMT, por la vía de tributar su matriculación al tipo cero.

Sin embargo, la decisión finalmente tomada por el legislador ha sido la de no otorgar tampoco un tratamiento fiscal diferenciado en este impuesto a estos vehículos, manteniendo la filosofía de modular el gravamen en este impuesto en función de las emisiones finales de cada vehículo, con independencia de las emisiones que hayan podido haberse producido a lo largo del ciclo de vida del carburante. La filosofía que se ha mantenido en este impuesto es la de utilizarlo como un instrumento «al final del proceso» (técnica *end of pipe*, en su denominación en inglés, que viene a atender solo al momento final), es decir, un instrumento modulado en función de las emisiones finales de cada vehículo, haciendo abstracción de las emisiones que hayan podido haberse producido a lo largo del ciclo de vida del carburante. No debe ignorarse, no obstante, que la referida circunstancia (las emisiones en el ciclo de vida del carburante) ya está siendo tenida en cuenta en gran medida por nuestro sistema fiscal, dado que la tributación de los biocarburantes en el IH se hace actualmente al tipo especial de cero euros por 1.000 litros, lo que supone un ahorro fiscal de 37 céntimos de euro por litro (371,69 euros por 1.000 litros) en el caso de utilizarse el biocarburante como sustitutivo de gasolina sin plomo⁴⁷, como ocurre en este caso.

2.2.5. Cuatriciclos.

Una cuestión que merece un comentario respecto de su situación tras la reestructuración de este impuesto es la de la tributación de los cuatriciclos. Se trata de unos pequeños vehículos de cuatro ruedas, muy utilizados en las zonas rurales, que el Reglamento General de Vehículos clasifica en cuatriciclos y cuatriciclos ligeros⁴⁸. Cabe adelantar que ambos han experimentado un cierto perjuicio en relación con su tratamiento en el Impuesto de matriculación.

Ello es así debido a que, con la anterior definición de los supuestos de no sujeción del artículo 65 de la Ley 38/1992, los cuatriciclos ligeros quedaban no sujetos al impuesto. Efectivamente, al tener estos la consideración de ciclomotores, se consideró que, por aplicación de las definiciones del Reglamento

⁴⁷ Siempre que, además, el biocarburante sustituya a gasolinas sin plomo de octanaje inferior a 97 I.O. Cuando las gasolinas sin plomo reemplazadas tengan un octanaje igual o superior a 97 I.O., el ahorro sería de 404,79 euros por 1.000 litros, conforme a los tipos vigentes del Impuesto sobre Hidrocarburos establecidos en el artículo 50 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales.

⁴⁸ El Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos (BOE 26 enero 1999), establece las siguientes definiciones:

Cuatriciclos: Automóvil de cuatro ruedas cuya masa en vacío sea inferior o igual a 400 kg o 550 kg si se trata de vehículos destinados al transporte de mercancías, no incluida la masa de las baterías para los vehículos eléctricos, y cuya potencia máxima neta del motor sea inferior o igual a 15 kW. Los cuatriciclos tienen la consideración de vehículos de tres ruedas.

Cuatriciclos ligeros: Vehículos de cuatro ruedas cuya masa en vacío sea inferior a 350 kg no incluida la masa de las baterías en el caso de los vehículos eléctricos, cuya velocidad máxima por construcción no sea superior a 45 km/h y con un motor de cilindrada inferior o igual a 50 cm³ para los motores de explosión, o cuya potencia máxima neta sea inferior o igual a 4 kW para los demás tipos de motores.

General de Vehículos, no quedaban incluidos en el concepto de «vehículos automóviles». Al ser el tenor literal del artículo 65.1 de la Ley 38/1992 vigente hasta el 31 de diciembre de 2007, que quedaba sujeta al impuesto la primera matriculación definitiva en España de los «vehículos automóviles nuevos o usados accionados a motor para circular por vías y terrenos públicos», los ciclomotores y, por tanto, los cuatriciclos ligeros no quedaban recogidos en la definición del hecho imponible del impuesto.

En la nueva redacción del artículo 65.1 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, se declara sujeta al impuesto la primera matriculación definitiva en España de «vehículos, nuevos o usados provistos de motor para su propulsión». Los ciclomotores, como se ha dicho, no son «vehículos automóviles» pero sí «vehículos», por lo que ahora su primera matriculación definitiva en España quedará ahora sujeta al IEDMT. Adicionalmente, no parece que estos vehículos encajen en ninguno de los supuestos de no sujeción previstos en el nuevo artículo 65.1. Efectivamente, el supuesto de no sujeción del número 4.º, aplicable a los ciclomotores, se limita expresamente a los de dos o tres ruedas.

En cuanto al tipo aplicable en este Impuesto a la matriculación de estos vehículos, este no será el que corresponda a sus emisiones de CO₂ por kilómetro. Ello se debe a que ni los cuatriciclos ligeros ni los cuatriciclos se incluyen en las categorías M1 o N1 de las previstas en la Directiva 70/156/CEE y, en esa medida, no tienen emisiones oficiales de CO₂. Así pues, a pesar de que, presumiblemente, sus emisiones de CO₂ por kilómetro serán muy reducidas, al tratarse de un vehículo y motor muy pequeños, en el caso de los cuatriciclos ligeros y algo menos pequeños en el caso de los cuatriciclos, tributarán ambos al tipo residual del epígrafe 5.º del IEDMT, del 12%.

En conclusión, los cuatriciclos han pasado de no tributar por este impuesto (cuatriciclos ligeros) o hacerlo al 7% (cuatriciclos) a hacerlo al 12%.

2.2.6. Programa PREVER.

Desde su puesta en marcha, las matriculaciones y adquisiciones de vehículos que se han acogido al programa PREVER han sido numerosas, por lo que podría decirse que, en cierto modo, el programa ha cumplido sus objetivos. Por otra parte, debe suponerse que, en la mayor parte de los supuestos, la adquisición del vehículo se habría producido en todo caso, aunque el incentivo no existiera. Desde el punto de vista de la Hacienda Pública, por tanto, el importe del incentivo representa un coste recaudatorio neto, que no cabe entender compensado por otros impuestos que se devengan con ocasión de la adquisición del vehículo nuevo ⁴⁹. Solo en los casos, difícilmente demostrables y poco verosímiles, en que las adquisiciones de vehículos nuevos no se hubieran producido en ausencia del nuevo incentivo, cabría atribuir a este tipo de medidas el efecto positivo que se les suele otorgar. La propia práctica comercial del mercado del automóvil parece confirmar esta idea: los vehículos se suelen ofertar a los compradores a un precio global por el vehículo «matriculado» que comprende impuestos, tasas y gastos accesorios a la matriculación, lo que incide en la dificultad de percepción individualizada del beneficio del programa.

Por estas razones, aunque el programa PREVER nació inicialmente con una vigencia indefinida, ya la Ley 14/2000 ⁵⁰ fijó como «fecha de caducidad» del mismo el 1 de enero de 2004. A pesar

⁴⁹ ESCOBAR, J.J. (2008), pág. 12.

⁵⁰ Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE de 30 de diciembre).

de ello, la Ley 62/2003 ⁵¹ lo prorrogó de nuevo hasta finales de 2006. Finalmente, el Real Decreto-Ley 13/2006 ⁵² prorrogó por un año y modificó el programa PREVER, anticipando la reestructuración del impuesto de matriculación por motivos medioambientales y estableció su finalización definitiva con efectos a partir del día 1 de enero de 2008.

Para el caso en que no se considerase suficientemente clara la intención del legislador de poner fin a este beneficio, la Ley de calidad del aire y protección de la atmósfera, en su disposición adicional octava ⁵³, confirma de nuevo la derogación del artículo 70 bis, «Deducción en la cuota», de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, en los términos que ya estableció el Real Decreto-Ley 13/2006, arriba citado. Debe tenerse en cuenta que, como se ha dicho, la prórroga de la vigencia del programa PREVER durante el año 2007 se realizó con un carácter puramente transitorio para evitar la supresión de este beneficio fiscal en tanto no se aprobara una reforma del IEDMT, que reestructuraría dicho impuesto desde la perspectiva medioambiental.

En este sentido, el nuevo Impuesto de matriculación establece los tipos impositivos en función de las emisiones de CO₂ primando, mediante el establecimiento de un tipo impositivo cero, la matriculación de los vehículos menos contaminantes y graduando la tributación de los demás en función de estas emisiones.

Por otra parte, la configuración de los tipos impositivos del nuevo Impuesto de matriculación se ha realizado bajo la premisa de neutralidad impositiva. La reforma sería neutra en términos recaudatorios, pues se espera obtener una recaudación neta por el impuesto equivalente a la obtenida por el esquema anterior, incluyendo el programa PREVER. Por tanto, los nuevos tipos impositivos producirán una recaudación igual a la que resultaba de la aplicación de los tipos anteriores tras deducir de la misma el coste recaudatorio que suponía la deducción en la cuota que venía representando el programa PREVER. En consecuencia, si se hubiera prorrogado nuevamente el programa PREVER o se hubiera creado un incentivo similar, ello habría obligado a cambiar los nuevos tipos impositivos por otros más elevados, o bien habría supuesto una pérdida de recaudación neta, lo cual, independientemente de sus efectos presupuestarios, habría afectado al principio de lealtad institucional, al estar la recaudación del impuesto cedida totalmente a las Comunidades Autónomas.

2.3. Otros aspectos modificados en el impuesto.

De forma complementaria a la reestructuración del Impuesto de matriculación por motivos medioambientales, el legislador ha aprovechado para introducir modificaciones en el impuesto para corregir determinadas imperfecciones técnicas que el paso del tiempo había puesto de manifiesto. A continuación pasamos a comentar las más relevantes:

⁵¹ Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE de 31 de diciembre). Disposiciones adicionales trigésima quinta y trigésima sexta y disposición derogatoria segunda.

⁵² Real Decreto-Ley 13/2006, de 29 de diciembre, por el que se establecen medidas urgentes en relación con el programa PREVER para la modernización del parque de vehículos automóviles, el incremento de la seguridad vial y la defensa y protección del medio ambiente (BOE de 30 de diciembre). Disposición derogatoria única.

⁵³ Apartado Primero, número Tres.

2.3.1. Vehículos afectos a una actividad económica.

Cabe mencionar, en primer lugar, las modificaciones que han debido introducirse con el objeto de mejorar la delimitación de los vehículos que se consideran afectos a una actividad económica y que, por este motivo, deben quedar fuera del ámbito de aplicación de este impuesto.

Como en otros numerosos aspectos de este impuesto, que ha revestido desde su creación un carácter complementario al IVA, la solución de este problema se ha orientado nuevamente aproximando el Impuesto de matriculación al IVA para establecer las reglas de determinar qué vehículos se consideran afectos de modo significativo a una actividad económica.

Así, los vehículos respecto a los cuales pueden plantearse más dudas en cuanto a su afectación real a actividades económicas son los comprendidos en la categoría N1 (de las previstas en la Directiva 70/156/CEE ⁵⁴) y los vehículos mixtos adaptables. En ambos casos, la afectación a una actividad económica se presumirá significativa cuando, conforme a lo previsto en el artículo 95 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), el sujeto pasivo tuviera derecho a deducirse al menos el 50% de las cuotas del IVA soportadas o satisfechas con ocasión de la adquisición o importación del vehículo. A esta regla general se añade un inciso «sin que a estos efectos sea relevante la aplicación de cualquier otra restricción en el derecho a la deducción derivada de las normas contenidas en dicha ley». Debe tenerse en cuenta que la no inclusión de este último inciso habría dado lugar a que, por ejemplo, empresarios sometidos al régimen de recargo de equivalencia y, en consecuencia, sin derecho a deducir el IVA soportado en sus adquisiciones de bienes, hubieran quedado excluidos de este beneficio fiscal. En efecto, la Dirección General de Tributos, en su ya referida contestación de 22 de enero de 2008, precisa que «esta acotación legal ha de entenderse en el sentido de que basta con que se sea sujeto pasivo del IVA y con que se den las condiciones previstas en el artículo 95 de la Ley 37/1992 para que se presuma que la afectación a la actividad económica del vehículo es significativa, aun cuando, por aplicación de otros preceptos de la referida Ley 37/1992, el sujeto pasivo de que se trate pudiera tener limitado o restringido su derecho a la deducción de las cuotas de dicho impuesto soportadas o directamente satisfechas por él mismo».

Por otra parte, puede mencionarse que, como consecuencia del informe que, preceptivamente, de acuerdo con el artículo 46 del Estatuto de Autonomía de Canarias, ha de producir el Parlamento de Canarias sobre toda modificación legislativa que afecte a su Régimen Económico y Fiscal, se incluyó, en estos dos casos, la referencia a los casos en que la matriculación se produzca en Canarias. Así, se ha previsto expresamente este caso en la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, donde se cita la normativa del Impuesto General Indirecto Canario ⁵⁵.

⁵⁴ En particular, de acuerdo con la remisión recogida en el nuevo texto del artículo 65.2 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, en el «texto vigente al día 30 de junio de 2007 del anexo II de la Directiva 70/156/CEE, del Consejo, de 6 de febrero de 1970, relativa a la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros sobre la homologación de vehículos a motor y de sus remolques».

⁵⁵ «Cuando la matriculación se produzca en Canarias, se presumirá la afectación significativa a una actividad económica cuando no resulten aplicables a las cuotas soportadas del Impuesto General Indirecto Canario en la adquisición o importación del vehículo las exclusiones y restricciones del derecho a deducir previstas en el artículo 30 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, sin que a estos efectos sea relevante la aplicación de cualquier otra restricción en el derecho a la deducción derivada de las normas contenidas en dicha ley».

2.3.2. Furgonetas con altura superior a 1.800 milímetros.

Otro problema que se ha pretendido solucionar mediante esta modificación de la regulación del Impuesto de matriculación ha sido la elusión del impuesto por la aplicación inadecuada del supuesto de no sujeción para los furgones y furgonetas de uso múltiple cuya altura total sobre el suelo sea superior a 1.800 milímetros.

Efectivamente, en algunas ocasiones, parece que se había eludido el pago del impuesto mediante la fijación, de forma más o menos permanente, de barras portaequipajes u otros accesorios, que artificialmente aumentaban la altura total sobre el suelo de estos vehículos, consiguiendo que rebasara ese límite.

Para salvar esta posibilidad, el nuevo supuesto de no sujeción se aplica a los vehículos mixtos adaptables cuya altura total sobre el suelo sea superior a 1.800 milímetros, pero mencionando como límite superior de la medición desde el suelo «la parte estructural del techo de la carrocería». De este modo, la fijación de accesorios que aumenten la altura total del vehículo no alterará, para un vehículo concreto, la aplicación de este supuesto de no sujeción.

2.3.3. Vehículos de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica.

Otra forma de la elusión del impuesto que parece haberse dado en el pasado afectaba al supuesto de no sujeción de los vehículos que, objetivamente considerados, sean de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica. En este caso, la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, exigía a los furgones y furgonetas de uso múltiple que dispusieran únicamente de dos asientos para el conductor y el ayudante, y que en ningún caso poseyeran asientos adicionales.

Había llegado al conocimiento de la Administración Tributaria la práctica de ventas de vehículos que cumplían este requisito pero que, una vez matriculados sin pago del impuesto, permitían que fácilmente se les añadieran asientos adicionales en anclajes preparados al efecto. Para atajar esta práctica se añadió el inciso «ni anclajes que permitan su instalación».

2.3.4. Eslora de embarcaciones. Autocaravanas. Familias numerosas. Plazo para matricular.

Eslora de embarcaciones.

Como ocurre con muchos otros tributos, la aplicación del Impuesto de matriculación se apoya en normativas no tributarias de distinto tipo. En particular, la no sujeción al impuesto de las embarcaciones y buques de recreo que tengan menos de siete metros y medio de eslora máxima, puede verse alterada por una modificación en la normativa sobre abanderamiento y matriculación de las embarcaciones, como así se había producido.

Por este motivo, fue preciso aumentar dicho límite de siete metros y medio a ocho y a hacer referencia, en técnica legislativa muy habitual en la normativa de la UE, para evitar dudas interpre-

tativas, a «la versión vigente al día 30 de junio de 2007 del Real Decreto 544/2007, de 27 de abril, por el que se regula el abanderamiento y matriculación de las embarcaciones de recreo en la Lista séptima del Registro de matrícula de buques».

Por otra parte, el concepto «embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos» se ha venido a definir por la propia ley en su nuevo artículo 65.1. Con la nueva redacción se consigue el efecto de sujetar al impuesto la matriculación de prácticamente todas las embarcaciones que no se destinen exclusivamente a fines productivos y cuya eslora exceda la mencionada longitud ⁵⁶.

Autocaravanas.

En relación con las denominadas «autocaravanas», es decir, los vehículos acondicionados para ser utilizados como vivienda, su tributación en este impuesto parece que no había quedado clara a muchos de los empresarios dedicados a su venta. Naturalmente, esta falta de claridad había sido transmitida a sus clientes, los adquirentes de estos vehículos, que son también los sujetos pasivos del impuesto.

Aprovechando la reestructuración del impuesto, el legislador optó por dejar claro, y a salvo de cualquier error interpretativo, que la primera matriculación definitiva en España de estos vehículos quedaba sujeta y no exenta del mismo. Efectivamente, la capacidad económica puesta de manifiesto mediante la adquisición de un vehículo de estas características queda típicamente encuadrada en lo que el Impuesto de matriculación pretende gravar. Así, en la nueva definición de todos los supuestos de no sujeción en que podría buscarse una interpretación según la cual no quedase sujeta la matriculación de las autocaravanas (los de vehículos mixtos adaptables y los vehículos comprendidos en las categorías N1, N2 y N3), se ha incluido la mención expresa según la cual «no obstante, estará sujeta al impuesto la primera matriculación definitiva en España de estos vehículos cuando se acondicionen para ser utilizados como vivienda».

Estos vehículos tributarán en el epígrafe del impuesto que les corresponda en función de sus emisiones oficiales de CO₂, salvo el caso de los «vehículos comprendidos en las categorías N2 y N3 acondicionados como vivienda». En estos casos, debido a sus grandes dimensiones (se trata de vehículos con un peso máximo superior a 3,5 toneladas) y, consecuentemente, a las elevadas emisiones derivadas de su utilización, a la ausencia de obligación de que existan «emisiones oficiales» y, por último, a la elevada capacidad contributiva puesta de manifiesto mediante su adquisición, quedarán sometidos al tipo impositivo más elevado, del 14,75%.

Familias numerosas.

Durante la tramitación del proyecto, asociaciones representativas de las familias numerosas formularon demandas para que estas «quedaran eximidas de la nueva tasa verde» ⁵⁷. El temor que parecía empezar a extenderse consistía, seguramente, en que muchos de los vehículos adquiridos por dichas familias, al tratarse de vehículos grandes, y en algunos casos, grandes todoterrenos, pasarían de tributar al 12% al 14,75% (en ambos casos, tras reducir en un 50% la base imponible, como se comentará más

⁵⁶ ESCOBAR, J.J. (2008), pág. 8.

⁵⁷ Noticia «El Gobierno impide eximir de la nueva tasa "verde" a las familias numerosas», publicada en *El Mundo* del sábado 6 de octubre de 2007, pág. 46.

abajo), al ser sus emisiones oficiales de CO₂ iguales o superiores a 200 g/km. Con la ayuda y colaboración de una senadora del Partido Nacionalista Vasco se introdujo un proyecto de enmienda en este sentido en el trámite del Proyecto de Ley en el Senado. Más adelante, en la tramitación del Proyecto de Ley en el Congreso, esta enmienda sería rechazada. El motivo por el que probablemente se posicionaría en contra el Grupo Parlamentario Socialista parece sencillo: las familias numerosas siguen teniendo la posibilidad de adquirir vehículos que, a pesar de su gran capacidad, produzcan menores emisiones de CO₂. En estos casos, su tributación, incluso, se vería reducida tras la reforma (al pasar del 12% al 9,75%).

Debe recordarse, además, que las familias numerosas cuentan con un tratamiento beneficioso en el actual Impuesto de matriculación (una reducción del 50% en la base imponible). Este beneficio fiscal no se ha visto alterado en su definición por la reestructuración del Impuesto de matriculación (la reducción viene establecida por el artículo 66.4 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, y la reestructuración del impuesto no modifica en absoluto este artículo).

Plazo para matricular.

Si bien en la redacción original de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, no se contemplaba la posibilidad de que un ciudadano que trasladase su residencia al territorio español, trayendo consigo un vehículo, pudiera quedar exento del pago del Impuesto de matriculación al matricularlo en España, fue necesario introducir esta disposición, ya mencionada en el punto 1.2.2., con el objeto de facilitar el traslado de personas en la Unión Europea y, en definitiva, mejorar el funcionamiento del mercado interior.

Esta exención se aplica, pues, a los medios de transporte que se matriculen como consecuencia del traslado de la residencia habitual de su titular desde el extranjero al territorio español, siempre que se cumplan determinadas cautelas que prevé la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales ⁵⁸.

Precisamente, uno de los requisitos exigidos para la aplicación de esta exención era el de solicitar su matriculación definitiva en España dentro del plazo de los 30 días siguientes al inicio de su utilización en España. Pues bien, numerosas demandas planteadas por personas afectadas que consideraron corto este plazo, canalizadas a través del Consejo para la Defensa del Contribuyente, aconsejaron duplicar (pasar de 30 a 60 días) el plazo en estos casos, como finalmente se ha hecho.

⁵⁸ Los requisitos exigidos por el artículo 66.1 l) de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, son los siguientes:

- 1.º Los interesados deberán haber tenido su residencia habitual fuera del territorio español al menos durante los doce meses consecutivos anteriores al traslado.
- 2.º Los medios de transporte deberán haber sido adquiridos o importados en las condiciones normales de tributación en el país de origen o procedencia y no se deberán haber beneficiado de ninguna exención o devolución de las cuotas devengadas con ocasión de su salida de dicho país.
Se considerará cumplido este requisito cuando los medios de transporte se hubiesen adquirido o importado al amparo de las exenciones establecidas en los regímenes diplomático o consular o en favor de los miembros de los organismos internacionales reconocidos y con sede en el Estado de origen, con los límites y condiciones fijados por los convenios internacionales por los que se crean dichos organismos por los acuerdos de sede.
- 3.º Los medios de transporte deberán haber sido utilizados por el interesado en su antigua residencia al menos seis meses antes de la fecha en que haya abandonado aquella.
- 4.º La matriculación deberá solicitarse en el plazo previsto en el artículo 65.1 d) de esta ley (Ley 38/1992, de Impuestos Especiales).
- 5.º Los medios de transporte matriculados con exención no deberán ser transmitidos durante el plazo de doce meses posteriores a la matriculación. El incumplimiento de este requisito determinará la exacción del impuesto referida a la fecha en que se produjera dicho incumplimiento.

Bibliografía

- BORRERO MORO, C.J. [2007]: «Un sueño frustrado (La tributación pretendidamente ambiental sobre la energía)». *Revista Quincena Fiscal*. Thomson-Aranzadi. Febrero I-II, 2007.
- BUÑUEL GONZÁLEZ, M. [2004]: «Tributación medioambiental frente a permisos de emisión negociables en la lucha contra el cambio climático: la Directiva sobre comercio de emisiones de gases de efecto invernadero». Civitas-Thomson. En la obra colectiva *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*.
- CORNEJO PÉREZ, A. [2004]: «La nueva Directiva de fiscalidad de los productos energéticos». *Crónica Tributaria* n.º 111/2004.
- ESCOBAR LASALA, J.J. [2004]: «El nuevo marco comunitario de la tributación de los productos energéticos». *Carta Tributaria*. Monografía 13/2004 de la 1.ª quincena de julio.
- [2006]: «La transposición de la Directiva sobre fiscalidad de los productos energéticos al derecho español». *Carta Tributaria*. Monografía 4/2004 de la 2.ª quincena de febrero.
 - [2008]: «Novedades en el impuesto de matriculación». *Carta Tributaria*. Monografía 7/2008 de la 1.ª quincena de abril.
- HERRERA MOLINA, P. [2007]: «Hacia un impuesto ambiental sobre vehículos de motor (Propuesta de Directiva comunitaria e incidencia sobre las Comunidades Autónomas)». *Noticias de la Unión Europea* n.º 274. Noviembre 2007.
- HOERNER, J.A. [1998]: «The role of border tax adjustments in environmental taxation: theory and the U.S. experience». Working paper by J. Andrew Hoerner, presentado en el Grupo de Trabajo internacional sobre instrumentos de mercado y comercio internacional del Instituto para Estudios Ambientales de Amsterdam, Países Bajos, el 19 de marzo de 1998.
- KOLSTAD, C. [2000]: «Economía ambiental». Oxford University Press.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. EJERCICIO 2007 (CASO PRÁCTICO)

GABINETE JURÍDICO DEL CEF

Extracto:

EL próximo mes de mayo comienza el plazo para presentar la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 2007, primero de aplicación de la nueva Ley 35/2006, de 28 de noviembre. A continuación, se reproducen dos supuestos prácticos relativos al citado impuesto con el objetivo de ofrecer al lector una visión global de su regulación actual, ya que son muchas las novedades a tener en cuenta en relación con la normativa anteriormente vigente: el nuevo tratamiento de los dividendos y de las ganancias patrimoniales, la división entre renta general y renta del ahorro, el tratamiento del mínimo personal y familiar, la simplificación de la deducción por inversión en vivienda, etc.

Palabras clave: IRPF, cuota diferencial y tributación familiar.

ENUNCIADO CASO PRÁCTICO NÚM. 1

Don Justo y doña Justa, ambos de 45 años de edad, son matrimonio y tienen dos hijas, María de 17 años y Pilar de 10. El régimen económico del matrimonio es el de gananciales.

Durante el período impositivo 2007 han obtenido las siguientes rentas:

Don Justo es propietario de tres viviendas situadas en Barcelona que tiene alquiladas sin amueblar, siendo utilizadas por los arrendatarios como vivienda habitual. Las tres viviendas fueron adquiridas a título privativo por don Justo. La dos primeras viviendas están arrendadas a personas con una edad superior a 35 años, sin embargo el arrendatario de la vivienda número 3 tiene 33 años y unos rendimientos netos del trabajo en el período impositivo superiores al IPREM.

Por la vivienda número 1 percibe unos ingresos de 13.000 euros anuales, con los siguientes gastos que corren por cuenta de don Justo:

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles: 750 euros.
- Comunidad: 1.400 euros.
- Intereses préstamo: 6.000 euros.
- Obras de conservación: 1.500 euros.

La vivienda número 2 genera unos ingresos de 15.000 euros anuales, con los siguientes gastos que corren por cuenta de don Justo:

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles: 750 euros.
- Comunidad: 1.400 euros.
- Intereses préstamo: 16.000 euros.

La vivienda número 3 genera unos ingresos de 8.300 euros anuales, con los siguientes gastos, que corren por cuenta de don Justo:

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles: 740 euros.
- Comunidad: 1.400 euros.

El coste de adquisición de las tres viviendas ascendió a 120.000, 160.000 y 70.000 euros, respectivamente, mientras que el valor catastral de cada una de ellas en 2007 asciende a 100.000 euros, del que el 35 por 100 es el valor del suelo.

Doña Justa heredó en 2002 un apartamento en la costa, que se valoró a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) en 100.000 euros. En 2003 fue amueblado, financiándose esta inversión con el dinero heredado por ella, ascendiendo la inversión a 20.000 euros. El ISD correspondiente a dicho inmueble satisfecho por doña Justa asciende a 10.000 euros.

El 1 de enero de 2007 fue alquilado por 705 euros mensuales a una persona de 38 años que lo utiliza como vivienda, devengándose los siguientes gastos, que corren por cuenta de doña Justa:

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI): 250 euros (valor catastral: 35.000 € del que el valor del suelo es el 40%).
- Comunidad: 1.000 euros.

La familia vive en una vivienda, propiedad del matrimonio, adquirida en 2002 por 200.000 euros y cuyo valor catastral en 2007 asciende a 150.000 euros. El IBI de 2007 supuso 880 euros.

La adquisición de esta vivienda se financió con un préstamo bancario, del que en 2007 han satisfecho 4.000 euros de intereses y 14.000 euros de principal.

En 2003, el matrimonio adquirió un local comercial en Madrid, cuyo precio ascendió a 280.000 euros, solicitando para la compra un préstamo bancario, que en 2007 les ha supuesto 6.000 euros de principal y 4.000 euros de intereses.

Durante 2007 lo han tenido vacío, pagando por el IBI 950 euros. El valor catastral de 2007 alcanzó los 180.000 euros.

Doña Justa recibió en 2005 el usufructo privativo de una vivienda, que en 2007 no ha sido utilizada. El valor catastral de la vivienda es en 2007 de 120.000 euros y el IBI devengado de 820 euros.

Don Justo trabaja para la empresa «TDM, SL», con el siguiente sueldo:

- | | |
|-------------------------------|--------|
| • Rendimientos íntegros | 68.000 |
| • Seguridad Social | 3.000 |
| • IRPF (28%) | 19.040 |

Otros datos:

- Todos los inmuebles han visto revisados sus valores catastrales, con efectos 1 de enero de 1994, mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general de conformidad con la normativa catastral.

- Durante los tres primeros años de financiación ajena de la vivienda habitual han amortizado menos del 40 por 100 del capital, y el préstamo, concedido por una entidad bancaria, superó el 50 por 100 del valor de adquisición de la vivienda.
- Don Justo ha realizado aportaciones a un plan de pensiones por importe de 7.000 euros.

SE PIDE:

Practicar las liquidaciones, tanto individuales como conjunta, por el IRPF de 2007, delimitando la opción más favorable para el conjunto de la unidad familiar, suponiendo que la Comunidad Autónoma de residencia habitual de los contribuyentes:

- No ha aprobado tarifas autonómicas de gravamen.
- No ha establecido deducciones autonómicas en la cuota que resulten aplicables ni modificado el tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual.

El coeficiente de amortización, de acuerdo con la tabla de amortizaciones simplificada a que se refiere el artículo 28 del Reglamento del IRPF, a efectos de la amortización de bienes de naturaleza mobiliaria, es del 10 por 100.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1

A) DECLARACIONES-LIQUIDACIONES INDIVIDUALES

1. Liquidación correspondiente a don Justo.

a) Determinación de los rendimientos netos de trabajo:

Ingresos íntegros	68.000
Gastos deducibles (Seguridad Social)	(3.000)
Rendimiento neto del trabajo	65.000
Reducción artículo 20.1 c) Ley del IRPF	2.600
Rendimiento neto reducido del trabajo	62.400

b) Determinación de los rendimientos netos de capital inmobiliario (1):

- Vivienda número 1, privativa de don Justo (2):

Ingresos íntegros	13.000
Gastos deducibles	(11.990)
IBI	750
Comunidad	1.400
Intereses préstamo (3)	6.000
Obras conservación	1.500
Amortización (4)	2.340
Rendimiento neto	1.010
Reducción 50%	(505)
Rendimiento neto reducido	505

- Vivienda número 2, privativa de don Justo (2):

Ingresos íntegros	15.000
Gastos deducibles	(20.270)
Intereses préstamo (3)	15.000
IBI	750
Comunidad	1.400
Amortización (5)	3.120
Rendimiento neto	(5.270)
Reducción 50%	2.635
Rendimiento neto reducido	(2.635)

- Vivienda número 3, privativa de don Justo (2):

Ingresos íntegros	8.300
Gastos deducibles	(4.090)

IBI	740	
Comunidad	1.400	
Amortización (6)	1.950	
Rendimiento neto		4.210
Reducción 100%		4.210
Rendimiento neto reducido (7)		0
Rendimiento neto del capital inmobiliario (8)		(2.130)

c) Imputación de rentas inmobiliarias:

- Vivienda habitual ganancial del matrimonio: no genera rendimientos.
- Local comercial, propiedad ganancial del matrimonio (2):

Ingresos computables (9)	990
Renta imputada	990

d) Liquidación:

Renta general del período		61.260
Rendimientos netos trabajo	62.400	
Rendimientos netos capital inmobiliario	(2.130)	
Renta imputada inmobiliaria	990	
Base imponible general		61.260
Base imponible del ahorro		0
Base liquidable general		54.260
Base imponible general	61.260	
Reducciones aportación plan pensiones (10)	(7.000)	
Base liquidable del ahorro		0
Mínimo personal y familiar		6.950
Mínimo personal	5.050	
Mínimo por descendientes (11)	1.900	

Cuota íntegra total.....	14.915,4
Cuota íntegra estatal (12)	9.714,18
Hasta 52.360	10.287,08
Resto 1.900 al 27,13%	515,47
Minoración por cuota correspondiente al mínimo personal y familiar: 6.950 al 15,66%	(1.088,37)
Cuota íntegra autonómica (12)	5.201,22
Hasta 52.360	5.479,32
Resto 1.900 al 15,87%	301,53
Minoración por cuota correspondiente al mínimo personal y familiar: 6.950 al 8,34%	(579,63)
Cuota líquida	13.565,4
Cuota íntegra total	14.915,4
Deducción vivienda habitual (13)	(1.350)
Cuota resultante de la autoliquidación	13.340,03
Cuota líquida total	13.565,40
Compensación fiscal deducción adquisición vivienda habitual (13) ..	(225,37)
Cuota diferencial y resultado de la declaración	(5.699,97)
Cuota resultante de la autoliquidación	13.340,03
Retenciones trabajo (14)	(19.040,00)
A devolver	(5.699,97)

2. Liquidación correspondiente a doña Justa.

a) Determinación de los rendimientos netos del capital inmobiliario (1):

- Apartamento en la costa, privativo de doña Justa (2):

Ingresos íntegros (705×12)	8.460
Gastos deducibles	(3.880)

IBI	250	
Comunidad	1.000	
Amortización (15)	2.630	
Rendimiento neto		4.580
Rendimiento neto capital inmobiliario		4.580
Reducción (art. 23.2.1.º Ley IRPF)		2.290
Rendimiento neto reducido		2.290

b) Imputación de rentas inmobiliarias:

- Local comercial, propiedad ganancial del matrimonio (2):

Ingresos computables (igual que don Justo) (9)	990
--	-----

- Vivienda adquirida privativamente en usufructo por doña Justa (2):

Ingresos computables (16)	1.320
Renta imputada inmobiliaria	2.310

c) Liquidación:

Renta general del período	4.600
Rendimientos netos reducidos del capital inmobiliario	2.290
Rentas imputadas inmobiliarias	2.310
Base imponible general	4.600
Base imponible del ahorro	0
Base liquidable general	4.600
Base imponible general	4.600
Reducciones	(0)
Base liquidable del ahorro	0
Mínimo personal y familiar	6.950
Mínimo personal	5.050
Mínimo por descendientes (11)	1.900

Cuota íntegra total	0
Cuota íntegra estatal (17)	0
Cuota íntegra autonómica (17).....	0
Cuota líquida	0
Cuota íntegra total	0
Deducción vivienda habitual (13)	(1.350)
Cuota resultante de la autoliquidación	0
Cuota líquida total	0
Compensación fiscal (13).....	(225,37)
Cuota diferencial y resultado de la declaración	0

B) DECLARACIÓN-LIQUIDACIÓN CONJUNTA (18)

a) Rendimientos netos del trabajo:

Rendimiento neto del trabajo.....	62.400
Rendimiento don Justo	62.400

b) Rendimiento netos de capital inmobiliario:

Rendimientos netos de capital inmobiliario	160
Rendimiento neto don Justo	(2.130)
Rendimiento neto doña Justa	2.290

c) Rentas imputadas inmobiliarias:

Rentas imputadas inmobiliarias	3.300
Rentas don Justo	990
Rentas doña Justa	2.310

d) Liquidación:

Base imponible general	65.860
Base imponible del ahorro	0

Base liquidable general	55.460
Base imponible general	65.860
Reducción artículo 84.2.3.º Ley del IRPF	(3.400)
Reducciones aportación plan pensiones (10)	(7.000)
Base liquidable del ahorro	0
Mínimo personal y familiar	8.850
Mínimo personal artículo 84.2.2.º Ley del IRPF	5.050
Mínimo por descendientes (11)	3.800
Cuota íntegra total.....	14.975,4
Cuota íntegra estatal (12)	9.742,2
Hasta 52.360	10.287,08
Resto 3.100 al 27,13%	841,03
Minoración por cuota correspondiente al mínimo personal y familiar: 8.850 al 15,66%	(1.385,91)
Cuota íntegra autonómica (12).....	5.233,2
Hasta 52.360	5.479,32
Resto 3.100 al 15,87%	491,97
Minoración por cuota correspondiente al mínimo personal y familiar: 8.850 al 8,34%	(738,09)
Cuota líquida	13.623,15
Cuota íntegra total	14.975,4
Deducción vivienda habitual (13) (19)	(1.352,25)
Cuota resultante de la autoliquidación	13.397,78
Cuota líquida total	13.623,15
Compensación fiscal (19).....	(225,37)
Cuota diferencial y resultado de la declaración	(5.642,22)
Cuota resultante de la autoliquidación	13.397,78
Retenciones trabajo (14)	(19.040)
A devolver	(5.642,22)

C) COMPARACIÓN OPCIONES DE TRIBUTACIÓN

a) Resultados de las liquidaciones individuales:

Cuota diferencial a devolver don Justo	(5.474,6)
Cuota diferencial doña Justa	0

b) Resultado liquidación conjunta:

Cuota diferencial a devolver	(5.416,85)
------------------------------------	------------

Luego la unidad familiar deberá optar por la tributación individual.

NOTAS:

- (1) El arrendamiento de inmuebles que realizan tanto don Justo como doña Justa no constituye actividad económica, al no concurrir (al menos no se desprende del enunciado) las dos circunstancias exigidas por el artículo 27.2 de la Ley del IRPF, pues:

- No existe un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de los arrendamientos.
- No cuentan con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Por otro lado, los alquileres están exentos de retención, al tratarse, en todos los casos, de arrendamiento de viviendas, por lo que el arrendatario pagador de las rentas no está obligado, en cuanto que particular, a practicar retenciones ni ingresos a cuenta.

- (2) Según el artículo 11.3 de la Ley del IRPF los rendimientos del capital se atribuyen al titular de los bienes o derechos de los que aquellos procedan. Luego, para determinar la titularidad de los bienes y derechos, dicho precepto se remite al artículo 7 de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Este último precepto determina que los bienes y derechos se atribuirán a los contribuyentes según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso, y declara expresamente de aplicación «las normas sobre titularidad jurídica de los bienes o derechos contenidas en las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio».

- (3) Tratándose de inmuebles arrendados, los intereses de los capitales ajenos invertidos en su adquisición o mejora resultan deducibles como gasto, siempre que junto a los gastos de conservación y reparación no excedan de los rendimientos íntegros [art. 23.1 a) 1.º de la Ley del IRPF]. En el caso del inmueble arrendado número 2, los 1.000 euros de intereses no deducidos por superar a los ingresos se podrán deducir en los cuatro años siguientes.

- (4) Tratándose de inmuebles arrendados vacíos, resulta deducible como gasto el 3 por 100 del coste de adquisición satisfecho, al resultar superior que el valor catastral, excluido el valor del suelo [art. 23.1 b) de la Ley del IRPF]:

Coste de adquisición	120.000
Valor del suelo ($120.000 \times 0,35$)	42.000
Base amortización	78.000
Amortización computable ($78.000 \times 0,03$)	2.340

- (5) Coste de adquisición 160.000
- | | |
|---|---------|
| Valor del suelo ($160.000 \times 0,35$) | 56.000 |
| Base amortización | 104.000 |
| Amortización computable ($104.000 \times 0,03$) | 3.120 |

- (6) Valor catastral (mayor que el coste de adquisición) 100.000
- | | |
|--|--------|
| Valor del suelo ($100.000 \times 0,35$) | 35.000 |
| Base amortización | 65.000 |
| Amortización computable ($65.000 \times 0,03$) | 1.950 |

- (7) El artículo 23.2.2.º de la Ley del IRPF establece una reducción del 100 por 100, en lugar del 50 por 100 cuando el arrendatario tenga una edad comprendida entre 18 y 35 años y unos rendimientos netos del trabajo o de actividades económicas superiores al IPREM. El arrendatario deberá realizar la comunicación prevista en el artículo 16.1 del Reglamento del IRPF, aprobado por el Real Decreto 439/2007.

- (8) Conforme al artículo 23 de la Ley del IRPF, el importe máximo deducible por gastos de intereses de los capitales ajenos invertidos en su adquisición o mejora, y gastos de conservación y reparación no podrá exceder de la cuantía de los rendimientos íntegros, para cada inmueble alquilado, esto es, el rendimiento neto global del capital inmobiliario puede resultar negativo, por la minoración del resto de gastos deducibles que ya operan sin límite.

Rendimiento neto reducido inmueble 1	505
Rendimiento neto reducido inmueble 2	(2.635)
Rendimiento neto reducido inmueble 3	0
Rendimiento neto del capital inmobiliario (8)	(2.130)

- (9) Valor catastral 180.000
- | | |
|---|-------|
| 1,1% s/180.000 | 1.980 |
| Rendimientos atribuibles a cada cónyuge | 990 |

(10) La reducción por aportaciones a planes de pensiones respeta los límites establecidos por el artículo 52 de la Ley del IRPF para personas menores de 50 años. En concreto tiene como límite máximo la menor de las cantidades siguientes:

- 30% de la suma de rendimiento neto del trabajo y actividades económicas ($65.000 \times 30\% = 19.500$).
- 10.000 euros.

(11) Según el artículo 58 de la Ley del IRPF, la cuantificación del mínimo por descendientes para cada cónyuge será la siguiente:

Hija María de 17 años	1.800
Hija Pilar de 10 años	2.000
Total	3.800
Atribuible a cada cónyuge	1.900

(12) Conforme a los artículos 63 y 74 de la Ley del IRPF, las cuotas íntegras se obtienen minorando las cuotas resultantes de aplicar las escalas a las bases líquidables en la cuotas resultantes de aplicar las escalas al mínimo personal y familiar.

(13) Deducción vivienda habitual:

Base deducción $[(4.000 + 14.000)/2]$	9.000
Deducción conjunta estatal y autonómica	1.350
$[9.000 \times 15\% (10,05\% + 4,95\%)]$	

Compensación fiscal por deducción en adquisición de vivienda habitual:

La disposición transitoria 13.^a c), de la Ley del IRPF, establece que por Ley de Presupuestos Generales del Estado se determinarán el procedimiento y las condiciones para que los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad al 20 de enero de 2006, acreditando derecho a deducir, puedan percibir, en su caso, una compensación fiscal al haber quedado suprimidos los coeficientes de deducción incrementados por financiación ajena. La disposición transitoria 1.^a de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008 regula la compensación fiscal por deducción en adquisición de vivienda habitual en 2007, tal como sigue:

Importe deducción según normativa vigente a 31 de diciembre de 2006	1.575,37
$[4.507,50 \times (0,1340 + 0,0660)]$	901,50
$[(9.000 - 4.507,50) (0,1005 + 0,0495)]$	673,87
Deducción aplicable en 2007 $[9.000 \times (0,1005 + 0,0495)]$	(1.350,00)
Compensación fiscal	225,37

(14) Las retenciones de trabajo han sido calculadas de acuerdo con el artículo 80 y siguientes del Reglamento del IRPF, Real Decreto 439/2007.

(15) Amortización del inmueble:

Valor catastral (mayor que el coste de adquisición satisfecho)	35.000
Valor del suelo ($35.000 \times 0,40$)	(14.000)
Base amortización	21.000
Amortización computable ($21.000 \times 0,03$)	630

Amortización de los muebles [art. 14.2 b) del Reglamento del IRPF]:

Base de amortización	20.000
Amortización ($20.000 \times 0,10$)	2.000

(16) Según el artículo 85.2 de la Ley del IRPF, cuando existen derechos reales de disfrute, se atribuirá al titular del mismo el rendimiento computable que correspondería al propietario del inmueble:

Valor catastral	120.000
1,1% s/120.000	1.320

(17) Como la base liquidable general resulta inferior que el mínimo personal y familiar, la cuota íntegra resulta cero.

(18) Integran la unidad familiar ambos cónyuges y los dos hijos, toda vez que son menores de edad, no emancipados (art. 82.1.1.ª de la Ley del IRPF).

Deben acumularse las rentas de todos ellos (art. 84.5 de la Ley del IRPF).

(19) Como regla general en la tributación conjunta, los límites cuantitativos se aplican en idéntica cuantía que en tributación individual, así, por ejemplo, el límite de inversión máxima con derecho a deducción por inversión en vivienda se mantiene en 9.015 euros anuales.

Deducción conjunta estatal y autonómica	1.352,25
[$9.015 \times 15\%$ ($10,05\% + 4,95\%$)]	

Compensación fiscal:

Incentivo según normativa a 31 de diciembre de 2006.....	1.577,62
[$4.507,50 \times (0,1340 + 0,0660)$]	901,50
[($4.507,50 (0,1005 + 0,0495)$)]	676,12
Deducción aplicable en 2007	(1.352,25)
Compensación fiscal	225,37

ENUNCIADO CASO PRÁCTICO NÚM. 2

Don Eusebio, de 49 años de edad, divorciado, con dos hijos de 18 y 22 años de edad que conviven con su ex esposa, circunstancias todas ellas concurrentes a la fecha de devengo del impuesto (31 de diciembre de 2007), ha obtenido a lo largo del ejercicio las siguientes rentas:

Don Eusebio es propietario de los siguientes inmuebles con los destinos (alquiler o uso propio) que se indica:

- Vivienda número 1, arrendada a un jubilado de 65 años, sin amueblar, con unos ingresos brutos anuales por alquileres de 12.600 euros. Fue adquirida en 2002 por 200.000 euros (gastos incluidos) y su valor catastral actual revisado asciende a 100.000 euros, de los que 25.000 euros corresponden al valor del suelo. Se justifican los siguientes gastos incurridos (IVA incluido en su caso) en el ejercicio correspondientes a dicha vivienda:
 - Reparación de humedades: 2.400 euros.
 - IBI: 850 euros.
 - Solado y alicatado: 5.100 euros.
 - Pintado de la vivienda: 4.500 euros.
 - Cambio de puertas estropeadas: 2.600 euros.
 - Intereses préstamo adquisición: 900 euros.
- Vivienda número 2, arrendada a una persona de 40 años, sin amueblar, con unos ingresos brutos anuales por alquileres de 13.200 euros. Fue adquirida en 2006 por 300.000 euros (gastos incluidos) y su valor catastral actual revisado asciende a 150.000 euros, de los que 45.000 euros corresponden al valor del suelo. Se justifican los siguientes gastos incurridos en el ejercicio correspondientes a dicha vivienda:
 - IBI: 1.280 euros.
 - Intereses préstamo adquisición: 10.800 euros.
- Local comercial, alquilado vacío, con unos ingresos brutos anuales por alquileres de 24.000 euros. Fue adquirido en 2001 por 280.000 euros (gastos incluidos) y su valor catastral actual revisado asciende a 120.000 euros, de los que 42.000 euros corresponden al valor del suelo, justificándose únicamente en concepto de gastos el IBI, que asciende a 1.120 euros. Le han sido correctamente practicadas las retenciones correspondientes.

- Vivienda que constituye su residencia habitual, adquirida el 20 de marzo de 2004 por 400.000 euros (gastos incluidos), y cuyo valor catastral actual revisado asciende a 180.000 euros, importando el IBI 1.950 euros. Ha satisfecho en el ejercicio 11.000 euros como devolución del préstamo solicitado a una entidad de crédito para la adquisición de dicha vivienda y, además, 5.000 euros en concepto de intereses, siendo el préstamo en su día suscrito superior al 50 por 100 del valor de adquisición de aquella y las cantidades amortizadas durante los tres primeros años de su vigencia inferiores en su conjunto al 40 por 100 del importe total solicitado.
- Chalé en la playa adquirido en 2002 por 350.000 euros (gastos incluidos) y que destina a su uso particular. El valor catastral actual sin revisar del chalé asciende a 120.000 euros y el IBI asciende a 1.250 euros.

Don Eusebio, arquitecto, en el ejercicio libre de su profesión, ha determinado un rendimiento neto en el régimen de estimación directa simplificada por importe de 170.000 euros. Ha soportado retenciones por importe de 42.500 euros, estando exonerado de la obligación de efectuar pagos fraccionados pues, al menos, el 70 por 100 de sus ingresos estuvieron sujetos a retención en 2006.

El 8 de enero de 2007 adquirió en Bolsa un paquete de acciones por importe de 100.000 euros, habiendo percibido el 4 de julio un dividendo bruto de 5.100 euros, soportando la retención correspondiente a cuenta del IRPF y 100 euros en concepto de gastos de administración y depósito. El 19 de noviembre de 2007 ha transmitido dicho paquete de acciones por 80.000 euros.

El 1 de julio de 2007, ha rescatado un seguro individual que fue suscrito el 1 de enero de 1991 mediante la aportación de una prima única por importe de 50.000 euros. El valor de rescate ha ascendido a 110.000 euros y la compañía de seguros le ha practicado correctamente la retención correspondiente, habida cuenta que se trata de un contrato de seguro que incorporaba los componentes mínimos de riesgo y duración para generar, bajo la vigencia de la Ley 18/1991, de 6 de junio, incrementos o disminuciones de patrimonio.

Ha satisfecho en el ejercicio, en concepto de pensión compensatoria en favor del cónyuge y de anualidades por alimentos en favor de los hijos, fijadas ambas por decisión judicial, las siguientes cantidades:

- Pensión compensatoria en favor del cónyuge: 20.000 euros.
- Anualidades por alimentos en favor de los hijos: 12.000 euros por cada hijo.

Además, don Eusebio ha realizado aportaciones a un plan de previsión asegurado, contrato de seguro suscrito con la compañía de seguros «SEGUROS REUNIDOS, SA», siendo el tomador, beneficiario y asegurado don Eusebio; designando beneficiarios en caso de muerte a sus dos hijos por partes iguales. Las aportaciones realizadas ascienden a 7.200 euros.

SE PIDE:

Cuantificar las rentas obtenidas por don Eusebio y determinar la cuota diferencial del IRPF correspondiente a 2007, suponiendo que:

- La actividad de alquiler de inmuebles se desarrolla sin contar con una persona contratada laboralmente a jornada completa y sin disponer de un local exclusivamente destinado para el desarrollo de tal actividad.
- La Comunidad Autónoma de residencia habitual de don Eusebio no tiene establecidas ni escala ni deducciones autonómicas que resulten aplicables, ni modificado el tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2

1. CUANTIFICACIÓN DE LAS RENTAS OBTENIDAS

1.º Rendimientos del capital inmobiliario (1)

- Vivienda 1:

Ingresos íntegros	12.600
Gastos intereses capitales ajenos	(900)
Gastos de conservación y reparación (2)	(14.600)
Total (3)	(15.500)
Otros gastos deducibles	5.350
IBI	850
Amortización (4).....	4.500
Total gastos deducibles	(17.950)
Rendimiento neto (5)	(5.350)
Reducciones (6)	(2.675)
Rendimiento neto reducido	(2.675)

- Vivienda 2:

Ingresos íntegros	13.200
Gastos intereses de capitales ajenos (7)	(10.800)
Otros gastos deducibles	(7.580)
IBI	(1.280)
Amortización (8)	(6.300)
Total gastos deducibles	(18.380)
Rendimiento neto	(5.180)
Reducciones (9)	(2.590)
Rendimiento neto reducido	(2.590)

- Local comercial:

Ingresos íntegros	24.000
Otros gastos deducibles	(6.580)
IBI	(1.120)
Amortización (10)	(5.460)
Rendimiento neto	17.420
Reducciones	(-)
Rendimiento neto reducido	17.420
Retenciones (11)	4.320
Ingresos íntegros (12.600 + 13.200 + 24.000)	49.800
Gastos deducibles (17.950 + 18.380 + 6.580)	(42.910)
Rendimiento neto (17.420 - 10.520)	6.890
Reducciones (12) [5.265 (- 2.675 y - 2.590)]	5.265
Rendimiento neto reducido del capital inmobiliario	12.155
(17.420 - 2.675 - 2.590)	

2.º Rendimientos del capital mobiliario

- Dividendos percibidos acciones cotizadas:

Ingresos íntegros	3.600
Dividendo íntegro percibido	5.100
Dividendo a integrar en base imponible (13)	3.600
Gastos deducibles	100
Gastos de administración de valores negociables	100
Rendimiento neto del capital mobiliario	3.500
Retenciones soportadas (14)	918

- Rescate póliza de seguro individual:

Valor rescate seguro	110.000
Prima satisfecha	(50.000)
Diferencia	60.000
Período permanencia hasta 31 de diciembre de 1996	≅ 6 años
Coeficiente reductor $[(6 - 2) \times 14,28\%]$	57,12%
Parte del rendimiento correspondiente a primas anteriores a 31 de diciembre de 1994	60.000

- Aplicación de la disposición transitoria 4.ª de la Ley del IRPF:

Días transcurridos del 1 de enero de 1991 al 20 de enero de 2006	5.498 días
Días transcurridos del 1 de enero de 1991 al 1 de julio de 2007	6.025 días
$60.000 \times 5.498 / 6.025 = 54.751,86$	
Rendimiento íntegro (110.000 – 50.000)	60.000,00
Importe reducción (54.751,86 × 0,5712)	(31.275,26)
Rendimiento neto capital mobiliario	28.724,74
Retenciones soportadas (28.724,74 × 0,18)	5.170,53

3.º Rendimientos de actividades económicas

Rendimiento neto	170.000
Reducciones (15)	(-)
Rendimiento neto reducido de actividades económicas (actividad profesional)	170.000
Retenciones soportadas (16)	42.500

4.º Ganancias y pérdidas patrimoniales

Valor de transmisión	80.000
Valor de adquisición	(100.000)
Pérdida patrimonial (17)	(20.000)

5.º Imputación de rentas inmobiliarias

Rentas inmobiliarias imputadas	2.400
Vivienda habitual (18)	(-)
Chalé en la playa (19)	2.400

2. FORMACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE GENERAL

Rendimiento neto reducido del capital inmobiliario	12.155
Rendimiento neto reducido de actividades económicas	170.000
Rentas inmobiliarias imputadas	2.400
Base imponible general (20)	184.555

3. FORMACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL AHORRO

Rendimiento neto del capital mobiliario (21)	32.224,74
Dividendos	3.500,00
Seguro individual	28.724,74
Pérdida patrimonial (22)	(20.000)
Base imponible del ahorro	32.224,74

4. REDUCCIONES EN LA BASE IMPONIBLE GENERAL Y CÁLCULO DE LA BASE LIQUIDABLE GENERAL

Base imponible general	184.555
Aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social	7.200
Aportación a un plan de previsión asegurado (23)	7.200
Por pensiones compensatorias	20.000
Pensión compensatoria satisfecha al cónyuge	20.000
Total reducciones	27.200
Base liquidable general	157.355

5. REDUCCIONES EN LA BASE IMPONIBLE DEL AHORRO Y CÁLCULO DE LA BASE LIQUIDABLE DEL AHORRO

Base imponible del ahorro	32.224,74
Reducciones (24)	(-)
Base liquidable del ahorro	32.224,74

6. PARTE DE LA BASE LIQUIDABLE GENERAL O, EN SU CASO, DEL AHORRO, QUE CORRESPONDE AL MÍNIMO PERSONAL Y FAMILIAR

Mínimo personal y familiar	6.650
Mínimo del contribuyente (25)	5.050
Incremento anualidades por alimentos (26)	1.600

7. DETERMINACIÓN DE LA CUOTA ÍNTEGRA ESTATAL Y AUTONÓMICA

Base liquidable general	157.355,00
Cuota íntegra general estatal (27) $(3.931,70 + 32.261,02 - 1.041,39)$	35.151,33
Parte de la base liquidable correspondiente a anualidades por alimentos (24.000 €)	
Hasta 17.360	2.718,58
Resto 6.640 al 18,27% $(24.000 - 17.360)$	1.213,12
Total	3.931,70

Resto de la base liquidable (133.355 €) (157.355 – 24.000):

Hasta 52.360	10.287,08
Resto 80.995 al 27,13% (133.355 – 52.360)	21.973,94
Total	<u>32.261,02</u>

Parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar (6.650 €) (5.050 + 1.600)

Hasta 0	0
Resto 6.650 al 15,66% (6.650 – 0)	1.041,39
Total	<u>1.041,39</u>

Cuota íntegra general autonómica (28) (2.093,89 + 18.333,22 – 554,61) 19.872,50

Parte de la base liquidable correspondiente a anualidades por alimentos (24.000 €)

Hasta 17.360	1.447,82
Resto 6.640 al 9,73% (24.000 – 17.360)	646,07
Total	<u>2.093,89</u>

Resto de la base liquidable (133.355 €) (157.355 – 24.000):

Hasta 52.360	5.479,32
Resto 80.995 al 15,87% (133.355 – 52.360)	12.853,90
Total	<u>18.333,22</u>

Parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar (6.650 €) (5.050 + 1.600)

Hasta 0	0
Resto 6.650 al 8,34% (6.650 – 0)	554,61
Total	<u>554,61</u>

Base liquidable del ahorro 32.224,74

Cuota íntegra del ahorro estatal (29) (32.224,47 × 0,111) 3.576,94

Cuota íntegra del ahorro autonómica (30) (32.224,74 × 0,069%) 2.223,50

Cuota íntegra estatal 38.728,27

Cuota íntegra general estatal 35.151,33

Cuota íntegra del ahorro estatal 3.576,94

Cuota íntegra autonómica	22.096,00
Cuota íntegra general autonómica	19.872,50
Cuota íntegra del ahorro autonómica	2.223,50

8. DETERMINACIÓN DE LA CUOTA LÍQUIDA TOTAL

Cuota íntegra estatal	38.728,27
Deducciones	(906,01)
Por adquisición de vivienda habitual (31)	906,01
Base para la deducción	9.015
Importe satisfecho	16.000
(11.000 + 5.000)	
Límite	9.015
Importe deducción ($9.015 \times 10,05$).....	906,01
Cuota íntegra autonómica	22.096,00
Deducciones	(446,24)
Por adquisición de vivienda habitual (32)	446,24
Importe deducción ($9.015 \times 4,95\%$)	446,24
Cuota líquida total	59.472,02
Cuota líquida estatal	37.822,26
Cuota líquida autonómica	21.649,76

9. DETERMINACIÓN DE LA CUOTA DIFERENCIAL Y RESULTADO DE LA DECLARACIÓN

Cuota líquida total	59.472,02
Deducciones y compensaciones:	
Compensación por adquisición de vivienda habitual con anterioridad a 20 de enero de 2006 (33)	(225,39)
Compensación fiscal seguro contratado con anterioridad a 20 de enero 2006 (34)	2.404,69
Cuota resultante de la autoliquidación	56.841,94

Pagos a cuenta (35)	(52.908,53)
Retenciones a cuenta capital inmobiliario	4.320,00
Retenciones a cuenta capital mobiliario (918 × 5.170,53)	6.088,53
Retenciones actividad profesional	42.500,00
Cuota diferencial y resultado de la declaración (36)	3.933,41

NOTAS:

- (1) Las rentas se califican de rendimientos del capital inmobiliario (arts. 21 y 22.1 de la Ley del IRPF) al no poder ser calificadas como rendimientos de actividades económicas del artículo 27.2 de la Ley del IRPF.
- (2) Se trata de gastos de conservación y reparación: 2.400 euros (reparación de humedades) + 5.100 euros (solado y alicatado) + 4.500 euros (pintado de la vivienda) + 2.600 (cambio de puertas estropeadas). Por tanto, son gastos deducibles para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario [art. 23.1 a) 1.º de la Ley IRPF y art. 13 a) del reglamento].
- (3) El importe total a deducir por estos gastos no podrá exceder por cada bien o derecho de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos (12.600 €). El exceso 2.900 euros (15.500 – 12.600) se podrá deducir en los cuatro años siguientes, sin que pueda exceder, conjuntamente con los gastos por intereses de capitales ajenos y conservación y reparación correspondientes a cada uno de estos años siguientes, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos en cada uno de los mismos [art. 23.1 a) 1.º de la Ley IRPF y art. 13 a) del reglamento].
- (4) Amortización: 200.000 (es mayor que el valor catastral) × 75% (exclusión del valor del suelo) × 3% = 4.500 [art. 23.1 b) de la Ley del IRPF].
- (5) 12.600 – 12.600 (por aplicación del límite) – 5.350 = – 5.350.
- (6) El rendimiento neto (positivo o negativo) se reducirá en un 50 por 100; en este caso el rendimiento neto negativo se reducirá en 2.675 euros (art. 23.2.1.º de la Ley del IRPF). No procede la aplicación del incremento de la reducción al 100 por 100, entre otros motivos por la edad del arrendatario (tiene 65 años y, por tanto, es mayor de 35 años) y por ser el rendimiento neto negativo (art. 16.2 del Reglamento del IRPF).
- (7) Los intereses de capitales ajenos son deducibles en su totalidad al no superar el importe de los rendimientos íntegros [art. 23.1 a) 1.º de la Ley del IRPF].
- (8) Amortización: 300.000 (mayor que el valor catastral) × 70% (exclusión del valor del suelo) × 3% = 6.300 [art. 23.1 b) de la Ley del IRPF].

- (9) El rendimiento neto (positivo o negativo) se reducirá en un 50 por 100; en este caso el rendimiento neto negativo se reducirá en 2.590 euros (art. 23.2.1.º de la Ley del IRPF). No procede la aplicación del incremento de la reducción al 100 por 100, entre otros motivos por la edad del arrendatario (tiene 40 años y, por tanto, supera el límite de 35 años) y por ser el rendimiento neto negativo (art. 16.2 del Reglamento del IRPF).
- (10) Amortización: 280.000 (mayor que el valor catastral) $\times 65\%$ (exclusión del valor del suelo) $\times 30\% = 5.460$ [art. 23.1 b) de la Ley del IRPF].
- (11) Don Eusebio ha debido soportar unas retenciones por el arrendamiento del local por importe de 4.320 euros ($24.000 \times 18\%$) que deberán minorar la cuota líquida total [art. 79 b) de la Ley del IRPF].
- (12) Deben sumarse y no restarse al ser negativa ($- 5.265$) la cantidad a la que debe aplicarse la reducción.
- (13) Dado que se trata de un dividendo del artículo 25.1 a) de la Ley del IRPF, le resulta de aplicación la exención establecida en el artículo 7 y) de la misma norma, por lo que el dividendo a integrar en la base imponible será de 3.600 euros ($5.100 - 1.500$). No resulta de aplicación en este caso el segundo párrafo del artículo 7 y) de la ley que dice que la exención no se aplicará a los dividendos procedentes de valores adquiridos dentro de los dos meses anteriores a la fecha en que aquellos se hubieran satisfecho cuando, con posterioridad a esta fecha, dentro del mismo plazo, se produzca una transmisión de valores homogéneos. En este caso los valores (que se entiende que sí son homogéneos, según el art. 8 del Reglamento del IRPF) se adquirieron el 8 de enero de 2007, el 4 de julio se percibió el dividendo (por tanto, habían pasado ya más de dos meses desde la compra) y se vendieron los valores el 19 de noviembre (se vendieron transcurridos más de dos meses desde la percepción del dividendo).
- (14) Don Eusebio ha debido soportar unas retenciones por el dividendo por importe de 918 euros ($5.100 \times 18\%$) que deberán minorar la cuota líquida total [art. 79 b) de la Ley del IRPF]. La base de la retención son 5.100 y no 3.600 por así exigirlo el artículo 101.4 de la Ley del IRPF y artículo 93.1 del reglamento.
- (15) Ante la ausencia de datos en el enunciado, entendemos que no es de aplicación la reducción del artículo 32.1 de la Ley del IRPF y la novedosa reducción por obtención de rendimientos de actividades económicas del artículo 32.2 de la Ley del IRPF desarrollada reglamentariamente en el artículo 26.
- (16) Don Eusebio ha soportado según el enunciado unas retenciones por la actividad profesional por importe de 42.500 euros, que deberán minorar la cuota líquida total [art. 79 b) de la Ley del IRPF].
- (17) Deberá cuantificarse, en este caso, la pérdida patrimonial por importe de 20.000 euros, aplicando lo dispuesto en el artículo 37.1 a) de la Ley del IRPF y dado el enunciado del supuesto no

presenta ninguna particularidad. No resulta de aplicación a este caso la regla de imputación temporal de la pérdida patrimonial a que se refiere el artículo 33.5 f) de la Ley del IRPF, al no darse las condiciones exigidas por el precepto.

- (18) La vivienda habitual no genera imputación de rentas inmobiliarias (art. 85.1 de la Ley del IRPF).
- (19) El chalé de la playa genera imputación de rentas inmobiliarias al ser titular de un bien inmueble urbano no afecto y no generador de rendimiento del capital inmobiliario. Se trata de una renta ficticia que se cuantifica al no estar el valor catastral revisado en el 2 por 100 del valor catastral (art. 85 de la Ley del IRPF).
- (20) Es el resultado de integrar y compensar entre sí, sin limitación alguna, las rentas a que se refiere el artículo 45 de la Ley del IRPF; se trata de renta general (capital inmobiliario, actividades económicas e imputaciones de rentas) y no de renta del ahorro [art. 48 a) de la Ley del IRPF].
- (21) Se trata de rendimientos netos del capital mobiliario clasificados como renta del ahorro del artículo 25.1 de la Ley del IRPF [art. 46 a) de la Ley del IRPF]. Se integran y compensan exclusivamente con rendimientos de la misma naturaleza.
- (22) Se trata de renta del ahorro al derivar la pérdida patrimonial de la transmisión de un elemento patrimonial como es la venta de acciones e independientemente del plazo de generación [art. 46 b) de la ley] y se integra y compensa exclusivamente con ganancias y pérdidas patrimoniales de la misma naturaleza (es decir, derivadas también de la transmisión de elementos patrimoniales). En este caso no hay más ganancias y pérdidas patrimoniales de la misma naturaleza.

Como el saldo es negativo (– 20.000), se podrá compensar con el positivo que se ponga de manifiesto durante los 4 años siguientes.

Si el saldo hubiera sido positivo, se hubiera sumado al saldo positivo derivado del rendimiento neto del capital mobiliario (art. 49.1 de la Ley del IRPF).

- (23) Se trata de la aportación a uno de los sistemas de previsión social regulados en el artículo 51 de la Ley del IRPF, en concreto en su apartado 3 y, por tanto, las cantidades aportadas podrán reducirse de la base imponible general siempre que no se superen los límites (de aplicación conjunta a otros sistemas de previsión social si bien, es este caso, no hay otros) establecidos en el artículo 52.1 de la Ley del IRPF.

Se podrá reducir la cantidad aportada, por importe de 7.200 euros (no supera, además, el límite financiero de 10.000 € establecido por la disp. adic. decimosexta de la Ley del IRPF en 10.000 € en caso de contribuyentes no mayores de 50 años) actuando como límite la menor de las dos siguientes cantidades (tener en cuenta que don Eusebio no es mayor de 50 años, ya que tiene 49 años):

a) 51.000 euros: el 30 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo (en este caso, 0) + de los rendimientos netos de actividades económicas ($170.000 \times 30\% = 51.000$).

b) 10.000 euros anuales.

Por tanto, podrán deducirse las cantidades aportadas por importe de 7.200 euros.

- (24) No proceden, en este caso, ya que la pensión compensatoria se ha reducido en su totalidad de la base imponible general (art. 50.2 de la Ley del IRPF).
- (25) Cantidad fijada por el artículo 57.1 de la Ley del IRPF sin que puedan ser de aplicación las cantidades adicionales por razón de la edad a que se refiere el artículo 57.2 de la ley. Tampoco es de aplicación el mínimo por discapacidad del contribuyente establecido en el artículo 60.1 de la Ley del IRPF.
- (26) Se trata de un incremento del mínimo personal y familiar establecido por los artículos 64 (para determinar la cuota íntegra estatal derivada de la base liquidable general) y 75 (para determinar la cuota íntegra autonómica derivada de la base liquidable general) de la Ley del IRPF.
- (27) Los contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial, cuando el importe de aquellas (20.000) sea inferior a la base liquidable general (157.355), aplicarán la escala del artículo 63.1.1.º de la Ley del IRPF separadamente al importe de las anualidades por alimentos (20.000) y al resto de la base liquidable general (133.355). La cuantía total resultante se minorará en el importe derivado de aplicar la escala prevista en el artículo 63.1.1.º de la Ley del IRPF a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar incrementado en 1.600 euros anuales, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración (art. 64 de la Ley del IRPF).
- (28) Los contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial, cuando el importe de aquellas (20.000) sea inferior a la base liquidable general (157.355), aplicarán la escala del artículo 74.1.1.º de la Ley del IRPF separadamente al importe de las anualidades por alimentos (20.000) y al resto de la base liquidable general (133.355). La cuantía total resultante se minorará en el importe derivado de aplicar la escala prevista en el artículo 74.1.1.º de la Ley del IRPF a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar incrementado en 1.600 euros anuales, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración (art. 75 de la Ley del IRPF).
- (29) Artículo 66.1 de la Ley del IRPF.
- (30) Artículo 76 de la Ley del IRPF.
- (31) Artículo 68.1.1.º de la Ley del IRPF.
- (32) Artículo 78.2 a) de la Ley del IRPF.

- (33) Los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad a 20 de enero de 2006 (la adquirió el 20 de marzo de 2004) y tuvieran derecho a la deducción por adquisición de vivienda (en este caso existe derecho a dicha deducción), en el supuesto de que la aplicación del régimen establecido en la Ley del IRPF (Ley 35/2006, de 28 de noviembre) para dicha deducción les resulte menos favorable que el regulado en el Texto Refundido de la Ley del IRPF (aprobado por RDLeg. 3/2004, de 5 de marzo) como consecuencia de la supresión de los porcentajes de deducción incrementados por utilización de financiación ajena, tendrán derecho a la percepción de compensaciones fiscales cuyo procedimiento y condiciones se determinará en la Ley de Presupuestos Generales del Estado, en este caso para 2008 [disp. trans. 13.^a c) de la Ley del IRPF].

Pues bien, según la disposición transitoria 1.^a de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008, la compensación por deducción en adquisición de vivienda habitual en 2007 prevista en la letra c) de la disposición transitoria 13.^a de la Ley del IRPF se articula como una deducción que opera sobre la cuota líquida total incrementada, resultando aplicable después de la deducción por doble imposición internacional.

La cuantía de la compensación fiscal vendrá dada por la diferencia positiva entre la deducción por inversión en vivienda habitual que hubiera resultado de aplicación según la normativa vigente a 31 de diciembre de 2006 y la deducción por inversión en vivienda habitual aplicable en 2007 (1.352,25 euros) tal como sigue:

Importe deducción según normativa a 31 de diciembre de 2006	1.577,64
Base deducción	9.015,18
Importe inversión	16.000,00
Límite	9.015,18
Importe deducción según normativa a 31 de diciembre de 2006...	1.577,64
Tramo estatal	1.057,02
(4.507,59 × 0,1340)	604,01
(4.507,59 × 0,1005)	453,01
Tramo autonómico	520,62
(4.507,59 × 0,066)	297,50
(4.507,59 × 0,0495)	223,12
Importe deducción aplicable en 2007	(1.352,25)
Compensación fiscal deducción vivienda habitual	225,29

- (34) Según la disposición transitoria 2.^a de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008, la compensación fiscal por capitales diferidos derivados de contratos de seguro de vida o invalidez, concertados antes del 20 de enero de 2006, percibidos en 2007, prevista en la letra a) de la disposición transitoria 13.^a de la Ley del IRPF, se articula como una deducción que opera sobre la cuota líquida total incrementada, resultando aplicable después de la deducción por doble imposición internacional.

La cuantía de la compensación fiscal vendrá dada por la diferencia positiva entre el importe resultante de aplicar el 18 por 100 al rendimiento irregular integrado en la base imponible del ahorro en 2007 ($28.724,74 \times 0,18 = 5.170,45$ euros) y el importe teórico de la cuota íntegra correspondiente a tales rendimientos irregulares cuantificados y gravados según la normativa vigente a 31 de diciembre de 2006, tal como sigue:

Cuota íntegra al 18% ($28.724,74 \times 0,18$)	5.170,45
Importe teórico cuota íntegra (59.385,61)	(2.765,76)
Cuota íntegra base liquidable general incrementada	59.385,61
Base liquidable general	157.355,00
Rendimiento irregular normativa a 31 de diciembre de 2006	6.432,00
Rendimiento íntegro	60.000
(110.000 – 50.000)	
Reducción irregularidad	(45.000)
(60.000 $\times$ 0,75)	
Diferencia	15.000
Reducción (disp. trans. 9. ^a)	(8.568)
(15.000 $\times$ 0,5712)	
Rendimiento normativa 31 de diciembre de 2006	6.432
Base liquidable general	163.787,00
(24.000 $\times$ 139.787)	
Cuota íntegra correspondiente	59.385,61
(6.025,60 + 53.360,01)	

Cuota íntegra base liquidable general 56.619,85

Base liquidable general 157.355,00
(24.000 × 133.355)

Cuota íntegra correspondiente 56.619,85
(6.025,60 + 50.594,25)

Compensación fiscal por capitales diferidos derivados de
contratos de seguro concertados antes del 20 de enero de 2006 2.404,69

(35) Artículo 79 b) de la Ley del IRPF.

(36) Don Eusebio, al tiempo de presentar su declaración, deberá determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla en el lugar, forma y plazos determinados por el Ministro de Economía y Hacienda (arts. 97.1 de la Ley del IRPF y 62.1 del reglamento).

LA NECESARIA ARMONIZACIÓN DE LA FISCALIDAD EMPRESARIAL COMO RESPUESTA A LA EUROPEIZACIÓN DE LOS MERCADOS, EMPRESAS Y ECONOMÍAS

JUAN FRANCH FLUXÀ
Doctor Europeo en Derecho.
Universidad de las Illes Balears

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

Extracto:

EL cincuentenario de la Unión Europea constituye un buen pretexto para reflexionar sobre las barreras fiscales que actualmente condicionan las actividades económicas y reivindicar un mayor grado de armonización de la tributación empresarial. Sobre estas premisas se enumeran los retos y dificultades que se han planteado hasta el momento y que han impedido una acción comunitaria más eficaz. Este trabajo realiza un repaso de los objetivos a conseguir y las principales medidas propuestas, que han sido objeto de debate político y discusión doctrinal desde la década de los setenta. Este análisis nos permite concluir que el camino por recorrer será largo y complicado, pero también posible si continúa la manifiesta voluntad institucional de no postergar la armonización de los impuestos sobre sociedades ni la adopción gradual de medidas que favorezcan la competitividad de las empresas europeas y garanticen las libertades fundamentales y la consolidación de un mercado único para el siglo XXI.

Palabras clave: fiscalidad europea, armonización fiscal y tributación empresarial.

Sumario

1. Introducción.
2. La empresa de dimensión europea. Retos y dificultades que afronta el desarrollo de sus actividades.
3. Mecanismos de actuación.
4. La acción comunitaria en materia de imposición directa. Repaso histórico.
 - A) Los Tratados constitutivos y la etapa inicial.
 - B) El primer impulso para la fiscalidad empresarial. La década de los noventa.
5. El informe de 2001 y el presente.
6. Panorama futuro y efectos de la reforma.
7. Conclusiones.

1. INTRODUCCIÓN

Tras cincuenta años desde la creación de la Comunidad Económica Europea se debate, con más vigor que nunca, la necesidad de una mayor cohesión o integración política, social y económica de Europa ¹, una emergente federación de Estados donde el reparto y cesión de potestades políticas está aún por completar. En el ámbito tributario, las competencias de las instituciones comunitarias aún no han sido plenamente configuradas y desarrolladas por las reticencias que muestran los Estados a ceder su potestad tributaria ². En ese difícil camino se han afrontado serias adversidades para el establecimiento de un mercado común entre las que tradicionalmente se ha incluido la fiscalidad ³. Por todo ello, se sigue avanzando en la progresiva integración de los sistemas fiscales existentes en la Unión con el fin de conseguir una plena libertad de establecimiento y circulación de mercancías, personas, servicios y capitales. Desde hace unos años asistimos con cierta expectación a la ponderada y firme influencia del Derecho europeo en la regulación de los impuestos directos. Tras un largo letargo, que ha supuesto el abandono del preponderante interés por armonizar la imposición indirecta ⁴, esta innegable y nueva realidad exige examinar con cierto detenimiento cuáles serán los resultados y consecuencias de lo que entendemos como un lógico proceso para la consolidación del mercado único ⁵. Como indica el profesor CALVO ORTEGA, la armonización legislativa es «una herra-

¹ Sobre los objetivos de la Unión Europea, tanto de naturaleza económica como política, puede consultarse AA.VV. (dir. V. ABELLÁN HONRUBIA y B. VILÀ COSTA). *Lecciones de Derecho Comunitario Europeo* (4.ª ed.), Ariel Derecho, Barcelona, 2005. En este manual se define la integración económica total como la última fase del proceso que «supone no solo una armonización de las políticas económicas de los Estados que se integran, sino que expresa su unificación; y por tanto la necesidad de la existencia de una autoridad supranacional que obligue con sus decisiones a los Estados miembros» (ob. cit., pág. 238).

² Como indica PLASSCHAERT, es necesario que los Estados miembros acuerden ceder parte de su soberanía fiscal para rediseñar la tributación de las empresas europeas. Vid. PLASSCHAERT, S. «An EU tax on the consolidated profits of multinational enterprises», *European taxation*, IBFD, vol. 37, enero, 1997, pág. 12. Como indican CORONA y VALERA nos encontramos ante una organización poco convencional «lejos de constituir un Estado unitario, siquiera alguna forma de federación», Vid. CORONA, J.F y VALERA, F. *La armonización fiscal en la Comunidad Europea*, Ariel Economía, Barcelona, 1989, pág. 7.

³ Advertimos que utilizaremos indistintamente los conceptos, mercado único, mercado común y mercado interior sin entrar en las diferencias que existen entre ellos por no ser relevante para el objeto de este estudio. Vid. MORTELMANS, K. «The Common Market, the Internal Market and the Single Market, What's in a Market», *CMLRev*, núm. 35, Kluwer, 1998, pág. 107.

⁴ Propiciado por el hecho de haber consolidado el mercado interior, que justifica que la ingente labor de armonización fiscal recayese en un principio sobre los impuestos sobre el consumo, impuestos especiales (accisas) e IVA, donde era necesaria la unificación de reglas y una actuación intensa por parte de los poderes de la Unión. CORONA, J.F y VALERA, F. *La armonización fiscal...* ob. cit., págs. 33 y ss. Para COSCIANI la armonización debe ser radical para los impuestos indirectos y optativa para los indirectos cuando creen distorsiones en el libre movimiento de capitales, citado en MORENO VALERO, P.A. *La armonización del IVA comunitario: un proceso inacabado*, Colección Estudios, CES, Madrid, 2001, pág. 95.

⁵ El profesor MALHERBE acierta al afirmar que la armonización positiva de la fiscalidad empresarial «conoce ahora una aceleración digna de ser remarcada». MALHERBE, J. «La armonización positiva del derecho tributario europeo de las empresas en 2005. Directivas matriz-filial y fusiones», *BInUEFF, Aranzadi*, núm. 2, 2005, pág. 11.

mienta de la máxima utilidad y a la que hay que observar con el mayor interés como uno de los grandes objetivos de la Unión»⁶. Los presentes trabajos sobre la imposición directa son un claro ejemplo de armonización programada que, según el profesor MARTÍN QUERALT, se proyecta sobre el conjunto de la fiscalidad, pero tiene una actuación limitada a determinados aspectos de los sistemas fiscales en función del establecimiento o buen funcionamiento del mercado común⁷. Con independencia de las necesarias alusiones que podamos realizar a las legislaciones nacionales, las reflexiones y propuestas que se suceden a lo largo del trabajo se asentarán principalmente sobre el Derecho comunitario⁸. En los últimos años, especialmente desde el 2001, ha surgido un importante interés por la fiscalidad directa y, sobre todo, la tributación empresarial. Sin embargo, **puede resultar sorprendente** constatarlo ya que en el ámbito de la imposición societaria apenas podemos hablar de Derecho comunitario vigente pues tan solo existen tres directivas y un convenio entre Estados⁹. Recientemente se ha reforzado y modernizado el conjunto de directivas existentes y actualmente el Derecho comunitario secundario cuenta con la nueva directiva aplicable al pago de interés y cánones entre empresas asociadas¹⁰ y las ya tradicionales directiva matriz-filial¹¹ y la directiva sobre fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de acciones¹². Sin embargo, este esfuerzo legislativo, traducido en Derecho derivado, es prácticamente irrelevante frente a las ingentes aportaciones jurisprudenciales y un creciente *soft law* o Derecho propuesto por la Comisión mediante otros instrumentos normativos como, por ejemplo, dictámenes, comunicaciones, informes y estudios¹³. A estos

⁶ CALVO ORTEGA, R. «Igualdad tributaria y no discriminación», *Nueva fiscalidad*, diciembre, 2005, pág. 16.

⁷ Distingue este autor entre la armonización fiscal limitada al buen funcionamiento de la unión aduanera, la orientada a la eliminación de fronteras fiscales y, finalmente, la programada que se trata de una armonización vertical con el objetivo de modificar determinados sectores que puedan condicionar la creación del mercado común. MARTÍN QUERALT, J.M. y MARTÍNEZ LA FUENTE, A. «La política fiscal europea», en AA.VV. (Dir. E. GARCÍA DE ENTERRÍA). *Tratado de Derecho comunitario europeo*, Tomo III, Civitas, Madrid, 1986, pág. 288.

⁸ Sin olvidar, como indica BURGIO, que el Derecho comunitario, y por ende, el Derecho fiscal europeo «se convierte, en ciertos casos, inmediatamente tras su ratificación, en Derecho interno». Sobre el concepto de Derecho fiscal europeo y sus relaciones con el Derecho interno e internacional, *Id.* BURGIO, M. *Derecho fiscal europeo*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, pág. 14.

⁹ Convenio aprobado el 23 de julio de 1990 con el objetivo de eliminar las diferencias de opiniones entre las administraciones nacionales en relación con el ajuste de las transferencias de beneficios entre empresas asociadas («Convenio de Arbitraje» -90/436/CEE-).

¹⁰ Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros. El diseño de la fiscalidad del ahorro se completa en el ámbito de las personas físicas con la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. Sobre estas directivas pueden consultarse los distintos trabajos coordinados por la profesora VILLAR EZCURRA que han sido publicados en el número monográfico «Fiscalidad del ahorro», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 254, 2006.

¹¹ Directiva 90/435/CEE, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, que recientemente ha visto ampliado su ámbito de aplicación tras la aprobación de la Directiva 2003/123/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 2003, por la que se modifica la Directiva 90/435/CEE.

¹² Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, recientemente modificada por la Directiva 2005/19/CE del Consejo, de 17 de febrero de 2005.

¹³ A pesar de la dificultad que supone definir este término, existe una cierta aquiescencia en considerarlo como un conjunto de normas legalmente desprovistas de fuerza vinculante que, indirectamente, pueden tener ciertos efectos legales. SENDEN, L. *Soft Law in European Community Law*, Modern Studies in European Law, Hart Publishing, Oxford, 2004, págs. 107 y ss. Como trabajos clásicos sobre las fuentes del Derecho comunitario, LOUIS, J.V. *El ordenamiento jurídico comunitario* (5.ª ed.), Comisión Europea Colección perspectivas europeas, Bruselas-Luxemburgo, 1993, págs. 93 y ss; ISAAC, G.

trabajos y sus futuros efectos en el ordenamiento comunitario –por ende en las legislaciones nacionales¹⁴– queremos dedicar el presente trabajo con el fin de determinar si nos encontramos ante la estrategia más adecuada para convertir a la economía de la Unión Europea en la más «dinámica y competitiva del mundo»¹⁵.

2. LA EMPRESA DE DIMENSIÓN EUROPEA. RETOS Y DIFICULTADES QUE AFRONTA EL DESARROLLO DE SUS ACTIVIDADES

Dentro del amplio marco del Derecho fiscal europeo centraremos nuestra atención en el camino recorrido hasta el presente y a la posible evolución que puede producirse respecto de la tributación empresarial. Por ello, consideramos oportuno valorar aquellos problemas o desajustes legislativos que suponen un conflicto para el empresario y un reto a solucionar por parte de los poderes públicos¹⁶. Sin perder un ápice de vigencia, el profesor SAINZ DE BUJANDA ya advirtió que los problemas modernos de la tributación empresarial no tienen una dimensión técnica o jurídica, sino que son esencialmente políticos¹⁷. Esa carencia de una política fiscal común ha generado una falta de coordinación entre legislaciones nacionales ciertamente perjudicial para todos aquellos sujetos con un ámbito de actuación comunitario (especialmente a las empresas y grupos multinacionales). Circunstancia que no es baladí, puesto que cualquier empresa puede establecerse libremente en alguno de los nuevos Estados miembros y realizar sus operaciones en emergentes mercados donde las facilidades van a ser mayores que hace unos meses.

Sobre este punto ya existe una notoria concienciación por parte de las instituciones privadas, y la propia Comisión ha anunciado que el sometimiento de la empresa europea a los quince sistemas de tri-

Manual de Derecho comunitario general, Ariel Derecho, Barcelona, 1985, págs. 125 y ss. En el ámbito del Derecho comunitario financiero, FALCÓN Y TELLA, R. *Introducción al Derecho financiero y tributario de las comunidades europeas*, Civitas, 1988, págs. 55 y ss.

¹⁴ Ante la posibilidad de que las legislaciones nacionales supongan una restricción de las libertades fundamentales y la vulneración del Derecho comunitario, el profesor PALAO recuerda la conexión entre ambos ordenamientos al afirmar que «la utilización para eludir las leyes fiscales nacionales de operaciones o mecanismos que implican el Derecho de otro Estado miembro (y por tanto, generalmente, el ejercicio de las libertades fundamentales) pueden constituir también abuso de estas libertades». PALAO TABOADA, C. «Transparencia fiscal internacional y derecho europeo: conclusiones del AG en el asunto cadbury schweppes», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 280, 2006, pág. 16. Sobre la necesidad de que la normativa reguladora de la transparencia fiscal internacional (CFC rules) se coordine a nivel europeo y no desde una óptica nacional, LANG, M. «CFC Gesetzgebung und Gemeinschaftsrecht», *IStR*, 2002, págs. 217 y ss.

¹⁵ El más destacable de los objetivos fijados en el Consejo de Lisboa celebrado en marzo de 2000, que fue nuevamente ratificado en Estocolmo (2001). Considerando los efectos de la competencia fiscal con terceros países y regiones, así como con los paraísos fiscales, SCHÖN, W. «Tax competition in Europe-General Report», en AA.VV. (ed. W. SCHÖN). *Tax competition in Europe*, EATLP, IBFD, Amsterdam, 2003, pág. 40.

¹⁶ Las cargas adicionales que se generan por el mero hecho de realizar una actividad empresarial en más de un Estado miembro socavan la competitividad internacional de las empresas europeas y suponen una pérdida de recursos. Como destaca la Comisión: «los sistemas de imposición de las empresas contienen obstáculos para el comercio, el establecimiento y la inversión transfronterizos» [COM (2001)582 final, pág. 11].

¹⁷ *Vid.* SAINZ DE BUJANDA, F. «Derecho fiscal internacional», Hacienda y Derecho, vol.V, Instituto de Estudios Políticos, 1967, pág. 472.

butación¹⁸ —en el presente veintisiete— contradice la consideración de la Unión Europea como un mercado único, representando un obstáculo importante para el desarrollo de las actividades empresariales¹⁹.

En este sentido, debe destacarse el creciente desarrollo de una competencia fiscal desleal entre Estados que beneficiaba especialmente al sector empresarial²⁰. De ello han tomado buena nota las instituciones comunitarias que, ante una Unión ampliada y más integrada, actúan desde la plena conciencia de que los aspectos fiscales condicionan, en muchas ocasiones, la localización empresarial²¹.

Actualmente es un dato innegable que la legislación fiscal (como la laboral o el Derecho societario) es un elemento de primer orden en la toma de decisiones empresariales. La comparación de las cargas fiscales entre países ha sido un condicionante de gran relevancia a la hora de fijar la residencia fiscal de las sociedades²². Esta circunstancia se ha visto agravada con la reciente incorporación de doce países a la Unión. Estos asumen toda la legislación comunitaria vigente que, por ser prácticamente inexistente en el ámbito de la fiscalidad directa, supone el mantenimiento de sus normas fiscales.

Por este motivo suscribimos la idea de que los Estados miembros aplican a las empresas esencialmente los mismos sistemas vigentes antes del establecimiento del mercado interior²³. Esta situación se basa en que la armonización de la fiscalidad directa ha sido desarrollada con una intensidad notablemente inferior a la realizada en el seno de la imposición indirecta²⁴. Mientras no se alcance esa convergencia en los impuestos directos, las empresas y los ciudadanos se enfrentan o benefician

¹⁸ Recogiendo una amplia información de la normativa comparada en materia de tributación empresarial, *Vid.* PAREDES GÓMEZ, R. «Tributación de la renta empresarial en el contexto europeo. La situación de España», *Crónica tributaria*, núm. 119, 2006, págs 123 y ss.

¹⁹ Por «obstáculos» deben entenderse aquellas dificultades que se oponen a los avances del proceso armonizador y a los argumentos que fundamentan esta oposición. De acuerdo con MORENO VALERO entendemos que la totalidad de los problemas a examinar tienen su raíz en la consideración de los impuestos desde la perspectiva de los Estados. MORENO VALERO, P.A. *La armonización del IVA comunitario: un proceso inacabado*. Colección Estudios, CES, Madrid, 2001, pág. 95.

²⁰ Para el profesor SCHÖN la tributación empresarial es el más controvertido de los problemas en la discusión internacional de la competencia fiscal, SCHÖN, W. «Tax competition in...» *ob. cit.*, pág. 23.

²¹ Según el informe para la reforma del impuesto sobre sociedades, las medidas unilaterales para evitar o paliar la *deslocalización* de actividades y capitales por motivos fiscales suelen presentarse bajo uno de estos tres tipos: medidas que pretenden disminuir la presión fiscal de los rendimientos del capital mobiliario; medidas que establecen deberes de información sobre inversiones en el extranjero llevadas a cabo por residentes y, finalmente, establecer normas apropiadas para reforzar el principio de tributación mundial de las rentas obtenidas por los residentes. El informe opta por la combinación de las tres medidas mencionadas, que considera compatibles y complementarias, como el camino más prudente para evitar la *deslocalización* por motivos fiscales. *Vid. Informe para la reforma del impuesto sobre sociedades*, IEF, Madrid, 1994, págs. 106 y 107.

²² En consonancia con las disposiciones del Código de Conducta de 1997, no podemos opinar que la competencia fiscal sea, de por sí, un fenómeno negativo (puede beneficiar a los operadores económicos o presionar a la baja el gasto público). El calificativo «perjudicial» aparece cuando se produce una competencia ilimitada sobre los factores móviles. En este caso, puede afectar a distintos intereses como el empleo, dificultar una reducción ordenada de la presión fiscal global o del déficit presupuestario o, finalmente, limitar el margen de maniobra para alcanzar otros objetivos comunitarios como la protección medioambiental.

²³ A pesar de que se han realizado detallados y valiosos informes sobre la fiscalidad de las empresas cuyos resultados apenas han encontrado apoyo legislativo. *Vid.* la Comunicación de la Comisión COM(2001)582 final, págs. 3 y ss.

²⁴ FERNÁNDEZ ADÁN, E. «La armonización de la imposición indirecta», en AA.VV. *La armonización fiscal en los años 90*, Colección estudios, Universidad de Castilla-La Mancha, 1991, págs. 59 y ss.

de un panorama caracterizado por la heterogeneidad legislativa. En definitiva, podríamos afirmar que estamos ante un panorama legislativo propicio para las distorsiones fiscales, que en la clásica definición de FUENTES QUINTANA se describe como «la existencia de una discriminación de origen fiscal que altera las condiciones de concurrencia de un mercado, de tal suerte que se provoquen modificaciones en las corrientes normales del tráfico»²⁵.

La Comisión asume que el marco económico global ha evolucionado y los Estados miembros compiten con todos los elementos de sus sistemas impositivos, tanto específicos como estructurales, para que las inversiones y la actividad económica se localicen en su territorio²⁶. Esa realidad, que puede resultar perjudicial o perniciosa (*harmful tax competition*)²⁷, debe analizarse a partir del concepto de competitividad fiscal que, según el Comité Económico y Social, puede generarse de dos maneras: bien mediante la posición fiscal general que adopta un país frente a los demás, y que puede hacerlo más atractivo a las empresas, o, como segunda posibilidad y con independencia de las políticas fiscales de base, cuando los Estados pueden aplicar excepciones, derogaciones u otras medidas similares, con el propósito de atraer y mantener la presencia empresarial en el país. Este segundo supuesto, cuando un determinado Estado acude a este tipo de incentivos o prácticas, es el que se define como pernicioso²⁸.

Posteriormente, retomaremos el análisis de la competencia fiscal perniciosa como problema surgido a raíz de la ausencia de una efectiva armonización en el campo de la imposición directa²⁹. Sin embargo, no podemos olvidar que la competencia fiscal entre los Estados se ha convertido en un instrumento alternativo a la armonización fiscal por originar, en muchas ocasiones, una espontánea aproximación o convergencia de las legislaciones nacionales³⁰.

²⁵ Vid. FUENTES QUINTANA, E. «Política fiscal e integración europea», en AA.VV. *España ante la integración económica europea*, Ariel, Barcelona, 1966, págs. 121 y ss.

²⁶ Situación que se verá *acelerada* por la ampliación de la Unión Europea como declara la Comunicación de la Comisión COM(2001)582 final, pág. 5.

²⁷ Los Estados han utilizado sus políticas tributarias para realizar una dura competencia fiscal, pero de carácter lesivo o desleal, lo cual conduce a una degradación fiscal con importantes efectos negativos sobre los ingresos fiscales de otros Estados miembros, sobre la distribución de recursos dentro de la Unión Europea, la competitividad y el empleo. RUIBAL PEREIRA, L.M. «La compatibilidad de los regímenes fiscales privilegiados en la Unión Europea con los criterios contenidos en el Código de conducta y las normas sobre ayudas de estado», en AA.VV. (Dir. SOLER ROCH y SERRANO ANTÓN). *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y el los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, pág. 209.

²⁸ Así se explica en su punto 1.5 el Dictamen del Comité Económico y Social sobre el tema «La competencia fiscal y sus efectos en la competitividad de las empresas» (2002/C 149/16, DOCE 149/73, de 21 de junio de 2002).

²⁹ Sobre la definición legal y los aspectos generales de la competencia fiscal en Europa puede verse el exhaustivo informe general de SCHÖN, W. «Tax competition in...» ob. cit., págs. 1 y ss. Sobre el pensamiento de que «la armonización de las legislaciones es la única vía posible para suprimir la competencia y el arbitraje en el mercado globalizado», BAUM se pregunta si en la regulación de determinadas materias de carácter internacional es más aconsejable la armonización a la propia competencia entre legislaciones. Nos decantamos por la armonización como vía adecuada para conseguir la convergencia de los ordenamientos. BAUM, H. «Globalizing Capital Markets and Possible Regulatory Responses», en AA.VV. (eds. JUERGEN BASEDOW y TOSHIYUKI KONO). *Legal Aspects of Globalization – Conflict of Laws, Internet, Capital Markets and Insolvency in a Global Economy*, La Haya, 2000, págs. 77 y ss.

³⁰ Para GRAU y HERRERA este fenómeno debe contemplarse como mecanismo «alternativo» y no «complementario», porque la competencia fiscal implica una renuncia a armonizar, convirtiéndose en una reacción defensiva (o interesada) frente a la falta de armonización. GRAU RUIZ, M.A. y HERRERA MOLINA, P.M. «La armonización fiscal: límites y alternativas».

Resulta significativo que la Comisión europea, COM (2001)582 final, haya detectado que los problemas que persisten y aparecen de manera constante en la tributación de la empresa europea tengan como causas principales las siguientes divergencias ³¹:

- a) Los precios de transferencia por los conflictos que se generan cuando los Estados involucrados no logran alcanzar una solución de carácter vinculante.
- b) Los gravámenes y retenciones sobre los flujos de capital transnacionales (intereses, cánones...) que siguen practicándose y que deberían superarse mediante la aplicación de las directivas comunitarias ³².
- c) Las dificultades de compensar pérdidas con ganancias generadas en un país distinto ya sean provenientes de filiales como de los establecimientos permanentes.
- d) Las obligaciones y cargas de carácter formal que emanan de la diferente configuración de los sistemas fiscales ³³.
- e) Costes fiscales que se generan en las operaciones de reestructuración empresarial.
- f) La doble imposición y la discriminación ³⁴.

No parece preocupante la circunstancia de que los nuevos Estados miembros no formen parte, al menos en un futuro cercano, de la Unión Monetaria (actualmente Inglaterra o Suecia no pertenecen

Impuestos, núm. 10, mayo 2002, pág. 30, contrapone la armonización silenciosa (*stille Harmonisierung*) derivada de la competencia fiscal entre Estados a la armonización centralizada (*zentralistischer Harmonisierung*) fruto de la actuación de las instituciones comunitarias. FORST, C. «Instrumente der Steuerharmonisierung und ihre steuerpolitische Bewertung», en AA.VV. (dir. D. BIRK y D. EHLERS). *Rechtsfragen des europäischen Steuer-, Außenwirtschafts- und Zollrechts*, Otto Schmidt, Köln, 1995, pág. 7.

³¹ Conclusiones extraídas tras el estudio previo SEC(2001)1681 donde se analizaron, con carácter primordial, las siguientes cuestiones: las diferencias originadas por los distintos tipos de gravamen, los obstáculos existentes a las operaciones transfronterizas, el análisis de las políticas fiscales para reducir las distorsiones en el mercado interno y la búsqueda de soluciones viables para los problemas detectados, insistiendo en las medidas para adoptar una base común consolidada a nivel europeo.

³² Un estudio sobre la importancia de las adquisiciones transnacionales en el entorno europeo (años 89 y 90) puede consultarse en GARCÍA FALCÓN, J.M. y MARTÍN MACHÍN, S. «Las adquisiciones transnacionales en el espacio europeo». *Actualidad Financiera*, Tomo I, 1992, págs. 269 y ss. Aunque también entendemos, como ponen de relieve FARMER y LYAL, que las retenciones en la fuente por el pago de dividendos tienen dos funciones básicas: son medios por los que un Estado puede gravar a los accionistas que quedan fuera de su potestad y que no pueden someter a gravamen por un método impositivo directo (*direct assessment*), y, en segundo lugar, permite garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los accionistas a quienes un Estado puede gravar por un método impositivo directo. *Vid.* FARMER, P. y LYAL, R. *EC Tax law...* ob. cit., pág. 253.

³³ El desarrollo de una actividad empresarial a nivel internacional puede quintuplicar sus costes, siendo los precios de transferencia y las obligaciones formales (*Dokumentationspflichten*) los principales problemas que destaca SCHIESSL, H. «Europäisierung der deutschen Unternehmensbesteuerung durch den EuGH», *NJW*, núm. 13, 2005, pág. 855.

³⁴ Cabrían otras enumeraciones como la que realiza LAWLOR que destaca los problemas que suscitan las valoraciones y ajustes divergentes llevados a cabo por las distintas administraciones tributarias, así como los derivados de las dificultades de asesoría en la planificación y revisión de las transacciones de carácter internacional. LAWLOR, W. R. «Introduction and summary of rules», en AA.VV. *Cross-border transactions between related companies (a summary of tax rules)*. Kluwer, Deventer, 1985, pág. 2.

a la zona Euro), ni tampoco que los tipos de gravamen de los nuevos Estados —cuya media ronda el 20%— puedan ser más reducidos respecto de los aplicables en los quince (el tipo de gravamen irlandés previsto para el impuesto sobre sociedades es del 12,5% siendo el tipo medio de los 15 el 31,4%). Aunque las cuestiones relativas a la presión fiscal están preocupando seriamente al sector empresarial y a las instituciones comunitarias, no solo a nivel interno sino también respecto de otros mercados y países del resto del mundo ³⁵.

Como veremos a continuación, apoyamos que la regulación de determinadas relaciones jurídicas o económicas que superan el ámbito interno deba realizarse desde el Derecho comunitario. Este tipo de respuesta legislativa supone solución homogénea a determinados problemas que, sin duda, beneficiaría plenamente a las empresas europeas. Dos buenas muestras son la propuesta de directiva sobre el régimen fiscal de la compensación de pérdidas ³⁶ y la relativa al régimen de asunción de pérdidas donde se pretende que las sociedades europeas puedan deducir de sus beneficios las pérdidas registradas por sus filiales o establecimientos permanentes situados en otros Estados miembros ³⁷.

3. MECANISMOS DE ACTUACIÓN

La política comunitaria de armonización ha intentado corregir las distorsiones que dificultan el cumplimiento de los objetivos marcados por los distintos Tratados. No obstante, no podemos obviar que la política fiscal impulsada por las instituciones comunitarias puede desarrollarse con diferente intensidad, objetivos y alcance ³⁸. La incorporación del Derecho comunitario en los ordenamientos nacionales es cada vez mayor, pero siempre sometida a una serie de condicionantes que afectan a su grado de incidencia en materia de imposición directa: la competencia exclusiva de los

³⁵ Vid. EUROSTAT «Structures of the taxation systems in the European Union: 1995-2004» que ofrece los datos fiscales de los 25 Estados miembros.

³⁶ No existe ninguna norma de Derecho vigente que contemple esta posibilidad, por lo que tan solo podemos referirnos a propuestas legislativas como las contenidas en los documentos COM (90)595 final, de 6 de diciembre, o COM (84)404 final, que para fortalecer la libre competencia establece como medida común la posibilidad de compensar pérdidas con beneficios posteriores sin límite temporal y con los obtenidos en los tres ejercicios anteriores, procediéndose a la devolución de lo pagado. ALBI IBÁÑEZ, E y RUBIO GUERRERO, J.J. «Balance y perspectivas de la armonización fiscal en la CEE», en AA.VV. *La armonización fiscal en los años 90*, Colección estudios, Universidad de Castilla-La Mancha, 1991, pág. 24. Medida calificada como «revolucionaria» por CORONA, J.F y VALERA, F. *La armonización fiscal...* ob. cit, pág. 161. Desgraciadamente se desaprovechó la posibilidad de regular esta materia en el vigente Reglamento que desarrolla el Estatuto de la sociedad europea que, contrariamente a los proyectos de Estatuto de la sociedad europea de 1975 y 1989, en su redacción final no prevé reglas sobre la compensación de pérdidas transfronterizas. Para SCHULZUND y GEISMAR esta opción es fundamental en Alemania desde el momento en que las sociedades residentes tributan por su renta mundial. Vid. SCHULZUND, A. y GEISMAR, B. «Die Europäische Aktiengesellschaft-Eine kritische Bestandsaufnahme», *DStR*, núm. 26, 2001, pág. 1.805.

³⁷ Propuesta de la Comisión de 6 de diciembre de 1990, COM(90)595 final, DOCE núm. C-53, de 28 de febrero de 1991. Esta propuesta, a pesar de la opinión vertida en el Informe Ruding, fue retirada por la Comisión en el año 2001. A ella nos referiremos al analizar la propuesta de base consolidada común de tipo europea.

³⁸ Nos remitimos a la clara exposición de CORONA que contempla tres alternativas: la adopción de mecanismos de compensación o neutralización fiscal, la armonización fiscal limitada y, en tercer lugar, el desarrollo de una integración fiscal plena según lo previsto en el Informe Neumark. CORONA, J.F. *La armonización de los impuestos en Europa*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990, págs. 29-30.

Estados miembros³⁹ y el respeto a los principios de subsidiariedad y proporcionalidad en las actuaciones comunitarias⁴⁰. También es conveniente recordar que, frente a la regla general, se requiere unanimidad para aprobar nuevas medidas fiscales⁴¹ o que apenas se ha propiciado un aumento de competencias a la Unión con la correspondiente cesión de parte de la potestad tributaria de los Estados⁴². En este sentido, MÉNENDEZ MORENO, remarca que la labor armonizadora en beneficio de los fines recogidos en el TCE no es una tarea fácil pues debe afrontar una serie de obstáculos nada desdénables⁴³. Aunque los Tratados pueden utilizar como sinónimos armonización y coordinación, esta última debe entenderse como un instrumento de cooperación institucionalizada, como un mecanismo de actuación conjunta sin capacidad de modificar la normativa interna. Por tanto, los efectos de las medidas acordadas por esta vía serán aún mucho más limitados que cualquier avance producido mediante la acción armonizadora.

Seguramente por este motivo GARCÍA PRATS considera que el término aproximación, que podría ser el fruto de una tarea de coordinación, tiene un carácter más débil que el de armonización en un sentido estricto. Para llegar a esta conclusión, este autor distingue entre la previsión de armonización que el Tratado exige para la imposición indirecta, mientras que para la imposición directa «solo exige la *aproximación* de las legislaciones nacionales en la medida necesaria para el establecimiento y funcionamiento del Mercado Interno, dando entrada al principio de subsidiariedad a favor de los Estados miembros»⁴⁴.

³⁹ Explica MATA SIERRA que la susceptibilidad de los Estados ante cualquier pérdida o cesión de competencias a favor de la Comunidad Europea se debe a que se produce un «efecto de traslación irrevocable», convirtiéndose cualquier cesión de poder tributario en irreversible. MATA SIERRA, M.T. *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea*, Lex Nova, Valladolid, 1993, pág. 109. Como recuerda el TJCE, «la materia de los impuestos directos no está incluida, como tal, en la esfera de competencia de la Comunidad, no es menos cierto que los Estados miembros deben ejercer las competencias que conservan respetando el Derecho comunitario» (STJCE de 14 de febrero de 1995, C-279/93 Schumacker, párrafo 21).

⁴⁰ Sobre el reparto de competencias y las características de la actuación comunitaria puede consultarse el capítulo final de CALLE SAIZ, R. *Política fiscal y Unión Europea*, Editorial AC, Madrid, 1995, págs. 303 y ss. Con carácter general véase el estudio de OLESTI RAYO, A. *Los principios del Tratado de la Unión Europea (Del Tratado de Maastricht al Tratado de Amsterdam)*, Ariel Derecho, Barcelona, 1998.

⁴¹ Suscribimos la opinión de LUTTER que respecto a la armonización del Derecho societario afirma: «En tiempos de la subsidiariedad ya no son posibles los pronósticos de armonización». LUTTER, M. «Entwicklungen und Tendenzen im Konzerngesellschaftsrecht», en AA.VV. (ed. H. SCHAUMBURG). *Steuerrecht und steuerorientierte Gestaltungen im Konzern*, Otto Schmidt, Köln, 1998, pág. 83.

⁴² La mayoría cualificada encontraría la ferviente oposición que pueden plantear países como el Reino Unido y Suecia. El primero por el recelo a perder competitividad y el país escandinavo por el temor a que su alto nivel impositivo se vea rebajado. *Vid.* ANDERSSON, K. «On the way to or away from a european tax union (ETU)?», *Diritto e pratica tributaria internazionale*, núm. 2, 2003, pág. 371. Como indica RUIZ ALMENDRAL, el instrumento fiscal es y seguirá siendo un instrumento irrenunciable de los Estados miembros lo cual hace imposible la cota máxima de la armonización, es decir, unificación de los sistemas fiscales. RUIZ ALMENDRAL, V. «El impuesto sobre la renta de las personas físicas en el proceso de armonización fiscal en la Unión Europea», *Revista española de Derecho europeo*, Civitas, núm. 3, 2002, RUIZ ALMENDRAL, V. «El impuesto sobre...» ob. cit., pág. 421.

⁴³ Insistiendo su carácter instrumental, este autor hace referencia a los principales problemas para acometerla: la cesión de soberanía, la incidencia sobre la presión fiscal en los distintos países y la necesidad de conciliar la armonización de los sistemas fiscales con el resto de objetivos comunitarios. MÉNENDEZ MORENO, A. «Aspectos jurídicos de la armonización fiscal de la Unión Europea» en AA.VV. (coord. I. VEGA MOCOROA). *La integración económica europea. Curso básico*, Lex Nova, Valladolid, 1998, págs. 393 y ss.

⁴⁴ En este sentido GARCÍA PRATS parece contraponer los términos aproximación y armonización. Nosotros preferimos entenderlos en un sentido amplio como mecanismos para aproximar las legislaciones de los ordenamientos internos que tendrán un alcance y efectos diferentes. GARCÍA PRATS, F.A. *El establecimiento permanente: análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria*. Tecnos, Madrid, 1996, pág. 438.

La armonización forma parte de la política fiscal de la Unión Europea siendo un instrumento más al servicio de la Unión ⁴⁵. En consonancia con ese carácter instrumental nos parece interesante destacar la clasificación tripartita de las medidas armonizadoras que FALCÓN sistematiza en base a la finalidad que se pretenda: así, la libre circulación de mercancías supone la armonización del IVA y de los impuestos especiales; la libertad de establecimiento se conecta a la fiscalidad de la empresa y, finalmente, la libre circulación de capitales nos sitúa ante medidas en el ámbito de la fiscalidad del ahorro ⁴⁶.

Existen múltiples aproximaciones al concepto doctrinal de armonización según se tengan presentes sus características o bien se destaquen los logros y grados de aproximación legislativa ⁴⁷. Además de su definición legal —contemplada como un proceso en la aproximación de las legislaciones nacionales fruto de la iniciativa de la Comunidad con la finalidad de cumplir y garantizar sus objetivos ⁴⁸— consideramos oportuno reiterar el concepto de armonización utilizado por CAYÓN, FALCÓN y DE LA HUCHA que la entienden como un poder o potestad atribuida a la Comunidad en virtud de los Tratados, que puede tener por objeto diferentes materias, siendo una de ellas la materia fiscal ⁴⁹.

En el campo de la imposición directa se ha desechado la armonización para optar por una coordinación efectiva de entre los sistemas fiscales de los Estados miembros. La coordinación es actualmente el mecanismo más adecuado para la consecución de los objetivos y políticas comunes, utilizándose el tributo con un carácter extrafiscal en la denominada *integración negativa* ⁵⁰. Este carácter negativo significa que el papel prioritario del Derecho tributario sería eliminar todas aquellas diferencias en las políticas fiscales nacionales que puedan atentar contra los objetivos generales anteriormente citados ⁵¹.

⁴⁵ Una política fiscal que no es de centralización y unificación. Sobre el carácter instrumental de la actividad de armonización fiscal, FALCÓN Y TELLA, R. *Introducción al Derecho...* ob. cit., págs. 113 y ss. RUIZ ALMENDRAL expone la oportunidad de la armonización de la fiscalidad directa, especialmente del IRPF, como vía para conseguir la integración política, RUIZ ALMENDRAL, V. «El impuesto sobre la renta de las personas físicas en el proceso de armonización fiscal en la Unión Europea», *Revista española de Derecho europeo*, Civitas, núm. 3, 2002, pág. 419.

⁴⁶ Esta clasificación del Derecho fiscal derivado según su finalidad puede consultarse en FALCÓN Y TELLA, R. «El Derecho fiscal europeo», en AA.VV. (dir. Teodoro CORDÓN EZQUERRO), *Manual de fiscalidad internacional*, Manuales de la Hacienda Pública, IEF, Madrid, 2004, págs. 1.151 y 1.152.

⁴⁷ Resulta interesante el carácter amplio que acoge LEHNER donde también tienen cabida las resoluciones del TJCE y las propuestas de la Comisión, LEHNER, M. «Auswirkungen der Steuerharmonisierung auf das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen», en AA.VV. (dir. D. BIRK y D. EHLERS). *Rechtsfragen des europäischen Steuer-, Aussenwirtschafts- und Zollrechts*, Otto Schmidt, Köln, 1995, pág. 19.

⁴⁸ El artículo 94 (ex. 100) TCE establece la «aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del Mercado común». Esta referencia abarcaría las normas nacionales sobre impuestos directos.

⁴⁹ CAYÓN GALIARDO, A., FALCÓN Y TELLA, R. y DE LA HUCHA CELADOR, F. *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990, págs. 7 y ss.

⁵⁰ Como apunta LAGARES, las razones para optar por la coordinación superan lo estrictamente económico y están estrechamente ligadas a criterios políticos. Esta afirmación se realiza desde la comprensión de la política fiscal como un instrumento más de las políticas económicas de los gobiernos comunitarios. Vid. LAGARES GÓMEZ-ABASCAL, J.J. «Propuestas recientes de coordinación del impuesto sobre sociedades en la Unión Europea», *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núms. 1 y 2, 2002, pág. 283.

⁵¹ Este fenómeno se produce siempre que el TJCE considere que una disposición de un ordenamiento nacional es incompatible con el Tratado, declarando su invalidez. La acción del Tribunal tiene un efecto corrector sobre los ordenamien-

La coordinación se fundamenta en la adopción de un conjunto de medidas o incentivos asumidos de común acuerdo por parte de los Estados. En el proceder práctico este acuerdo se traduce en la información recíproca que se facilitan los Estados respecto a las decisiones y medidas que pretenden establecer.

Todas esas políticas de coordinación han generado un Derecho derivado no vinculante que ha desempeñado un papel fundamental. El denominado *soft law* (traducido como Derecho blando) emana de las políticas legislativas de coordinación, que desde el respeto de las prohibiciones y principios establecidos en los Tratados, pretende asegurar la neutralidad legislativa⁵². Su ajenidad respecto de los procedimientos legislativos ordinarios hace que no posea auténtica fuerza normativa, aunque sí presenta una clara intención de influenciar en la regulación de los ordenamientos nacionales⁵³. Es por ello que aun careciendo de vinculatoriedad, puede crear ciertas obligaciones. Estamos ante medidas basadas en el consenso y que en materia fiscal suponen una reacción a la erosión de los ingresos tributarios que se derivan de la competencia fiscal perniciosa entre Estados. El uso excesivo que se está produciendo de este *soft law* ha generado lo que doctrinalmente se ha denominado la *paradoja de la subsidiariedad*. Esta expresión pone de relieve la siguiente situación o resultado: creado este principio para regular y atemperar la acción normativa de la Comunidad, se termina produciendo una espiral normativa que emana de la Comisión sobre la que el Consejo apenas tiene posibilidades de control⁵⁴. A pesar de ello, su creciente protagonismo ha ampliado aún más su alcance y actualmente la coordinación por esta vía se ha convertido en el cauce por el que debe producirse la reforma de la tributación empresarial en la Unión Europea.

La evolución y consolidación de las libertades fundamentales y el desarrollo del mercado común⁵⁵ han propiciado que las instituciones comunitarias asuman como prioridad la aproximación de los impuestos directos de los distintos países que se articula sobre el mecanismo de la coordinación. Este grado de concienciación contrasta con la ausencia de un acuerdo político entre los Estados miembros, agravado por la progresiva incorporación de nuevos países y la reivindicación de sus prioridades e intereses políticos propios.

tos ya que se eliminan todas aquellas normas incompatibles con el Derecho comunitario, *Vid.* CALDERÓN CARRERO, J.M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. «La armonización jurisprudencial de la imposición directa: las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación en relación con las libertades básicas comunitarias», en AA.VV. (dir. Teodoro CORDÓN EZQUERRO), *Manual de fiscalidad internacional*, Manuales de la Hacienda Pública, IEF, Madrid, 2004, págs. 1.181 y ss.

⁵² Al amparo del artículo 249 (ex. 189) TCE nos encontramos ante actos que no son verdaderas fuentes, pero que pueden originar una situación de confianza legítima no desprovista de efectos jurídicos. FALCÓN Y TELLA, R. «El Derecho fiscal europeo...» ob. cit., pág. 1.137 y ss.

⁵³ Recogiendo la preocupación del Parlamento ante la utilización de técnicas legislativas que comporten una menor obligatoriedad jurídica para los Estados miembros, OLESTI RAYO, A. *Los principios del...* ob. cit., págs. 93 y ss.

⁵⁴ Según MARTÍN JIMÉNEZ, la paradoja consistiría en que los instrumentos utilizados para promulgar dichas normas no solo permiten a la Comisión ostentar potestades que no le corresponden, sino que, además, este *soft law* puede convertirse en *hard law* evitando el control de la Comisión y, por lo tanto, suponiendo un fraude de los procedimientos y actos previstos para su aprobación que contienen los Tratados constitutivos. *Vid.* MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. *Towards corporate tax...* ob. cit., pág. 305.

⁵⁵ Sobre la influencia y exigencias que se derivan de la consecución de un mercado común, FERNÁNDEZ ORTE, J. «El mercado interior comunitario como límite a la política fiscal de los Estados miembros», *Nueva Fiscalidad*, abril, 2006, págs. 121 y ss.

En el ámbito de la tributación directa es ineludible hacer referencia a las variopintas reformas propuestas por la Comisión, que la doctrina observa con escepticismo y considera «políticamente improbables», siendo sus vías de implantación la propia fuerza del mercado⁵⁶ o la acción del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE). Las nuevas tendencias en materia de fiscalidad han tenido un fuerte apoyo en la acción del TJCE que se enfoca principalmente a la protección de las libertades fundamentales⁵⁷. Mediante sus sentencias, dictadas al amparo del artículo 220 TCE⁵⁸, ha contribuido a asentar los principios básicos del Derecho comunitario interpretándolos o reelaborándolos cada vez que estos podían colisionar con las legislaciones nacionales⁵⁹. De su importante y creciente cuerpo de jurisprudencia⁶⁰ resulta sorprendente su influencia en los legisladores nacionales, a pesar de que sus pronunciamientos no pueden suplantar la acción legislativa de estos o de las instituciones comunitarias⁶¹. En este sentido ya se habla de una «armonización fáctica»⁶² en muchos ámbitos de la tributación directa.

⁵⁶ Desprovista de estas características debemos referirnos a la *armonización espontánea o de facto* que prescinde de la acción del legislador ya que es el propio mercado (las fuerzas del mercado) el que eliminaría las distorsiones que existen entre los distintos sistemas tributarios. *Vid.* THÖMMES, O. *Can European tax harmonization rely on market forces to do the work?*, Intertax, vol. 12, 1991, págs. 590 y ss. Del mismo autor, THÖMMES, O. *Harmonization of enterprise taxation in the EC*, Intertax, vol. 4, 1990, págs. 208 y ss. Manifestando una opinión contraria a este fenómeno HINNEKENS, L. «The Monti Report: the uphill task of harmonising direct tax systems of EC Member States», *EC Tax Review*, 1997/1, págs. 31 y ss. Analiza este fenómeno en nuestra doctrina ALBI IBÁÑEZ, E. «Posibilidades de armonización en la imposición europea sobre sociedades», *HPE*, Monografía 1997, pág. 83.

⁵⁷ Sobre su finalidad, competencias y funcionamiento puede consultarse, ARNULL, A. *The European Union and its Court of Justice*, Oxford University Press, Oxford, 1999; SHAPIRO, M. «The european Court of Justice», en CRAIG, P. y DE BURCA, G. *The evolution of EU Law*, Oxford, University Press, Oxford, 1999, págs. 321 y ss. En la interpretación de la libertad de circulación y establecimiento el Tribunal ha sustituido su línea argumental basada en la discriminación por una interpretación basada en la elusión de restricciones donde no solo se prohíbe cualquier trato discriminatorio, sino también restricción al ejercicio de estas libertades. (Sentencia Daily Mail en su apartado 14). *Vid.* TERRA, B y WATTEL, P. *European tax law*, Kluwer, La Haya, 2001, pág. 41.

⁵⁸ «El Tribunal de Justicia garantizará el respeto en la interpretación y aplicación del Tratado». Sin embargo, como recuerdan MARCHESSOU y ANIBARRO, este precepto no le predisponía a intervenir en el ámbito de la fiscalidad directa ya que queda en principio al margen del Derecho comunitario. MARCHESSOU, P. y ANIBARRO PÉREZ, S. «Imposición directa y derecho comunitario: una aproximación a la contribución del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», *Nueva Fiscalidad*, núm. 9, octubre, 2003, pág. 11.

⁵⁹ En materia de imposición societaria existen importantes puntos de conflicto entre las normativas nacionales y las disposiciones comunitarias: la existencia de gravámenes sobre las plusvalías por el traslado de sede social (*exit taxes*), el régimen de tributación de los grupos europeos en cuanto a la compensación de pérdidas transfronterizas, tributación de dividendos provenientes de otros Estados miembros, subcapitalización o precios de transferencia, entre otros. Sobre la influencia de la jurisprudencia (*case law*) del TJCE, WATHELET, M., «Direct taxation and EU law: integration or desintegration», *EC Tax Review*, núm. 1, 2004, pág. 3. Repasando los distintos pronunciamientos, MARCHESSOU, P. y ANIBARRO PÉREZ, S. «Imposición directa y...» ob. cit., págs. 25 y ss.

⁶⁰ http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/tax Law/legal_proceedings/court_cases_direct_taxation_en.pdf#search=%22court%20cases%20direct%20taxation%22 (pagina web que contiene un listado con las resoluciones en materia de fiscalidad directa).

⁶¹ El TJCE se limita a interpretar la norma comunitaria objeto de consulta con carácter general. Aunque la norma interpretada pasa a entenderse como si hubiese sufrido una nueva redacción que se extiende con efectos retroactivos, sin perjuicio de futuras interpretaciones en sentido contrario. El alcance de la actividad interpretativa sobre las cuestiones prejudiciales que le elevan los Tribunales nacionales dota a las resoluciones del TJCE de un interés primordial, además de su carácter vinculante para los ordenamientos internos, aunque no con la misma intensidad del *case law* propio del modelo anglosajón. Analizando las relaciones entre el juez interno y el juez comunitario, AA.VV. (dir. V. ABELLÁN HONRUBIA y B. VILÁ COSTA). *Lecciones de Derecho...* ob. cit., págs. 189 y ss.

⁶² Pudiendo incluso alcanzar a la compensación de pérdidas transfronterizas. Por todos, HAARMANN, W. «Grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung und Verlustnutzung in der EU», en AA.VV. (ed. J. LÜDICHE). *Deutsches Steuerrecht im europäischen Rahmen*, Otto Schmidt, Köln, 2004, pág. 189.

A la espera de que las reglas previstas mediante *soft law* (Derecho blando) sean adoptadas por los Estados miembros, estas ya han sido acogidas en las interpretaciones del TJCE ⁶³. Nos encontramos ante instrumentos «paralelos» de armonización que son complementarios. La jurisprudencia comunitaria está acogiendo los postulados previstos por el *soft law* y esa interacción está produciendo un efecto de «armonización negativa» que debe entenderse como una forma más de alcanzar el fin de homogeneizar las legislaciones nacionales. El carácter negativo es fruto de las diferencias en la regulación de una materia que se pretende contener para que no sean mayores a las existentes ⁶⁴. Aunque esa «armonización negativa» será insuficiente desde el momento en que no tiene como objetivo establecer normas o crear un régimen jurídico (el Tribunal se limita a precisar el contenido de los principios comunitarios respecto a casos concretos o situaciones particulares) ⁶⁵.

Por lo tanto, observamos que los principales mecanismos para la convergencia de las normativas fiscales son la jurisprudencia y el *soft law*, lo que hace inaplazable acudir a vías alternativas para abordar estas reformas o implantar nuevas medidas más adecuadas que la cooperación reforzada (*enhanced cooperation*) ⁶⁶. Entendemos que esta última opción nos llevaría a una Europa de dos o más velocidades en perjuicio del principio de que las medidas fiscales deben ser únicas e iguales para todos los Estados miembros ⁶⁷. En el marco presente, la coordinación debe tener como prioridad buscar consensos que tengan el carácter de normativa básica o acuerdo de mínimos. Difícilmente pueden pretenderse objetivos más ambiciosos cuando la materia fiscal se rige por el criterio de la unanimidad ⁶⁸, que dificulta notoriamente la adopción de medidas vinculantes y que, por lo tanto, solo permite la proposición de medidas que, en muchas ocasiones, no pueden ser excesivamente ambiciosas o concebidas bajo grandes pretensiones de reforma.

⁶³ Una buena muestra de ello se recoge en los comentarios de la reciente compilación dirigida por los profesores austriacos LANG, SCHUCH y STARINGER, AA.VV. *ECJ-Recent developments in direct taxation*, Eucotax, Kluwer Law international, La Haya, 2006.

⁶⁴ El calificativo de negativa se justifica porque representa el conjunto de las prohibiciones e interpretaciones negativas que, impuestas sobre los Estados, vetan cualquier actividad o medida interna que pueda contravenir las prescripciones establecidas en los Tratados, o las condiciones y libertades que sustentan la consecución de los objetivos comunitarios. No solo pueden complementarse *soft law* y jurisprudencia del TJCE, sino que también puede ser complementarios sus posibles resultados (si producen una «armonización negativa»), con cualquier avance normativo fruto del proceso armonizador.

⁶⁵ La separación de poderes entre las instituciones no permite sugerir la idea de que el Tribunal suplante al Consejo o al Parlamento en los procedimientos legislativos. La función del TJCE se limita a poner de manifiesto las incompatibilidades que puedan existir entre una determinada normativa y los principios y las reglas que contienen los Tratados.

⁶⁶ La cooperación reforzada permite que un grupo de Estados alcancen cotas de integración mayores que otros. Se contempla en el Borrador de Constitución europea (arts. I, 43 y III, 332 a 339) Se regula en el Título VII (antiguo Título VI bis) del Tratado de la Unión Europea, modificado por el Tratado de Niza (arts. 43-45). Exige la participación de ocho Estados miembros (nueve tras la ampliación), que pretendan impulsar los objetivos de la Unión respetando el acervo comunitario y sin perjudicar al mercado interior o a la cohesión económica y social.

⁶⁷ Opinamos que solo cabría aceptarla a modo experimental para que los Estados con sistemas similares prueben entre sí la efectividad de determinadas normas. Sin embargo, algunos autores han enfatizado el progreso que podrían conseguir algunos países adhiriéndose a esta vía, AUJEAN, M. «Entre armonización, coordinación y cooperación reforzada: la política fiscal en la Unión ampliada», *REDF*, núm. 129, enero-marzo, 2006, págs. 6 y ss.

⁶⁸ El artículo 95.2 del Tratado exige la unanimidad para la aprobación de cualquier otro género de medidas fiscales (mención que se entiende en relación a los preceptos anteriores). Unanimidad que se ratifica en otros preceptos del TCE, por ejemplo, el artículo 93 TCE respecto a la medidas armonizadoras sobre los impuestos indirectos, o el artículo 175.2 permite que el Consejo «por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, Comité Económico y Social y al Comité de las regiones» pueda adoptar disposiciones esencialmente de carácter fiscal que contribuyan a objetivos medioambientales.

Estos avances normativos se han desarrollado con una intensidad distinta, tal vez condicionados a la propia evolución de la Unión en sus distintas vertientes. Todo ello cristaliza en el proceso de construcción de una imposición directa de carácter comunitario formado en distintas fases. Por ello, y para comprender las propuestas más recientes, consideramos oportuno destacar aquellos trabajos más relevantes realizados en las etapas previas ⁶⁹.

4. LA ACCIÓN COMUNITARIA EN MATERIA DE IMPOSICIÓN DIRECTA. REPASO HISTÓRICO

A) Los Tratados constitutivos y la etapa inicial.

El Tratado constitutivo de la Comunidad asume plenamente que el poder financiero es una de las manifestaciones más intrínsecas de la soberanía nacional. Tal vez, y a consecuencia de ello, la fiscalidad no aparece entre los objetivos de la Comunidad ni tan siquiera como un medio directo para conseguir alguno de los objetivos que el Tratado de Roma contempla en su artículo segundo ⁷⁰. El panorama ha cambiado y la actual preocupación de las instituciones comunitarias supone la total superación de aquella situación inicial de un Tratado constitutivo donde sus escasas Disposiciones Fiscales (primitivos arts. 95 a 99) no mencionan la fiscalidad directa ni la búsqueda de nuevas medidas en este campo ⁷¹. A lo sumo, dispone en su artículo 293 que «los Estados miembros entablarán, *en tanto sea necesario*, negociaciones entre sí, a fin de asegurar a favor de sus nacionales (...) la supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad» ⁷². La laxitud y voluntariedad del precep-

⁶⁹ No pretendemos dar exhaustiva cuenta de la evolución de la armonización de la fiscalidad directa, puesto que sobre este tema existen numerosos estudios como ESTEVE PARDO, M.L. *El impuesto sobre sociedades en la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996. También ABRIL ABADÍN, E. «La armonización del impuesto de sociedades en la Comunidad Económica Europea» en AA.VV. *XVIII Semana de estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, págs. 423 y ss; en un trabajo más reciente MARTÍNEZ SERRANO, A. «La armonización fiscal del impuesto sobre sociedades: nuevas propuestas de la Comisión europea», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 214, noviembre, 2002, págs. 119 y ss.

⁷⁰ Los Tratados solamente contemplan la armonización de la imposición indirecta y los esfuerzos legislativos se centran sobre la imposición sobre el consumo, el IVA y los impuestos especiales, así como la eliminación de los aranceles y las sobras (*excise duties*). Como indica CASADO no está claro el alcance de esa forma embrionaria de política fiscal, ni los límites del propio proceso de armonización fiscal en la CEE, no solo «por la falta de previsión en el Tratado de Roma de las implicaciones que la política fiscal tiene en el proceso de integración económica de la CEE, y por la inexistencia de una regulación orgánica y detallada de la problemática fiscal en la Comunidad». *Vid.* CASADO OLLERO, G. y RUFÍAN LIZANA, D. y SÁNCHEZ GALIANA, J.A. *Estudios sobre armonización fiscal y derecho presupuestario europeo*. Ediciones TAT, Granada, 1987, pág. 126.

⁷¹ El Derecho comunitario originario puede clasificarse en dos grandes grupos: en primer lugar, citar los artículos 9, 12, 13, 16 TCE que prohíben los derechos de efecto equivalente (definidos en la STJCE 1 de julio de 1969, C24-68 *Comisión contra la República italiana*) a los derechos de aduanas. Un segundo bloque constituido por los artículos 95, 96 y 97 regularían los problemas relativos a la igualdad de trato fiscal entre productos nacionales similares y la no discriminación fiscal en el ámbito de la imposición indirecta. Sobre el Derecho fiscal de los Tratados constitutivos, BURGIO, M. *Derecho fiscal europeo...* ob. cit., págs. 167 y ss; FALCÓN y TELLA, R. *Introducción al Derecho...* ob. cit., págs. 119 y ss.

⁷² Coherente con esta prescripción las medidas con el objetivo de paliar la doble imposición de dividendos que se ha erigido como el núcleo central de las preocupaciones comunitarias sobre la imposición de los beneficios empresariales. CAYÓN GALIARDO, A. y FALCÓN y TELLA, R., DE LA HUCHA CELADOR, F. *La Armonización Fiscal...* ob. cit., págs. 583 y ss.

to implican que no pueda plantearse ningún tipo de sanción o condena a cualquier tipo de inactividad por parte de los Estados ⁷³.

Sin embargo, las normas aprobadas no pueden atribuirse íntegramente a los trabajos realizados en los últimos años. De hecho, hace ya varias décadas se ha diseñado la armonización de cuestiones que son clave de bóveda para el correcto funcionamiento del mercado interior y la tributación de las operaciones de organización empresarial en el seno de la Unión ⁷⁴. La idea de neutralidad y libre competencia en el marco de un mercado interior sin obstáculos ni condicionantes para el movimiento de capitales e inversiones alumbra los distintos trabajos de estas primeras décadas de existencia de la Comunidad Europea ⁷⁵.

El primer gran hito podemos encontrarlo en el Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comisión de 1962 ⁷⁶, donde ya se baraja la posibilidad de armonizar la imposición directa y destaca que entre los distintos impuestos se eligiese el impuesto de sociedades para realizar un mayor número de programas de actuación, informes, propuestas de actos normativos. En dicho informe se define la armonización fiscal como las «medidas necesarias para establecer condiciones de tributación y gastos parecidos a los que existen en las economías unificadas». El **Informe Neumark** ⁷⁷ aborda los problemas que se plantearán en una futura aproximación o armonización de las legislaciones tributarias y los sistemas fiscales de los distintos Estados miembros. Con notable profusión expone un programa de armonización fiscal en sucesivas etapas cuyos objetivos se concatenan y dependen unos de otros para poder desarrollarse y completarse. Así, en una primera etapa podemos destacar las siguientes propuestas: armonización de la imposición sobre dividendos e intereses, el establecimiento de un convenio multilateral para evitar la doble imposición, la reforma de los impuestos sobre sociedades nacionales con el objetivo de adoptar un impuesto general de tipo único, incrementado para los beneficios no distribuidos, y, finalmente, la preparación de medidas para la generalización de un gravamen sintético global sobre la renta, homogeneizando las deducciones y reducciones personales.

⁷³ El Tratado vincula el problema de los impuestos directos a la importante cuestión de la doble imposición, aunque esta relación «se establece *soto voce* en uno de sus últimos artículos (art. 293) donde es, en cierto modo, una idea adicional y cautelosamente formulada en vista a la importancia del problema». LEHNER, M. «Limitation of the national power of taxation by the fundamental freedoms and non-discrimination clauses of the EC treaty». *EC Tax review*, núm. 1, 2000, pág 5.

⁷⁴ No podemos olvidar que el artículo 100 TCE contiene una cláusula de alcance general que autoriza a la aproximación de las disposiciones que tengan una incidencia directa en el establecimiento y funcionamiento del mercado común como claramente ocurre con las de carácter fiscal. Por otro lado, el artículo 235 establece una cláusula que permite la acción de las instituciones comunitarias cuando sea necesario realizar uno de los objetivos de la Comunidad para aquellos casos en que el Tratado no haya previsto poderes específicos de actuación.

⁷⁵ Destacando la equidad y la neutralidad como efectos económicos de la armonización fiscal, CORONA, J.F y VALERA, F. *La armonización fiscal...* ob. cit, págs. 130 y ss.

⁷⁶ Dirigido por Fritz NEUMARK fue creado el 5 de abril de 1960 por la Comisión con las siguientes funciones: examinar en qué medida las diferencias existentes en el sistema financiero de los Estados miembros podían impedir total o parcialmente la realización del mercado común que revista las características y condiciones de un mercado interno y, en segundo lugar, estudiar la forma de eliminar las disparidades que obstaculicen la formación y el funcionamiento de dicho mercado común.

⁷⁷ Supone una continuación del Informe Tinenberg de 1953 relativo a la incidencia de los distintos sistemas nacionales sobre el mercado común. Sus notas fundamentales quedan explicadas en CORONA, J.F y VALERA, F. *La armonización fiscal...* ob. cit., págs. 135 y ss.

En una segunda etapa la imposición directa se vería afectada por las siguientes actuaciones: la armonización de los impuestos sobre la renta y sociedades, la conclusión de un convenio multilateral para evitar la doble imposición o la armonización de los impuestos sobre sucesiones. La última fase se caracterizaría por la conclusión de las medidas que hubiesen quedado sin realizar o incompletas como la creación de un sistema de intercambio de información y datos entre los países miembros, el establecimiento de un sistema de compensación financiera entre países y, por último, la creación de un Tribunal especial de naturaleza comunitaria para la resolución de aquellos conflictos en los que los Estados implicados no lograsen ningún acuerdo.

Desde una perspectiva histórica, vemos que con el devenir de los años apenas se ha cumplido esta planificación que, con una formulación bastante abierta, debe entenderse como una declaración de intenciones. La complejidad de las medidas propuestas quedaba de manifiesto por la misma ausencia de un calendario para acometerlas. Aunque sería injusto pensar que la elaboración de este informe fue baladí ⁷⁸, la influencia de estas reflexiones, o actuaciones previstas, en cuanto al impuesto sobre sociedades goza de actualidad puesto que en el informe ya aparece una cuestión que envuelve persistentemente el contenido de nuestro trabajo y los más recientes documentos de la Comisión: ¿Cómo solucionar el reparto de la materia imponible entre las distintas jurisdicciones sin que esta circunstancia menoscabe o condicione las decisiones de inversión y los movimientos de capital? En este sentido se convierte en eje central la atención al trato fiscal que recibe la distribución de dividendos entre sociedades que residen en países distintos. En un hipotético calendario de reformas se prevé la armonización de las disposiciones relativas a la imposición en el Estado de la fuente sobre los dividendos que se transfieren a otros países. Por otro lado, se contempla como medida accesoria –posiblemente con el objetivo de aminorar los problemas que plantean las divergencias en los tipos de gravamen– la aplicación de tipos de gravamen diferentes a los beneficios empresariales dependiendo de que hayan sido distribuidos (gravados a tipo similar a la imposición sobre las personas físicas) o no distribuidos (gravados a tipo proporcional del 15%).

Lamentablemente las sugerencias del informe –que por la coyuntura socioeconómica del momento podríamos calificar de ambiciosas– no tuvieron excesiva trascendencia más allá de lo doctrinal. De manera más realista, el **Informe Deringer de 1963** ponía su énfasis en la imposición indirecta que, por lo tanto, auguraba la relegación a un segundo plano de todas las medidas e intervenciones en materia de tributación directa.

Sin embargo, al valorar globalmente dichas actuaciones podemos concluir que los efectos son ciertamente positivos pues generarán una actividad legislativa que cristalizará en una serie de propuestas que son el origen de las normas actualmente aprobadas en materia de imposición directa. Concretamente, podemos destacar las propuestas concernientes al régimen fiscal común aplicable a fusiones, escisiones y aportaciones de activos entre sociedades de Estados miembros diferentes, así como la relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales ubicadas en

⁷⁸ Es destacable la importancia y posterior influencia del Informe Neumark, pues como ponen de manifiesto MARTÍN QUERALT y MARTÍNEZ LAFUENTE el desarrollo de todas y cada una de las previsiones contenidas en el informe «conduciría, sin duda, al establecimiento de un sistema tributario uniforme y homogéneo». Queda claro que el objetivo es excesivamente pretencioso, aunque es cierto que el informe ha condicionado la evolución del impuesto sobre sociedades en los distintos Estados de la Unión. MARTÍN QUERALT, J.M. y MARTÍNEZ LAFUENTE, A. «La política fiscal europea», en AA.VV. (Dir. E. GARCÍA DE ENTERRÍA) *Tratado de Derecho comunitario europeo*, Tomo III, Civitas, Madrid, 1986, pág. 298.

Estados miembros diferentes ⁷⁹ o, finalmente, la propuesta relativa a la eliminación de las dobles imposiciones en caso de corrección de los beneficios entre empresas asociadas (procedimiento arbitral) ⁸⁰. Todas estas cuestiones se retomarán de nuevo en el **Informe Segré**, publicado en noviembre de 1966, donde se sostiene que la neutralidad de los sistemas fiscales es imprescindible para crear las condiciones propias de un mercado interior donde exista la libre circulación de capitales ⁸¹.

En febrero de 1967 la Comisión presenta al Consejo un *Programa de armonización*, donde esencialmente se abordan dos grupos de problemas relacionados con la neutralidad y la consecución de las condiciones óptimas para facilitar la inversión. Se examinan como objeto de preocupación los movimientos de capitales y también cuestiones relacionadas con la concentración de las empresas en los Estados miembros. Se enumeran una serie de objetivos económicos y sociales que se consideran necesarios: que los costes de producción y la rentabilidad de las inversiones de capital no estén condicionados por la fiscalidad (existiendo una competencia equilibrada entre los distintos países); en segundo lugar, que los movimientos de capital y la localización de las inversiones no estén condicionados por factores fiscales, sino por motivos sociales o económicos y, en tercer lugar, que se supriman los obstáculos fiscales al desarrollo y la reorganización de capitales.

La neutralidad y libre competencia marcan el diseño del último trabajo que cierra la década de los sesenta, el *Memorandum sobre la adecuación de la imposición directa para facilitar el desarrollo y la interpenetración de los mercados de capitales en la CEE* ⁸², cuyo texto insiste en el objetivo de la neutralidad fiscal traducida en una imposición directa que no obstaculice la inversión y no discrimine a los inversores en función del Estado de procedencia o su nacionalidad; prioridades que como hemos comprobado, gozan de una gran actualidad.

Otro informe de gran relevancia para el diseño de la fiscalidad directa en la Unión es el **Informe Van den Tempel** ⁸³, este documento presenta un doble interés: el análisis de las implicaciones internacionales del gravamen de los beneficios societarios y la búsqueda de nuevos métodos para atenuar la doble imposición.

Ciertamente ambicioso puesto que este elemento internacional excede la esfera comunitaria y sus objetivos superan las relaciones intracomunitarias por alcanzar a terceros países como ocurriría

⁷⁹ Sobre las Propuestas de enero de 1969 –COM (69) 5 final, publicado en DOCE C núm. 39, de 22 de marzo– y sus características hasta la aprobación de las Directivas en 1990, CORONA, J.F y VALERA, F. *La armonización fiscal...* ob. cit., págs. 163 y ss.

⁸⁰ Propuesta de 29 de noviembre de 1976, publicada en DOCE C núm. 301, de 21 de diciembre.

⁸¹ Informe Segré sobre el desarrollo de un mercado europeo de capitales *Le développement d'un marché européen des capitaux (Rapport d'un groupe d'experts constitué par la Commission de la CEE)*. Dos décadas después se aprueba la Directiva 88/361/CEE, de 24 de junio, que establece de manera completa e incondicional, la libre circulación de los movimientos de capitales en el espacio financiero europeo.

⁸² Mesure d'aménagement en matière d'impôts directs en vue de faciliter le développement et l'interpénétration des marchés de capitaux dans la CEE (Memorandum de la Commission au Conseil) Documento COM (69) 201, de 5 de marzo de 1969. Paralelamente el Informe Werner publicado en 1970 propone, entre otras medidas, la necesidad de armonizar la estructura del impuesto sobre sociedades. Más extensamente, Vid. CALLE SAIZ, R. *Política fiscal y ...* ob. cit., págs. 7 y ss.

⁸³ La Comisión, reunida bajo la dirección del profesor VAN DEN TEMPEL, realiza un examen económico sobre la conjunción y efectos financieros o sociales de los distintos métodos que los ordenamientos incorporan para hacer frente a la doble imposición de los dividendos societarios. Sus objetivos quedan explicados por BURGIO, M. *Derecho fiscal europeo...* ob. cit., págs. 167 y ss.

en la distribución de dividendos a sociedades que no tienen la condición de residentes en la Comunidad. A partir de esta circunstancia el informe llega a unos resultados interesantes ya que propone un nuevo sistema de gravamen sobre los beneficios empresariales independientemente del ámbito en el que se hayan generado y de las implicaciones que representa ese elemento territorial considerado de manera extensiva o global ⁸⁴. El sistema propuesto por VAN DEN TEMPLE se desmarca del sistema de imputación, preferido por la Comisión, por su sencillez y neutralidad como solución a los problemas de coordinación de los sistemas de los impuestos sobre sociedades en los distintos países. Buena prueba de ello es la elección de esta opción por países como Holanda o Luxemburgo que tradicionalmente sirven de Estado de residencia a gran número de sociedades multinacionales y *holding*.

Ya en esta primera década se establecen las primeras pautas del posterior desarrollo que experimentará la posterior armonización de la imposición directa. El retroceso en esta materia se manifiesta en la actual vigencia de algunos de estos proyectos desde entonces, si bien es cierto que algunos se encuentran en una fase avanzada de estudio.

Desde 1975 hasta mediados de los ochenta se producen importantes avances en la intención de armonizar la tributación empresarial. En esta dirección, el 1 agosto de 1975 se plantea la armonización de las retenciones en el Estado de la residencia sobre los dividendos distribuidos en el extranjero y también, la aproximación de los tipos impositivos que deberían establecerse dentro de unos límites de diez puntos como máximo ⁸⁵.

La intención de esta propuesta es la de introducir un sistema de integración de los impuestos sobre la renta personal y sobre sociedades acudiendo a un sistema de imputación parcial donde se establece un crédito proporcional al impuesto sobre la renta personal que ha gravado los dividendos previamente gravados por el impuesto sobre sociedades.

La solución que se articula tendría un carácter bífrente, el establecimiento de un tipo único aplicable a los beneficios (distribuidos o retenidos) que oscilaría entre el 45 y el 55 por 100 y, simultáneamente, el establecimiento de una retención en la fuente sobre los dividendos del 25 por 100 que actuaría como ingreso a cuenta que se imputaría con posterioridad a la deuda tributaria producto del impuesto personal ⁸⁶. El Estado de residencia, donde el beneficiario es sujeto pasivo por el impuesto sobre sociedades o renta, tiene la obligación de concederle un crédito por el importe de los tipos antes indicados del dividendo bruto, que según el artículo 8 está compuesto por el dividendo neto más el importe del impuesto sobre sociedades satisfecho por la sociedad distribuidora por ese dividendo

⁸⁴ El modelo que se propugna distingue entre beneficio obtenido y distribuido para establecer un gravamen autónomo del beneficio total frente al que debería soportar la proporción de este que las sociedades distribuyan entre sus accionistas. La trascendencia de esta propuesta se manifiesta en las facilidades que presenta en el tratamiento de las relaciones societarias internacionales ya que permite salvaguardar la neutralidad y tratar por igual las inversiones realizadas en territorio nacional o extranjero.

⁸⁵ Basada en el Informe Burke, nos referimos a la Propuesta de Directiva de armonización de los sistemas del impuesto sobre sociedades y de retención en origen, con fecha 1 de agosto y publicada en el JOCE C 253/2, de 5 de noviembre. Esta propuesta que recibió el informe favorable del Comité Económico y Social fue bloqueada por el Parlamento en 1979 y 1987 siendo definitivamente retirada en 1990. A pesar de esta circunstancia ha sido calificada como un hito importante por ALBI IBÁÑEZ, E y RUBIO GUERRERO, J.J. «Balance y perspectivas...» ob. cit., pág. 24.

⁸⁶ Analizando esta medida sobre el tipo de gravamen, DE LA LLAVE DE LARRA, J. *El sistema fiscal europeo*, Política comunitaria europea, Trivium Editorial, 1986, págs. 218 y ss.

neto⁸⁷. Este crédito da derecho a la devolución de la diferencia entre su importe y la cuota del impuesto personal a satisfacer. Se presenta de este modo una *fórmula de integración parcial* de los impuestos sobre la renta de las personas físicas y jurídicas basada en un sistema de imputación con crédito fiscal que se apartaría de las recomendaciones del Informe Van den Temple.

La dificultad más notable de este proyecto radica en el coste presupuestario que representa al Estado de la fuente la obligación de tener que sufragar la compensación financiera entre Estados que implica este sistema de deducción armonizada.

Sin embargo, este problema no es tenido en cuenta por el Parlamento que a la hora de responder a las consultas planteadas por la Comisión no emitió ninguna opinión justificando su postura en la insuficiencia de la armonización de los tipos y las deducciones aplicables. Se afirma que para salvaguardar la neutralidad fiscal es necesaria la adopción de medidas comunes respecto a las disposiciones relativas a la determinación de la renta o base a gravar. El proyecto quedó paralizado por la prioridad que el Parlamento otorga a la armonización de la base antes que a la armonización del sistema de imposición. Sin embargo, no estamos ante medidas alternativas e incompatibles, sino más bien todo lo contrario ya que la distorsión que provocan los distintos sistemas de imposición sobre el beneficio empresarial y los dividendos constituye el principal obstáculo a la libre circulación.

En ese contexto de vicisitudes y ausencia de medidas efectivas, la pasividad del Parlamento se convirtió en el punto de partida de una fase de paralización de los trabajos comunitarios en esta materia que, aunque complejos y lentos, se habían realizado de manera constante. Esta propuesta fue expresamente retirada en 1990⁸⁸ como expresión de una nueva estrategia frente a los programas de armonización global en los que la propuesta se incluía. Sin embargo, esta circunstancia, junto a la superación de la propuesta por la propia evolución de los sistemas nacionales, no puede llevar a una valoración estéril de esta iniciativa cuya influencia quedó manifiesta en la adopción por la mayoría de los Estados del sistema de imputación parcial así como en la generalización de la instauración de métodos de retención en la fuente.

Aunque esa aproximación de las legislaciones nacionales no puede entenderse como una verdadera armonización fiscal, sí resalta la progresiva penetración de estas iniciativas comunitarias en los ordenamientos nacionales.

La importancia de la propuesta de 1975 se plasma en el interés y esfuerzos que la Comisión desarrollaría respecto a la armonización de las bases imponibles entre los que el **Informe Burke de 1980** es uno de sus más claros exponentes⁸⁹. Fundamentado sobre el carácter instrumental de la armonización (entendida como un mecanismo para la consecución del mercado común donde la libre circulación de personas, bienes, servicios y capitales esté garantizada y se desarrolle en un marco de efectiva libre competencia) responde a la necesidad de garantizar la libre competencia, condicionada

⁸⁷ Al respecto puede verse ABRIL ABADÍN, E. «La armonización del impuesto de sociedades en la Comunidad Económica Europea» en AA.VV. *XVIII Semana de estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, págs. 423 y ss.

⁸⁸ Comunicación al Parlamento y al Consejo SEC (90) 601 final, págs. 10 y ss.

⁸⁹ Este informe tiene como objetivo primordial superar todos los obstáculos que se oponen a la consecución de la verdadera integración económica. El impulso a la armonización viene reforzado por la observación de que junto a la consecución de un mercado interno, fruto de la consolidación de la libre circulación de personas, capitales y mercancías, se precisa la consecución de políticas comunes, sobre todo en el ámbito económico.

por las distintas normas de determinación de la base imponible y la concesión de incentivos fiscales. Este trabajo pone de manifiesto la «necesidad de llegar a una base normal del impuesto, aproximando las reglas aplicables normalmente a amortizaciones, valoración de activos fijos e inventarios, variaciones patrimoniales y compensación de pérdidas». Por lo tanto, en el ámbito de la armonización de la tributación de los beneficios empresariales, este informe representa el afianzamiento de las tendencias armonizadoras de la base imponible en el impuesto sobre sociedades ⁹⁰.

Sus propuestas asumen la difícil cesión de poder tributario por parte de los Estados, las dificultades para la armonización de los sistemas fiscales y las particularidades propias de cada uno de ellos. La estrategia prevista considera como prioritaria la armonización de la estructura del impuesto y la determinación de las bases imponibles, postergando cualquier intervención sobre los tipos impositivos que puede tener mayor trascendencia en cuestiones internas de política presupuestaria o económica.

El informe propone la coordinación de las políticas económicas, monetarias y otras políticas comunes como fundamento de la imposición directa, siendo la armonización el resultado de la integración económica que facilitará la eliminación de las desigualdades existentes. Para ello el informe se sustenta sobre tres premisas que condicionan los trabajos posteriores de naturaleza comunitaria: el carácter superfluo de un calendario previo de intervenciones cuando estas dependen de la impredecible evolución de los avances en materia económica y monetaria. En segundo lugar, se pone de manifiesto que la pretendida armonización fiscal está muy alejada de la aproximación de las legislaciones que se ha ido desarrollando. Finalmente, se establece como justificación a la armonización fiscal su vinculación a los objetivos perseguidos por la Comunidad.

El rigor de este informe queda patente cuando destaca la disparidad normativa en la determinación del beneficio a gravar y, por lo tanto, se pronuncia a favor de una base imponible común en todos los países miembros. Esta línea de trabajo es la que actualmente se ha adoptado como prioritaria, resultando llamativo que tres décadas atrás ya se prestase atención a la competencia fiscal entre Estados u otros efectos derivados de la configuración de las bases imponibles ⁹¹.

Las previsiones del Informe Burke fueron ratificadas en 1984 cuando se presentó la propuesta de directiva relativa a la armonización de las legislaciones de los Estados miembros *en materia de régimen fiscal de compensación de pérdidas de las empresas* ⁹². Esta medida no podía encuadrarse dentro de una política de armonización global previa de las normas reguladoras de la base imponible, sino más bien como una armonización espontánea que tuvo importantes efectos en las legislaciones nacionales que ampliaron sus regímenes de compensación de pérdidas.

⁹⁰ Sobre las preocupaciones que llevan a la Comisión a responder a las recomendaciones del previo Informe Van den Temple, CORONA, J.F y VALERA, F. *La armonización fiscal...* ob. cit., págs. 134 y ss.

⁹¹ Subraya que las medidas a adoptar deben centrarse en las amortizaciones, el tratamiento de las ganancias y pérdidas patrimoniales, la valoración de los activos y pasivos empresariales, y, finalmente, los regímenes relativos a la dotación de reservas y provisiones.

⁹² Publicada en el JOCE núm. C 253, de 20 de septiembre. Esta propuesta fue modificada un año después (JOCE núm. 170 de 9 de julio de 1985). Se contempla la compensación de las pérdidas verificadas en los dos ejercicios anteriores (en la modificación se amplían a tres) sin límite temporal y en orden cronológico. Esta propuesta quedaba condicionada a no poder afectar a los intereses y recursos fiscales de los Estados y de evitar fraudes. Sin embargo, el balance de esta etapa se ha calificado de pobre debido a un conjunto de causas que sistematiza CARBAJO VASCO, D. «La armonización fiscal de la imposición directa en la comunidad económica europea», *Cuadernos de actualidad de Hacienda Pública Española*, núm. 5, 1991, pág. 135.

El Libro Blanco sobre el perfeccionamiento del mercado interior va más allá de las cuestiones puramente tributarias⁹³. El documento no ofrece ninguna novedad a los pasos ya iniciados, si bien cabe destacar el capítulo relativo a la cooperación industrial donde se hace eco de la imposición empresarial. Como cauces adecuados a la nueva organización y estrategia empresarial se toman en consideración la formación de grupos societarios, las fusiones y otras participaciones empresariales. El Libro Blanco ya apunta la necesidad de publicar otro documento relativo a la fiscalidad de este tipo de operaciones así como determinar el calendario definitivo para el desarrollo de las medidas anunciadas respecto al régimen fiscal de las relaciones entre matrices y filiales, fusiones, canje de activos y también respecto a las medidas para eliminar la doble imposición de sociedades asociadas. La eficacia de este documento no pasó de lo meramente programático debido a la simultaneidad de su elaboración con la preparación y aprobación del Acta Única con lo que, ni tan siquiera, las propuestas recopiladoras del Libro fueron materializadas. Sin embargo el Libro fue el precedente al Reglamento 2137/1985⁹⁴, relativo al establecimiento de una agrupación europea de interés económico, que junto a la Directiva 77/799/CEE, de 19 de diciembre, sobre asistencia mutua, afectan a los impuestos directos⁹⁵.

Esta primera etapa concluye con el primer proyecto de *propuesta de directiva de armonización de las normas sobre determinación del beneficio imponible*⁹⁶. La idea de que las normas pueden influir en las cargas empresariales y afectar al libre establecimiento conducen a la supresión de incentivos que puedan generar desigualdades y se aboga por una base «transparente». De este modo, el proyecto contempla reglas relativas a amortización, reinversión de incrementos patrimoniales derivados de la enajenación de activos, actualización de valores, provisiones o gastos deducibles⁹⁷. Sin embargo, uno de los grandes problemas a la armonización de las bases imponibles –actualmente sin resolver a pesar de los avances en la armonización contable⁹⁸– parte de la falta de uniformidad en los criterios contables que utilizan los distintos países a la hora de determinar el beneficio a efectos mercantiles, así como las diferencias entre la contabilidad fiscal y mercantil que son relevantes en países como Reino Unido, Holanda o Dinamarca⁹⁹.

⁹³ Documento COM (85) 310 fin, de 14 de junio.

⁹⁴ Con fecha de 25 de julio y publicado en el JOCE núm. L 199, de 31 de julio.

⁹⁵ JOCE sección L, núm. 336 de 27 de diciembre, de 1977. Sobre su desarrollo normativo posterior y el intercambio de información como mecanismo de asistencia entre Estados miembros, CALVO VÉRGEZ, J. «El intercambio de información fiscal en el ámbito del Derecho internacional tributario: algunas consideraciones», *Nueva Fiscalidad*, núm. 10, noviembre, 2003, págs. 76 y ss.

⁹⁶ Documento que no fue publicado de manera oficial y al que se refiere ROZAS VALDÉS, J.A. «Armonización de la base imponible de los impuestos sobre beneficios societarios en la CEE», *Impuestos*, Tomo I, 1989, págs. 927 y ss.

⁹⁷ Entre las medidas que la propuesta incorpora se asume la necesidad de identidad de las amortizaciones contables y fiscales, la admisión de diversos métodos para la valoración de existencias o la interdicción de tratamientos diferenciales para las ganancias a largo plazo, así como la exención de la reinversión de plusvalías derivadas de la enajenación de elementos del inmovilizado material ROZAS VALDÉS, J.A. «Armonización de la...» ob. cit., págs. 927 y ss.

⁹⁸ Sobre el proceso de armonización y la adopción de las normas internacionales de información financiera pueden consultarse entre otros, AA.VV. «Monográfico. Contabilidad y Unión Europea», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 259-260, 2006, NAVARRO FAURE, A. «La armonización contable en el seno de la Unión Europea. Consecuencias tributarias de las normas internacionales de contabilidad», *Impuestos*, tomo I, 2003; TUA PEREDA, J. «La Unión Europea acepta las normas internacionales de contabilidad», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 206, marzo, 2002.

⁹⁹ Un estudio comparado de las normativas contables y las relaciones entre fiscalidad y contabilidad en los distintos Estados de la Unión puede consultarse en FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, E. «La armonización contable y fiscal del impuesto sobre sociedades dentro de la Unión Europea», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 215, diciembre, 2002, págs. 109 y ss.

Podríamos concluir este apartado destacando la importancia, e incluso vigencia actual, de los estudios y propuestas impulsadas durante esta época, a pesar de que la directiva sobre intercambio de información sea la única disposición comunitaria vigente en el ámbito de la imposición directa hasta 1990.

B) El primer impulso para la fiscalidad empresarial. La década de los noventa.

La importancia de la década de los noventa es, sin lugar a dudas, crucial. A mediados de la década de los noventa, indicaba el profesor VANISTENDAEL que, como resultado de los esfuerzos y desarrollos normativos realizados, se estaba instaurando en el ámbito comunitario un *verdadero nuevo orden tributario*. Este fenómeno habría emergido del campo de la imposición sobre la renta y, más particularmente, en el área de la imposición sobre el beneficio empresarial ¹⁰⁰. Aunque posiblemente la coyuntura política y legislativa del momento no permitía avanzar según lo propuesto ¹⁰¹, se producen unos precedentes francamente decisivos. En 1990 se aprueban los primeros, y prácticamente únicos, instrumentos comunitarios que hasta hoy han intentado eliminar la competencia fiscal perniciosa entre Estados y regular las relaciones entre las distintas sociedades que pertenezcan a los Estados miembros ¹⁰². Estas normas tienen como criterio orientador la neutralidad, pues pretenden no tener efectos en las decisiones empresariales y ser neutrales en las operaciones de reestructuración empresarial con el objetivo de preservar la libertad de mercado.

Por otro lado, el informe elaborado por el grupo de expertos dirigidos por Ono RUDING profundiza en la idea de establecer un régimen único para la tributación de las empresas que realizan su actividad en el territorio de varios países de la Unión Europea ¹⁰³.

La amplia atención prestada por la doctrina a las medidas aprobadas durante este período nos obliga a sistematizar aquellas ideas que consideramos más relevantes y evitar reiteraciones innecesarias.

No podemos olvidar el carácter de mínimos que tienen estas normas, siendo un claro ejemplo que no se establezca una regulación completa de las figuras de fusión y escisión, aunque en el caso de la fusión pretende superar un mero intento de coordinación legislativo al imponer la introducción de esta figura en todos los Estados miembros mediante una serie de preceptos de carácter mínimo.

¹⁰⁰ En opinión de VANISTENDAEL, F. «The limits to the new community tax order», *Common market law review*, vol. 31, núm. 2, 1994, pág. 294.

¹⁰¹ Sobre la insuficiencia de la Directiva matriz-filial y cambios propuestos por el Comité Ruding MALHERBE apunta que «hacia falta reconocer que en 1997 que los tiempos todavía no estaban lo suficientemente maduros para estas modificaciones». Vid. MALHERBE, J. «La armonización positiva...» ob. cit., pág. 12.

¹⁰² Las Directivas 90/434/CEE, 90/435/CEE y el Convenio 90/436/CEE, que se publicaron en el DOCE sección L núm. 225, de 20 de agosto de 1990, son fruto del paquete de medidas en materia de imposición directa que se aprobaron unos meses antes y que por la celeridad en su aprobación se presentan como la asunción de los proyectos que anteriormente habían gestado un marco para una futura armonización de la tributación empresarial. Un análisis de su articulado puede encontrarse en AFSCHRIFT, T. «Las directivas de armonización de los impuestos directos y sus medidas antielusión fiscal». *Noticias de la Unión Europea*, núm. 208, mayo, 2002, págs. 9 y ss.

¹⁰³ Sobre el interés de la Comisión por esta cuestión, Vid. DEVEREUX, M. «The impact of taxation on international business: evidence from the Ruding Committee survey». *EC Tax review*, núm. 2, 1992.

De este modo, la directiva obliga a los Estados a organizar los dos tipos de fusión que contempla, por absorción y por constitución, según los requisitos que prevé dicha norma.

Ni la normativa tributaria ni la mercantil abordan uno de los objetivos que restan pendientes tras la aprobación del paquete de directivas: la regulación de las operaciones de reestructuración empresarial que afecten a empresas de distintos países. La respuesta de los ordenamientos a las operaciones de fusión internacionales se presenta como notoriamente incompleta y con cuestiones sin resolver, tanto en el ámbito del Derecho de sociedades como, sobre todo, en el tributario. Nos encontramos ante una importante carencia legislativa ya que esa perspectiva interna de la operación de fusión se ve actualmente desbordada por las prácticas, más que frecuentes, de fusión transnacional en las que participan sociedades sometidas a distintas legislaciones nacionales ¹⁰⁴.

Dificultades y lagunas que tampoco se resuelven en un marco más delimitado como puede ser la Unión Europea. Estas operaciones, que quedan al margen de la Tercera Directiva y se regulan en la Directiva 2005/56/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de octubre de 2005, relativa a las fusiones transfronterizas de las sociedades de capital (Diario Oficial L 310 de 25.11.2005) ¹⁰⁵.

La consecuencia directa de que en el ámbito de la Unión Europea no exista un régimen fiscal de fusiones transfronterizas es que esta situación ha conducido a la búsqueda de vías alternativas de cooperación y agrupación de empresas de los distintos Estados miembros. Tal vez sea ese el contexto que nos permita comprender mejor la existencia de otras formas de agrupación empresarial como puedan ser los grupos comunitarios o las agrupaciones europeas de interés económico.

La normativa aprobada a principios de los noventa no paraliza la firme necesidad de elaborar una nueva estrategia para la convergencia de los impuestos sobre sociedades existentes en los distintos países miembros. Todas las medidas posteriores al paquete de directivas tienen como punto de referencia el Informe Ruding publicado en 1992 que, a pesar de sus relevantes conclusiones, tuvo poca eficacia práctica ¹⁰⁶.

Esta etapa consta de un segundo período que se inicia a partir del Consejo Informal del ECOFIN celebrado en Mondorf-les Bains los días 13 y 14 de septiembre de 1997. Destaca especialmente el compromiso político que adoptó el Consejo y se documentó en el conocido *Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas* ¹⁰⁷. La importancia de este texto, que establece parámetros de

¹⁰⁴ El artículo primero de la Sexta Directiva y el artículo dos de la Tercera Directiva se refieren a las sociedades que se entienden en términos de las directivas «afectadas por las legislaciones nacionales».

¹⁰⁵ Hasta su aprobación se regulan en la *propuesta de décima directiva sobre fusión de sociedades anónimas afectadas por las legislaciones de Estados miembros diferentes, («fusión transfronteriza»)*. Vid. DOCE C 23, de 25 de enero de 1985. La propuesta de directiva, que se sustenta en exceso sobre la Tercera Directiva (art. 2) y los dos tipos de fusión citados, no parece la solución adecuada puesto que se exige la uniformidad de las distintas legislaciones al regirse la sociedad creada por el ordenamiento del país de constitución o de la sociedad absorbente.

¹⁰⁶ El análisis de base que dio lugar a este informe sigue teniendo vigencia en su mayor parte. A pesar de sus valiosos resultados se han producido pocos avances en material de tributación de las empresas. Vid. BOVENBERG, A.L., CNOSSEN, S., VANISTENDAELE, F. y WESTERBURGEN, J. *Harmonization of company taxation in the European Community (some comments on the Ruding Committee Report)*. Kluwert-EFS, Deventer, 1992.

¹⁰⁷ Para un estudio más extenso del contenido de este documento y sus efectos, Vid. RUIBAL PEREIRA, L.M. «La compatibilidad de...» ob. cit., págs. 207 y ss. En la doctrina internacional, MORS, M. «Tax competition in Europe-An EU perspective», en en AA.VV. (ed. W. SCHÖN). *Tax competition in Europe*, EATLP, IBFD, Amsterdam, 2003, págs. 139 y ss.

evaluación para detectar aquellas medidas fiscales que pueden considerarse como potencialmente perniciosas, ha sido plenamente estudiada por la doctrina ¹⁰⁸. Este Código se completaba con el mandato enviado por el Consejo a la Comisión con el objetivo de elaborar un estudio sobre la imposición de sociedades en el mercado único. De este modo se puede determinar qué medidas deben acordarse para mejorar la adaptación del impuesto al nuevo entorno económico y alcanzar un mercado interno más eficiente donde los obstáculos fiscales sean eliminados ¹⁰⁹.

Los trabajos del Grupo encargado de elaborar el Informe Primarolo (corolario del Código de 1997) distinguen una serie de medidas fiscales que pueden ser perniciosas y que sistemáticamente se agrupan por materias: a) Servicios financieros, financiación de grupos y pago de cánones, b) Seguro, reaseguro y seguro de cautivas, c) Servicios intragrupo, d) Sociedades holding; e) Sociedades exentas y sociedades *offshore*; f) Medidas diversas ¹¹⁰.

Las medidas fiscales potencialmente perniciosas pueden contenerse en normas de rango legal, reglamentario o incluso en prácticas administrativas realizadas por órganos de los distintos países. Todas ellas se establecen en muchas ocasiones con la intención de conseguir un nivel impositivo inferior al que es generalmente propio de ese determinado país, tanto para la imposición directa como la indirecta ¹¹¹. La realidad demuestra que la tributación empresarial no escapa a este tipo de acciones, pues frecuentemente ha sido y es utilizada por los distintos Estados no solo con fines puramente recaudatorios, sino también como medio para atraer inversiones y el establecimiento de actividades empresariales hacia su territorio ¹¹².

En esta línea, los esfuerzos se han dirigido a identificar aquellas actividades de servicio o prestaciones financieras que tienen como única intención minimizar el impacto de las cargas fiscales y que, en la práctica, se han traducido en el establecimiento de regímenes tributarios especiales que se

¹⁰⁸ Estudiado desde la perspectiva nacional, puede encontrarse una importante relación bibliográfica en los estudios preliminares y los informes nacionales publicados en AA.VV. (ed. W. SCHÖN). *Tax competition in Europe*, EATLP, IBFD, Amsterdam, 2003.

¹⁰⁹ Medidas que se presentaron en la comunicación de la Comisión de 23 de octubre de 2001 y que inaugura una nueva etapa en la búsqueda de coordinación fiscal según explicaremos en el siguiente apartado relativo a las actuaciones recientes llevadas a cabo por la Comisión.

¹¹⁰ El análisis se completa con una mención especial a los territorios asociados o dependientes. Respecto a cada uno de estos grupos se realiza una configuración de sus notas principales y una evaluación para determinar cuándo las medidas previstas en cada uno de estos grupos debe considerarse como perniciosas. Pueden verse resumidas en RUIBAL PEREIRA, L. «La fiscalidad de las empresas en la Unión Europea. La necesidad de una cierta coordinación de la imposición sobre sociedades y la lucha contra la competencia fiscal», *Quincena fiscal*, núm. 19, octubre, 2002, págs. 48 y ss. También las describen MALHERBE, J. y PARDO, Y. «Competencia fiscal perjudicial y paraísos fiscales». *Quincena fiscal*, núm. 5, marzo, 2001, págs. 15 y ss.

¹¹¹ Por medidas perniciosas debemos entender aquellas que influyen o pueden influir de «manera significativa» sobre la presión fiscal provocando un nivel impositivo efectivo «considerablemente inferior». Respecto a la utilización de esta terminología, BOKOBO concluye que estamos ante términos indeterminados que deberán concretarse al caso y que demuestran la voluntad de conseguir una «aproximación» tributaria frente a un objetivo más ambicioso de «estandarización». *Vid.* BOKOBO MOICHE, S. «Código de conducta fiscal en el ámbito de las empresas: la armonización de la imposición directa en la Unión Europea». *Crónica Tributaria*, núm. 93, 2000, pág. 45.

¹¹² Como circunstancias que permiten determinar la existencia de una competencia fiscal perniciosa podemos citar, entre otras: a) La existencia de ventajas exclusivas para no residentes o respecto a operaciones con no residentes, b) Las ventajas que quedan aisladas de la economía nacional y que no afectarían a la base fiscal nacional, c) El otorgamiento de ventajas incluso sin que exista una actividad real o destacada presencia económica en el Estado que las ofrece o, finalmente, d) Medidas fiscales que carecen de transparencia.

han generalizado bajo denominaciones como «centros de coordinación», «zonas financieras *off-shore*», «centros de servicios internacionales» o «sucursales financieras»¹¹³.

El Código de Conducta de 1997, que no genera obligaciones vinculantes, propone un doble compromiso que sirva a los Estados para afrontar este fenómeno; asumir la responsabilidad de no establecer nuevas medidas perjudiciales (*standstill*) y, simultáneamente, dismantelar las medidas fiscales consideradas perjudiciales (*rollback*). De este modo, se combate la habitual reacción de los Estados ante la competencia fiscal perjudicial que genera una espiral de medidas similares con el objetivo de combatir la *deslocalización* de inversiones y rentas a favor de un tercer Estado¹¹⁴.

En definitiva, incluso el Estado que manipula su ordenamiento tributario para atraer inversiones terminará por contrarrestar las medidas de este tipo que, a continuación, desarrollen otros Estados como respuesta a las novedades introducidas por aquel. Aunque también pueden articular medidas en sentido contrario para contrarrestar los efectos de legislaciones excesivamente laxas. Entre ellas se han generalizado las siguientes: aprobación de reglas que permitan gravar todos los beneficios obtenidos por filiales o establecimientos en paraísos fiscales o regímenes privilegiados con un único *animus fraudulentis*; en segundo lugar, la previsión de cláusulas antiabuso (*ad hoc* o previstas en los Tratados) que restrinjan la obtención de determinadas ventajas en función de las características del beneficiario y, finalmente, firmar convenios o establecer disposiciones que permitan una eficiente captación de información tributaria junto a un efectivo intercambio de información con el objetivo de controlar y cuantificar la obtención de rentas gravables por un residente en el extranjero.

La competencia fiscal perniciosa se traduce generalmente en una reducción de los ingresos tributarios que dificultaría el cumplimiento de las políticas presupuestarias y financieras¹¹⁵, habiéndose demostrado su especial incidencia en las rentas que presentan una mayor movilidad¹¹⁶.

¹¹³ A todas ellas se refiere en Informe Primarolo que llegó a reconocer 66 medidas que favorecían la competencia desleal en el ámbito de la tributación empresarial. Es significativo la mención de los nueve regímenes ventajosos en Holanda, cuatro en Bélgica y, especialmente, los veintiuno en los territorios asociados y dependientes de Londres y Amsterdam. Un examen sobre el futuro de estos centros financieros puede verse en MALHERBE, J. «Harmful tax competition and the future of financial centres in the European Union» en AA.VV. *International and comparative taxation (Essays in honour of Klaus Vogel)*, Kluwer law international, 2002, págs. 111 y ss.

¹¹⁴ La introducción en los ordenamientos estatales de determinadas ventajas no debe entenderse como una práctica que siempre se calificará como competencia fiscal perniciosa. En muchas ocasiones, estas medidas recibirán una calificación favorable y no serán condenadas por parte de la Comisión, aunque materialmente ofrezcan ciertas ventajas. Estas medidas entrarían dentro de las posibilidades de planificación fiscal aceptadas y respaldadas por los poderes comunitarios. Sobre el peligro que pueden suponer otro tipo de medidas ajenas a los principios comunitarios, MERKERT, H. «Umsetzung vom EG-Richtlinien und Anpassung beim Standortwettbewerb», en AA.VV. (dir. D. BIRK y D. EHLERS). *Rechtsfragen des europäischen Steuer-, Aussenwirtschafts- und Zollrechts*, Otto Schmidt, Köln, 1995, pág. 50.

¹¹⁵ Véanse los acuerdos y recomendaciones relativas a las orientaciones generales de política económica y fiscal realizadas en el Consejo Europeo de Santa María de Feira, celebrado en junio de 2000 en Portugal.

¹¹⁶ La libre circulación de capitales ha supuesto que «el mundo vive inmerso en un proceso de competencia fiscal entre Estados que luchan por atraer a su territorio el ahorro de terceros. Esta competencia ha condicionado y explica por sí misma buena parte de las medidas tomadas con relación a la fiscalidad del ahorro, en particular si se trata de no residentes (...) como consecuencia de la competencia desencadenada con el tratamiento anteriormente mencionado, los ingresos procedentes del capital resultan cada vez más difíciles de gravar por el riesgo de su *deslocalización*». *Vid. Informe de la Comisión para la reforma del IRPF*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1998, pág. 38. Esta Comisión fue creada por Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda, de 19 de febrero de 1997. En el año 2002 una nueva Comisión (creada por Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda, de 28 de enero) elaboró un segundo Informe (publicado

Los Estados, haciendo uso de la soberanía fiscal que el artículo 58 (*ex. 73 D*) TCE les confiere, han utilizado su autonomía normativa para conceder o suprimir beneficios fiscales a las inversiones que se realicen en su territorio o a quienes opten por tener su residencia en el mismo ¹¹⁷. Estas políticas fiscales pueden tener efectos nocivos en la presión fiscal de los residentes ya que la posible pérdida recaudatoria derivada de la competencia fiscal –en el caso de que no se obtengan suficientes capitales de procedencia extranjera– implicará como contrapartida un excesivo gravamen de las rentas que difícilmente pueden escapar del poder tributario de un Estado, como las derivadas del trabajo o las rentas inmobiliarias.

Acogemos favorablemente que la tributación transfronteriza de determinadas rentas, operaciones o sujetos se someta a una serie de reglas comunes o básicas que hayan sido aceptadas por los distintos países a través de un acuerdo mayoritario. La adopción de unos criterios estándar minoraría las diferencias entre los sistemas fiscales evitando las residencias de conveniencia o estructuras empresariales excesivamente artificiosas creadas con la única finalidad de reducir o evitar las cargas tributarias. Un consenso en este sentido conllevaría una situación donde los operadores económicos sitúen sus intereses en el país más adecuado a sus expectativas sin tener en cuenta las diferencias de trato fiscal que tampoco podrán erradicarse totalmente.

La búsqueda de un grado mínimo de coordinación (se considera más factible y viable acudir a la acción coordinadora que a la armonizadora) se convierte en imprescindible si se quiere frenar una competencia fiscal perjudicial cuyo efecto constante es erosionar seriamente las bases imponibles de los impuestos personales en la mayoría de Estados miembros.

Las soluciones acordadas para atajar la competencia fiscal entre Estados suelen tener un carácter unilateral. Sin embargo, a pesar de que son medidas internas, presentan la peculiaridad de que se han gestado en el seno de organizaciones internacionales, como la OCDE ¹¹⁸ o la Unión Europea, fruto de un consenso entre los Estados miembros, materializado a partir del Derecho nacional y no al amparo de la normativa comunitaria.

La estrategia en el marco de la Unión Europea para acabar con los obstáculos que afectan a empresas y operadores económicos ¹¹⁹ contempla medidas divergentes y heterogéneas. Con carác-

el 3 de abril de 2002 por el IEF) con ocasión de la anunciada reforma del IRPF acometida en el año 2002 (Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos de Sociedades y sobre la Renta de No Residentes).

¹¹⁷ Según este precepto, «lo dispuesto en el artículo 56 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a: a) aplicar las disposiciones pertinentes de su derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital; b) adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal (...)». Esta autonomía ha generado situaciones que en muchas ocasiones han producido discriminaciones contrarias al Tratado y que han sido posteriormente examinadas y corregidas por el TJCE. Entre otras, Sentencia de 15 de mayo de 1997 (caso C-250/95); Sentencia de 27 de junio de 1996 (caso ASSCHER C-107/94); Sentencia 24 de febrero de 1995 (caso SCHUMAKER C-279/93); Sentencia de 28 de enero de 1992 (caso BACHMANN C- 204/90).

¹¹⁸ Debe tenerse presente el Informe de 6 de abril de 1998 «Competencia fiscal perjudicial: un problema mundial». Respecto a las similitudes y diferencias sobre a los métodos de trabajo adoptados por la Unión Europea y la OCDE para combatir este problema puede consultarse MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A. «Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: semejanzas y diferencias». *Documentación IEF*, núm. 4, 2001, págs. 5 y ss.

¹¹⁹ Desde nuestra opinión, la oferta de tratos fiscales favorables termina perjudicando no solo el funcionamiento del mercado interior, sino también a todos los agentes económicos. Los Estados, en ese afán de proteger su soberanía fiscal nacio-

ter prioritario, la fijación de cuáles son perjudiciales y atentan contra el principio de neutralidad en el ámbito de la Unión Europea. A partir de esta primera intervención, las opciones han consistido en elaborar normas comunes en determinados sectores a modo de *Códigos de Conducta*. Con ellos se pretenden incentivar los esfuerzos de coordinación anteriormente comentados frente a las medidas unilaterales y, finalmente, acentuar todas las medidas de colaboración y cooperación tendientes a eliminar el abuso o fraude de ley o evasión fiscal ¹²⁰ (por ejemplo, mediante el intercambio de información). Estamos ante previsiones meramente teóricas pues en muchas ocasiones se han impuesto plazos para derogar medidas consideradas como lesivas, que no se han cumplido por parte de los Estados ¹²¹.

Llegados a este punto no podemos obviar el papel desempeñado por los Tratados internacionales en la búsqueda de esos objetivos comunes. No solo los Tratados celebrados entre Estados miembros, sino también los firmados con terceros países, participan en la misión de idear un marco jurídico tributario más justo y neutral para las relaciones entre Estados y, especialmente, para la tributación de sujetos o rentas con intereses y ámbito transnacional. Tampoco cabe olvidar que será bajo los crecientes pronunciamientos realizados por el TJCE donde los Estados miembros encuentren un importante freno a la adopción de medidas que puedan crear distorsiones al funcionamiento del mercado interno. Para HAMAËKERS las infracciones más frecuentes se realizan respecto a alguna de las siguientes materias o cuestiones: el principio de no discriminación, las cuatro libertades fundamentales previstas en los Tratados, las provisiones y finalidades de las directivas relativas a las relaciones entre matrices y filiales y, por último, las operaciones de reestructuración empresarial ¹²². Sin duda alguna, podríamos concluir que la mayoría de asuntos resueltos ante el Tribunal presentan alguna de estas cuestiones como fondo del objeto litigioso.

La actualidad sigue presentando un amalgama de normas diferentes en la determinación de la base imponible o beneficio a gravar, en las que tanto el Estado donde se origina como el Estado de residencia del sujeto receptor reivindican su potestad de gravamen de las rentas transnacionales. CNOSSEN realiza unas consideraciones prácticas, a raíz de las relaciones entre tributación en origen o en destino que pueden ser asumidas respecto a las reflexiones a realizar sobre la competencia fiscal perniciosa.

nal, terminan perdiendo su potestad e ingresos tributarios efectivos. En ocasiones, las que hemos denominado «contramedidas» pueden convertirse en una penalización ya que sus efectos suelen perjudicar a las entidades y personas residentes. Sobre la «integración negativa» que implica la eliminación de aquellas barreras que existen entre los agentes económicos y los Estados miembros, *Vid.* MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. *Towards corporate tax harmonization in the european community*, Series on international taxation, 22, Kluwer law international, London, 1999, pág. 3

¹²⁰ *Vid.* GARCÍA PRATS, F.A. «Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho comunitario», en AA.VV. (Dir. SOLER ROCH y SERRANO ANTÓN). *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, págs. 163 y ss. Sistematizando las distintas interpretaciones que nuestra doctrina ha dado a la expresión «fraude o la evasión fiscal» incluida en la cláusula antiabuso del artículo 11.1 a) de la Directiva 90/434, puede consultarse MÉNENDEZ GARCÍA, G. *Fiscalidad de la escisión de las sociedades anónimas*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2006, pág. 251 y ss.

¹²¹ Plazos que generalmente son renovados y se amplían poniendo de manifiesto la dificultad que tiene la Comunidad para imponer sus dictados a los Estados miembros.

¹²² *Vid.* HAMAËKERS, H. «Fiscal sovereignty and tax harmonization in the EC». *European taxation, IBFD*, vol. 33, enero, 1993, pág. 26.

Este autor considera que bajo el principio de territorialidad se puede conseguir la neutralidad solo si el diseño básico de los distintos impuestos sobre sociedades es debidamente armonizado y los tipos de gravamen previstos en las distintas regulaciones se aproximan ¹²³. De este modo, las compañías tendrán pocos incentivos para ubicar nuevamente sus actividades empresariales o para modificar la cuantía de los beneficios acudiendo a los precios de transferencia entre sociedades vinculadas ¹²⁴. Como a continuación indicaremos, un escenario tributario adecuado para la tributación de las sociedades (*ideal corporate tax scenario* en los documentos oficiales) exige una intervención sobre los tipos de gravamen como sobre la determinación de la base imponible. Su alcance y efectos son, obviamente, distintos, siendo las medidas que afecten a la determinación de la base imponible aquellas sobre las que se ha puesto un mayor énfasis en previsión de que doten de mayor homogeneidad al sistema de imposición sobre las sociedades ¹²⁵.

5. EL INFORME DE 2001 Y EL PRESENTE

La etapa presente se inicia con el **Informe Bolkestein** y la Comunicación de 23 de octubre, COM(2001)582 final, *Hacia un mercado interior sin obstáculos tributarios: una estrategia para proporcionar a las empresas una base consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria*, que viene precedida del extenso documento de trabajo SEC(2001)1681 final, *Fiscalidad de las empresas en el mercado interior* ¹²⁶. A estas iniciativas deberíamos sumar la propia armonización que surgiría como reacción o respuesta de carácter espontáneo nacida de la competencia fiscal cuando esta pueda considerarse como normal ¹²⁷.

Todos los trabajos y propuestas realizadas durante estos últimos años tienen como telón de fondo la globalización ¹²⁸. Este nuevo contexto económico, que ha revolucionado el comercio y la empresa, supone también mayores posibilidades de planificación fiscal. Estas facilidades también pueden

¹²³ Como indica la Comisión, la introducción de un tipo impositivo común en la Unión Europea tendría una notable repercusión pues disminuiría la dispersión, tanto entre empresas matrices como entre filiales, de los tipos impositivos. *Vid.* la Comunicación de la Comisión COM(2001)582 final, pág. 10.

¹²⁴ *Vid.* CNOSSEN, S. «Company taxes in the European Union: criteria and options for reform», *Fiscal Studies*, vol. 17, núm. 4, 1996, págs. 67 y ss.

¹²⁵ Sobre la importancia de medidas efectivas sobre la base imponible, LANNON, K y LEVIN, M. «An EU Company without an EU Tax?», *CEPS Research Reports in Finance and Banking*, abril, 2002

¹²⁶ Algunos autores lo han considerado el documento sobre fiscalidad empresarial más importante publicado desde el Informe Ruding. *Vid.* MARTÍNEZ SERRANO, A. «La armonización fiscal...» ob. cit., pág. 125. La Conferencia Europea sobre la imposición de sociedades —celebrada en Bruselas los días 29 y 30 de abril de 2002 con la participación de 500 especialistas del ámbito económico, empresarial, político o académico— manifiesta una clara vocación de reforma de la tributación empresarial a realizar desde este momento y en sucesivas etapas.

¹²⁷ En este sentido, TERRA, B y WATTEL, P. *European tax law...* ob. cit., pág. 208.

¹²⁸ Sobre su influencia en los sistemas fiscales y el proceso de armonización en la Unión, OWENS, J. «¿Se necesita la armonización en los procesos de integración económica?», en AA.VV. *La tributación en un contexto de globalización económica. XXXII Asamblea general del CIAT*, Centro interamericano de administraciones tributarias-IEF, Madrid, 2000, págs. 111 y ss. Una relación de normas aprobadas, propuestas y comunicaciones de la Comisión en ÁLVAREZ GARCÍA, S. y GARCÍA-INÉS, M.J. «La armonización fiscal del impuesto sobre sociedades en la Unión Europea», en AA.VV. (dir. J.A. RODRÍGUEZ ONDARZA). *El impuesto sobre sociedades y su reforma para 2007*, Civitas, 2006, pág. 1.070.

suponer un fenómeno nocivo puesto que se amplían las posibilidades de evasión fiscal y, con ella, las consecuentes pérdidas de ingresos tributarios, el menoscabo de la justicia tributaria y las distorsiones en los movimientos de capital que pueden afectar a las condiciones de libre competencia e impedir el correcto funcionamiento del mercado interno. Todo ello crea serios problemas, ya apuntados, que se agravan por una ausencia de intercambio de información eficaz y constante que obstaculiza la coordinación entre Estados. Este conjunto de circunstancias acentúa las dificultades para la correcta localización de las rentas y la determinación de los beneficios gravables que obtienen las empresas multinacionales.

La Comisión admite que los obstáculos derivados de la tributación empresarial requieren la combinación de medidas específicas, destinadas a salvar restricciones específicas, y medidas de carácter general. Para ello propone como marco de actuación una estrategia de doble vía que permitirá la eliminación de los obstáculos existentes y garantizar la capacidad del mercado interior junto con el cumplimiento de los objetivos marcados en Lisboa. Por todo ello, los documentos reseñados pretenden, tras un examen exhaustivo del impuesto sobre sociedades en el entorno europeo, impulsar una serie de directrices sobre las sentencias más relevantes del TJCE y a coordinar su aplicación a través de otras comunicaciones que se completarán con otras directrices detalladas como las que examinan cómo deben aplicarse las disposiciones relativas a evasión fiscal y otros abusos de Derecho ¹²⁹.

De la lectura de los distintos documentos publicados recientemente o en etapas anteriores podemos concretar cuatro materias clave como objeto de actuación: la eliminación de todo tipo de obstáculos en la transferencia de dividendos, intereses y cánones; la uniformización de las bases imponibles y los tipos del impuesto sobre sociedades; la coordinación del tratamiento tributario del reparto de dividendos y, finalmente, la eliminación de la doble imposición internacional. Por lo tanto, entre los problemas más importantes a solucionar, encontramos varios y de gran calado ante los que la Comisión propone una doble estrategia (denominada en los documentos oficiales *two-track strategy*) con el fin de eliminar las trabas fiscales del mercado interno ¹³⁰. La armonización de la tributación empresarial afrontaría, en primer lugar, una serie de objetivos inmediatos para los que se proponen un conjunto de medidas específicas a corto y medio plazo. Entre estos objetivos podemos citar: la creación de un acuerdo único entre todos los Estados miembros que sustituya la red de Tratados bilaterales existentes ¹³¹, facilitar la reestructuraciones empresariales mediante la revisión y

¹²⁹ Así se expresa en la Comunicación, COM(2001)582 final (págs. 14 y ss.). La Comisión resalta «la necesidad de alcanzar una comprensión más general del impacto de las resoluciones importantes del TJCE en materia de impuestos sobre sociedades y convenios de doble imposición de los Estados miembros. La Comisión considera que la publicación de directrices en esta materia no solo sería útil para los Estados miembros, sino también para las empresas y los tribunales nacionales».

¹³⁰ Las principales trabas al desarrollo de actividades a escala europea que han detectado los distintos estudios y comunicaciones promovidos por los órganos comunitarios pueden resumirse en las siguientes: costes de cumplimiento, problemas de fijación de los precios de transferencia, la imposibilidad de compensación y consolidación global de beneficios y pérdidas comunitarias, excesiva complejidad de las operaciones internacionales de reestructuración, situaciones de doble imposición y, finalmente, trato discriminatorio. La Comisión analiza su impacto en la realización de inversiones y operaciones transfronterizas. *Vid.* el estudio contenido en la Comunicación SEC(2001)1681 final, *Fiscalidad de las empresas en el mercado interior* (Parte III.1; págs. 251 y ss). Hace veinte años, fruto del análisis de las vigentes normas en materia de grupos, el *European center of public enterprise* ya abogaba por una consolidación fiscal armonizada en el seno de la Unión. CEEP (AA.VV). «Taxation of the group». *Intertax*, núm. 2, 1985; págs. 39 y ss.

¹³¹ En este sentido puede consultarse, SCHUCH, J. «EC law requires multilateral tax treaty». *EC Tax review*, núm. 1, 1998, págs. 29 y ss o LOUKOTA, H. «Multilateral tax treaty versus bilateral treaty network», en AA.VV. (ed. LANG). *Multilateral tax treaties. New developments in international tax law*. Linde, Viena, 1997, págs. 100 y ss.

ampliación de las directivas vigentes y, finalmente, aumentar la cooperación e intercambio de información entre las autoridades tributarias de los distintos Estados ¹³². Como segunda fase o meta final se plantea implantar un sistema mediante el cual las empresas podrán aplicar una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria ¹³³.

Estas dos grandes líneas de actuación se ven acompañadas por una serie de propuestas más ambiciosas que se presentan en el citado texto, como serían la implantación de un sistema de *Home state taxation* (tributación en el Estado de residencia) ¹³⁴, la creación de un impuesto sobre sociedades europeo o la armonización de las normas nacionales de imposición sobre sociedades en la que un sistema único terminaría por remplazar los sistemas nacionales actualmente existentes. Cualquiera de estas medidas permitiría a las empresas calcular una única base imponible para el conjunto de sus rendimientos obtenidos en la Unión ¹³⁵.

El informe retoma viejas preocupaciones que analiza con una profusión ciertamente loable: en cuanto a la necesidad de evitar distorsiones fiscales, las propuestas publicadas estos últimos años mantienen el espíritu de trabajos anteriores y se dirigen a asegurar una competencia leal de las empresas apostando por la armonización de la base imponible en el seno de la tributación empresarial. Un interés menor se presta a la modificación de los tipos de gravamen, aunque la Comisión es plenamente consciente de la existencia de distintos sistemas y grados de tributación en los distintos Estados miembros. Esta diversidad plantea una serie de diferencias en la presión fiscal que alcanzaría una cota de hasta treinta puntos porcentuales ¹³⁶. Por lo tanto, este documento analiza extensamente el impacto de los diferentes tipos de gravamen en las decisiones de inversión o de la realización de actividades. A pesar de la relevancia de la cuestión y amparándose en el principio de subsidiariedad, la Comisión considera que son los propios Estados quienes deben determinar el nivel de gravamen que imponen y, consecuentemente, se opta por prescindir de cualquier recomendación que implique la actuación sobre este elemento del tributo ¹³⁷.

También ha crecido el interés por los problemas particulares que afectan a la pequeña y mediana empresa en materia de fiscalidad cuando ejercen actividades en más de un Estado miembro ¹³⁸.

¹³² Propuestas y medidas extraídas a partir de las conclusiones derivadas de la Conferencia Fiscal Europea sobre tributación empresarial (2002) que puede consultarse en la página web de *eurolex*.

¹³³ Véase la Comunicación de la Comisión COM(2001)582 final, pág. 13.

¹³⁴ Respecto a esta propuesta puede consultarse con carácter monográfico LODIN, S.O. y GAMMIE, M. *Home State Taxation*, IBFD, Amsterdam, 2001.

¹³⁵ Este objetivo se contempla a más largo plazo debido a los problemas técnicos y políticos que suscita. Buena muestra de ello son las medidas que se plantean, donde sus diferencias definen el grado de ambición que manifiestan respecto al objetivo de armonizar el sistema de determinación de la base imponible en la Unión Europea.

¹³⁶ Puede consultarse el estudio cuantitativo que hace bajo distintos métodos e índices comparativos. *Vid.* SEC (2001)1681, Parte II (págs. 68 a 222).

¹³⁷ La subsidiariedad supone que los Estados miembros mantienen la potestad de regular y actuar sobre sus propios ordenamientos tributarios, fundamentando sus decisiones en esas reglas comunes. Para esta finalidad continuarán ostentando una independencia operativa que abarcaría la determinación de conceptos, procedimientos o formas de declaración y recaudación. Sobre el principio de independencia operacional o administrativa CNOSEN, S. «Company taxes in the European Union: criteria and options for reform». *Fiscal Studies*, vol.17, núm. 4, 1996, pág. 77.

¹³⁸ Las primeras Decisiones y Recomendaciones que abordan cuestiones relativas a la fiscalidad de las PYMES se publican en 1993 y 1994 (Recomendaciones 94/340/CE y 94/1069/CE), APARICIO PÉREZ, A. «La armonización fiscal y el impues-

Esta atención surge de la necesidad de combatir los problemas que amenazan el buen funcionamiento del mercado interior ¹³⁹, y, como subraya la propia Comisión, es importante que se reforme la fiscalidad de este tipo de empresas para dotarlas de un marco de actuación que les resulte más ventajoso ¹⁴⁰. Esta preocupación concuerda con las medidas de apoyo a este tipo de empresas que se aplican en todos los países de nuestro entorno y, por ello, justificaría la coordinación internacional de las normativas nacionales ¹⁴¹.

La determinación del beneficio que debe someterse a gravamen en el caso de las empresas europeas se ha convertido en un eje central del debate. Esta es una de las grandes dificultades que debe afrontar toda empresa o grupo que desarrolla su actividad en distintos países (que realiza y obtiene sus operaciones y rentas en distintas jurisdicciones). Dicho problema afecta tanto a la cuantificación del montante global como a la determinación de la parte de renta que debe imputarse a una determinada sociedad del grupo o rama de la empresa en un determinado Estado ¹⁴². Estamos de acuerdo en que la definición común o armonizada de la base imponible debe acometerse en varias etapas que exigen intervenciones varias sobre la regulación de este elemento del tributo: armonización de los gastos deducibles (amortización, gastos financieros, fondo de comercio, activos inmateriales, otras deducciones); determinar los grupos de deducciones y bonificaciones fiscales permitidas con alcance general y común; alcanzar un acuerdo sobre el tratamiento de los rendimientos obtenidos en la Unión Europea y entre distintos Estados miembros y, finalmente, acordar la normativa tributaria que regule las relaciones entre Estados miembros y países no comunitarios ¹⁴³.

to de sociedades en la Unión Europea», *Noticias de la Unión Europea*, núm.174, julio, 1999, págs. 82 y 83. Sobre el concepto de pequeña y mediana empresa (PYME) en el Derecho comunitario, *Vid.* HIERRO ANÍBARRO, S. «El concepto comunitario de pequeña y mediana empresa», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 255, 2006, págs. 69 y ss.

¹³⁹ COM (2005) 702, de 23 de diciembre de 2005, Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento europeo y al Comité económico y social «Superación de los obstáculos con que se enfrentan las pequeñas y medianas empresas en el mercado interior en materia de impuesto de sociedades - Esbozo de una posible aplicación de un régimen piloto de imposición según las normas del Estado de origen».

¹⁴⁰ Así lo prevé el resumen previo del estudio SEC(2001)1681 final, *Fiscalidad de las empresas en el mercado interior*, que contemplaría para las PYMES algunas excepciones relacionadas con trámites burocráticos de tipo fiscal u obligaciones de conservación de libros contables (punto 63).

¹⁴¹ PAREDES GÓMEZ, R. «Evolución del impuesto sobre sociedades en el proceso de internacionalización de la empresa española», en AA.VV. (dir. J.A. RODRÍGUEZ ONDARZA). *El impuesto sobre sociedades y su reforma para 2007*, Civitas, 2006, pág. 1.040.

¹⁴² La disparidad entre los distintos impuestos sobre sociedades hace que los valores puedan diferir notablemente de un Estado a otro, o bien que a una pérdida computada en un ordenamiento le corresponda un valor positivo según las normas de otro Estado. Las distintas dificultades para la creación de un sistema de determinación de la base imponible de ámbito europeo hace verdaderamente incierta la viabilidad de esta medida, LOUKOTA, W. «Die Zukunft der Unternehmensbesteuerung in der EU». *Steuer&Wirtschaft international*, núm. 6, junio, 2004, págs. 297 y ss.

¹⁴³ A favor de la modificación de los elementos fundamentales de la base imponible en el impuesto sobre sociedades, CORONA, J.F y VALERA, F. *La armonización fiscal...* ob. cit, pág. 129. También la doctrina internacional en BOND, S., CHENNELLIS, L., DEVERAUX, M.P, GAMMIE, M. y TROUP, E. «Armonización de los impuestos sobre sociedades en Europa: Guía para un debate». *Noticias de la Unión Europea*, núm. 208, mayo, 2002, pág. 22. Según la opinión de MINTZ otras intervenciones de carácter general y necesarias para alcanzar una base común consolidada serían: un nuevo enfoque en la tributación en origen, determinar los criterios para la localización de las rentas, una definición de grupo de sociedades homogénea y, finalmente, medidas sobre la tributación de los dividendos distribuidos a personas físicas o jurídicas. *Vid.* MINTZ, J. «Corporate tax harmonization in Europe: It's about compliance». *International tax and public finance*, núm. 11, 2004, pág. 228.

La complejidad de la creación de una base imponible consolidada común hace que, con independencia de la fórmula que se adopte ¹⁴⁴, sea excesivamente optimista la previsión de tres años de trabajos que contempla el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la Creación de una base imponible consolidada común para el impuesto de sociedades en la Unión Europea (publicado en el DOUE de 11 de abril de 2006, núm. 88, serie C). De conseguirse, la Comisión sostiene que una base consolidada para las actividades comunitarias de las empresas multinacionales –fruto de un sistema común de imposición sobre sociedades– permitirá abordar sistemáticamente la mayoría de los obstáculos fiscales que dificultan las actividades transfronterizas en el mercado único ¹⁴⁵. Aunque también es consciente de que la introducción de una base imponible común a los beneficios de una empresa europea tiende a incrementar la dispersión de los tipos impositivos efectivos si se mantienen constantes los tipos impositivos nominales globales ¹⁴⁶.

En cuanto al tratamiento de los precios de transferencia en el vigente modelo de contabilidad separada –sistema generalizado en el Derecho internacional tributario donde cada entidad del grupo contabiliza sus operaciones como si de una entidad autónoma se tratase– la Comisión aboga por redefinir los métodos de ajuste con el fin de evitar que dicha compensación de pérdidas pueda convertirse en un medio de elusión mediante la manipulación de resultados contables o la transferencia de bases entre países ¹⁴⁷.

Durante este período también se han aprobado una serie de directivas que modernizan la normativa en vigor desde 1990 ¹⁴⁸, pero, sin lugar a dudas, cabe dotar del máximo protagonismo al Informe de octubre de 2001 que se ha convertido en el germen de un debate que previsiblemente alcanzará la próxima década. Algunas de las medidas que se presentan tienen como fecha de realización el año 2010, plazo que previsiblemente será ampliado. Los objetivos que plantea son inaplazables y deberán cumplirse si se pretende que la Unión Europea sea una economía competitiva y dinámica frente a otras como la norteamericana ¹⁴⁹. Cabe desear que esta nueva etapa alcance pronto unas cotas de coordinación fiscal mayores a las conseguidas ¹⁵⁰.

¹⁴⁴ En el caso de los grupos de sociedades la Comisión también indica que la imposibilidad de compensar pérdidas transfronterizas es uno de los mayores obstáculos a la integración del mercado en el ámbito de la tributación. SEC(2001)1681 final, *Fiscalidad de las empresas en el mercado interior* (Parte III. 4). Esta cuestión ha sido recientemente analizada en la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento europeo y al Comité Económico y Social europeo titulada «Consideración fiscal de las pérdidas en un contexto transfronterizo» [SEC(2006) 1690].

¹⁴⁵ *Vid.* (2002/C 149/16), de 25 de abril. Dictamen del Comité Económico y Social sobre el tema «La competencia fiscal y sus efectos en la competitividad de las empresas» (punto 2.2.4).

¹⁴⁶ Conclusión válida para el sistema de *home state taxation* (definición de la base imponible del país de origen) según indica el resumen introductorio del estudio SEC(2001)1681 final, *Fiscalidad de las empresas en el mercado interior* (punto 30).

¹⁴⁷ Como especialista en este tema HAMAEEKERS analiza este fenómeno en AA.VV. *Fiscalidad internacional*. CEF, Madrid, 2001, págs. 263 y ss. Es importante observar, como pone de manifiesto FANTOZZI, que los problemas relativos a los precios de transferencia entre dos sociedades residentes en distintos Estados miembros suele resolverse por la vía de los convenios de doble imposición basados en el MCOCD (Art. 25) y no según el Convenio 436/1990/CEE. *Vid.* FANTOZZI, A. «Il processo di...» ob. cit., pág. 205.

¹⁴⁸ Analizando las Directivas 2003/49/CE, 2003/123/CE y 2005/19/CE, ÁLVAREZ GARCÍA, S. y GARCÍA-INÉS, M.J. «La armonización fiscal...» ob. cit., págs. 1.065 y ss.

¹⁴⁹ Responde a la necesidad de dotar a las empresas europeas de los medios para mejorar la capacidad competitiva aprovechando las ventajas de un mercado integrado de dimensión continental. ALBI IBÁÑEZ, E y RUBIO GUERRERO, J.J. «Balance y perspectivas...» ob. cit., pág. 14.

¹⁵⁰ Una valoración de los primeros avances conseguidos en distintos ámbitos de la fiscalidad puede consultarse en HERRERA MOLINA, M.A. «La armonización fiscal: camino recorrido desde el año 2002, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 232, mayo, 2004, págs. 77 y ss.

6. PANORAMA FUTURO Y EFECTOS DE LA REFORMA

Actualmente existen numerosos problemas de carácter político y técnico ¹⁵¹ que impiden la elaboración de un sistema homogéneo y único que se traduzca en un régimen tributario adecuado a las necesidades de la empresa europea ¹⁵². El futuro queda pues condicionado por el marco institucional y el proceso decisorio que actualmente no permite alcanzar una plena integración económica, abordar los nuevos retos que se derivan de la construcción europea o hacer frente a la incorporación de las nuevas tecnologías y la globalización económica. La coyuntura presente nos exige ser realistas y contemplar este fin a largo plazo, puesto que los avances en materia de fiscalidad únicamente se seguirán produciendo en aquellas materias en las que la Comisión o el TJCE puedan actuar sin estar sujetos a las decisiones de las restantes instituciones ¹⁵³. Actualmente, hay un creciente consenso entre los Estados miembros de la Unión sobre la necesidad de alcanzar mayores cotas de coordinación o convergencia ¹⁵⁴ en la imposición directa. Para ello caben distintas soluciones: como primera opción a debatir encontramos la aceptación o rechazo a un proceso de armonización que, con carácter vinculante o coactivo, imponga las posibles reformas que se están estudiando. Una segunda opción pasa por plantear cuáles son los problemas comunes y las diferencias legislativas sobre las que se produciría un reconocimiento mutuo de legislaciones o se iniciaría el indicado proceso normativo. Finalmente, la tercera opción se detiene a analizar si todos los Estados miembros deben participar en la adopción de medidas, o si, por el contrario, debería acudir a la cooperación reforzada entre aquellos países que asuman un mayor compromiso o tengan mayores intereses pudiendo, con posterioridad, extender los resultados y medidas a otros Estados miembros. A pesar de que no se ha puntualizado cuál debe ser el cauce para la aproximación de legislaciones fiscales, observamos que se están imponiendo las políticas de coordinación realizadas a través de *Derecho blando*. Este tipo de solución prioriza las medidas multilaterales que son preferibles frente a las adoptadas por un grupo de países o a las de carácter bilateral, tradicionalmente extendidas en el Derecho internacional tributario por la menor complejidad en su negociación.

Soluciones que no solo requieren las recientes y futuras ampliaciones de la Unión Europea, sino también el constante fortalecimiento de los logros conseguidos. Porque, a pesar del fracaso de la Constitución europea, estamos inmersos en un **constante proceso de construcción de Europa como una organización política, social y económica** que pretende ser algo más que una mera integración de mercados. La incorporación de doce nuevos Estados aumenta las oportunidades para todos

¹⁵¹ MARTÍNEZ SERRANO, A. «Armonización del impuesto sobre sociedades: nuevas propuestas de la Comisión Europea», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 214, noviembre, 2002, pág. 125

¹⁵² Se ocupan con amplitud de este tema AA.VV. *Corporate tax harmonisation in Europe: a guide to debate*, IFS-IFA, Londres, 2000.

¹⁵³ Opinión vertida por VANISTENDAEL, F. «Fiscal support measures and harmful tax competition», *EC Tax Review*, Kluwer, núm. 3, 2000, pág. 161.

¹⁵⁴ La armonización en sentido estricto tan solo será posible si prosperan algunas fórmulas previstas ante este «derecho de veto» y que permitirían impulsar la armonización de la fiscalidad directa, como serían la mayoría cualificada o la potenciación de la intervención del Parlamento comunitario con la correspondiente atribución de verdaderas competencias normativas. FALCÓN exige la búsqueda de alternativas a medio plazo para superar el «problema» de la unanimidad, FALCÓN Y TELLA, R. «El Derecho fiscal europeo», en AA.VV. (dir. CORDÓN EZQUERRO, T.) *Manual de fiscalidad internacional* IEF, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1.ª ed. 2001, pág. 639.

los ciudadanos de la Unión y las empresas comunitarias, aunque también supone importantes retos para sus poderes, especialmente, para los políticos y los legisladores.

Imperante resulta la necesidad de adaptar la tributación de las sociedades europeas a los cambios que se producen en el panorama empresarial y, el **reto** radica en conseguir la **armonización fiscal de la tributación empresarial** en todos los países de la Unión ¹⁵⁵. Esa no es tarea fácil, especialmente si observamos los escasos resultados de estos últimos cuarenta años, cinco Directivas comunitarias. El camino por recorrer es más bien largo, aunque es cierto que la Comisión ha planteado unos prometedores primeros pasos entre 2010 y 2015 (destacando las reglas para la determinación de una base consolidada común o un nuevo régimen tributario para la sociedad europea donde podría tener cabida un único impuesto europeo sobre sociedades) ¹⁵⁶.

La materialización de las antiguas propuestas tendentes a conseguir un acercamiento de las legislaciones nacionales en lo que respecta a la estructura del impuesto, los tipos de gravamen y la base imponible que seguirán siendo objeto de los próximos estudios ¹⁵⁷, priorizando, tal vez, las medidas sobre este elemento del tributo. Una vez comprobado que la existencia de tipos de gravamen más reducidos no significa una menor carga fiscal, todo parece indicar que será en el **ámbito de la determinación del beneficio a gravar** donde se acometan importantes cambios ¹⁵⁸. En este es inminente la implantación de una o varias de las siguientes propuestas: 1. *Home state taxation* (determinación de la base imponible conforme al país de residencia de la matriz), 2. Consolidación de bases a través de una base común consolidada, 3. Impuesto único europeo sobre sociedades y, finalmente, 4. Determinación de una base única obligatoria armonizada. Todas estas propuestas son estudiadas y, aunque individualmente podrían constituir objeto de tesis, han sido comentadas y analizadas en medida suficiente para entenderlas o no como nuevos modelos de tributación para las sociedades y los grupos societarios ¹⁵⁹.

¹⁵⁵ Ante la ausencia de una verdadera armonización de la fiscalidad directa, el TJCE ha reiterado que el ejercicio del poder tributario corresponde básicamente a los Estados miembros que, en todo momento, deberán respetar el Derecho comunitario (entre otras, la resolución al caso ICI en su apartado 58).

¹⁵⁶ La sociedad europea (*societas europaea*) que nuestro legislador, por Ley 19/2005, de 14 de noviembre, ha denominado sociedad anónima europea domiciliada en España se regula en el Reglamento del Consejo (CE) 2157/2001, de 8 de octubre de 2001, por el que se aprueba el estatuto de la Sociedad Anónima Europea (Diario Oficial L 294 de 10.11.2001) y la Directiva del Consejo 2001/86/CE, de 8 de octubre de 2001, por la que se completa el estatuto de la Sociedad Anónima Europea en lo que respecta a la implicación de los trabajadores (Diario Oficial L 294 de 10.11.2001). No existe una tributación comunitaria de la sociedad europea, que se regula por la normativa nacional. Una descripción de la tributación de la Sociedad Europea al amparo del Derecho doméstico, los tratados y las directivas comunitarias aplicables puede consultarse en MALHERBE, P. «Réflexions sur le régime fiscal de la societas europaea», en AA.VV. *Melanges John Kirkpatrick*, Bruylant, Bruselas, 2004, págs. 575 y ss. Analizando las cuestiones fiscales de la sociedad europea, MARTÍNEZ GINER, L.A. *Fiscalidad de la sociedad anónima europea*, IEF, Madrid, 2005, LÓPEZ RODRÍGUEZ, J. y HERRERA MOLINA, P. «Régimen fiscal de la sociedad europea», *Crónica Tributaria*, núm. 110, 2004, 27 y ss.; LAMPREAVE MÁRQUEZ, P. «El régimen fiscal aplicable a la constitución de la Societas Europaea». *Impuestos*, núm. 17, septiembre, 2004, págs. 9 y ss.; SOLER ROCH, M.T. «Tax residence of the SE». *European Taxation*, núm. 1, 2004, págs. 11 y ss.

¹⁵⁷ La Comisión considera que la introducción del tipo común en la Unión Europea contribuiría a la neutralidad y supondría la reducción de las ineficiencias causadas por la localización en el seno de la Unión. *Vid. el resumen introductorio del estudio SEC(2001)1681 final, Fiscalidad de las empresas en el mercado interior* (punto 30).

¹⁵⁸ Se contemplan efectos muy favorables para las empresas en el caso de codificar una base común consolidada. Sus ventajas quedan reflejadas en MARTÍNEZ SERRANO, A. «Armonización del impuesto...» ob. cit., pág. 125.

¹⁵⁹ Perfectamente descritos en el manual de TERRA, B y WATTEL, P. *European tax law...* ob. cit., págs. 202 y ss.

En este sentido SCHNEIDER considera que hasta ahora la Unión Europea ha fracasado en sus intentos de armonizar la fiscalidad directa y que, por lo tanto, es escasa la esperanza de que en la próxima década llegue a realizarse la medida que parece mas posible, la base consolidada común o única –*einheitlichen (konsolidierten) Bemessungsgrundlage*–¹⁶⁰. Mientras que no se adopten medidas legislativas por parte de las instituciones comunitarias cabe confiar en la contribución doctrinal que realiza la jurisprudencia del TJCE, cuya trascendencia se justifica en la interacción que existe entre las normas comunitarias y las nacionales, y que es, sin duda, un medio indirecto para conseguir la armonización legislativa y algunas de las metas propuestas en los documentos de trabajo de la Comisión.

Ninguna de las distintas propuestas a las que nos referíamos es mejor o peor que las demás, todas ellas presentan distintos problemas técnicos que en mayor o menor medida pueden ser solucionados. En cualquier caso, dicha solución o la implantación de alguno de estos modelos es y será una **decisión de política fiscal** que en último lugar recae sobre los Estados miembros. Por ello, hemos hecho hincapié y valoramos positivamente el hecho de que se haya llegado a un acuerdo respecto de las Normas internacionales de contabilidad. Por el momento parece que tan solo va cogiendo fuerza la propuesta de HST aplicable a las PYMES¹⁶¹ y, más que una solución a nivel europeo para la consolidación de los resultados empresariales, cabe hablar de **la tendencia de algunos países a orientar** sus regímenes hacia las propuestas de la Comisión en materia de tributación empresarial, como es el caso de la nueva reforma realizada en la legislación austriaca respecto de la consolidación transfronteriza (Ley de 4 de junio de 2004 que reforma los arts. 9 y 26 ÖKStG)

En nuestra opinión, el trabajo de las instancias comunitarias debe centrarse en **superar los problemas que supone la falta de coordinación entre legislaciones**. Su fundamento es conseguir la deseada armonización que consistiría en la determinación de directrices y legislaciones básicas para todos los Estados. La finalidad es muy clara, tan solo la aceptación de un conjunto de normas comunes permitirá superar las disparidades y también la preocupante tendencia de los Estados hacia la *competencia fiscal perniciosa* basada en reformas legislativas cuya única intención es introducir ventajas fiscales para atraer hacia el territorio nacional las inversiones y las actividades económicas.

Derecho fiscal europeo es especialmente indispensable si se pretende implantar una verdadera regulación «empresa europea» que supere el ámbito de cada Estado miembro¹⁶² y que también le

¹⁶⁰ SCHNEIDER, D. «Konzernrechnungslegung nach IAS als Besteuerungsgrundlage?», *Betriebs Berater*, núm. 6, 2003, pág. 304. Las previsiones de la Comisión al respecto pueden encontrarse en la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento europeo y al Comité Económico y Social europeo «Aplicación del Programa comunitario de Lisboa: Avances realizados y por realizar para el establecimiento de una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICIS)», COM(2006) 157 final, de 5 de abril de 2006.

¹⁶¹ A partir del estudio/propuesta presentada en Bruselas el 24 de junio de 2004 por la Comisión Europea (Dirección General XXI Taxation and Customs Union Tax Policy, Co-ordination of Tax Matters) «Outline of a possible experimental application of Home State Taxation to small and medium-sized enterprises», Ref: TAXUD C.1/DOC (04) 1410 Orig. EN y también del documento Commission Non-paper to Informal Ecofin Council, «Home State Taxation for small and medium-sized enterprises», 10 y 11 de septiembre de 2004.

¹⁶² Objetivo apuntado por MATA SIERRA, M.T. «Perspectivas de la armonización de la fiscalidad directa ante la Unión Europea», en AA.VV. (coord. P. YEBRA). *Sistema fiscal español y armonización europea*. Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 189 y ss. *Vid.*, asimismo, APARICIO PÉREZ, A. «La armonización fiscal y el impuesto sobre sociedades en la UE». *Noticias de la Unión Europea*, núm.174, julio, 1999, págs. 67 y ss.

permita una mayor competitividad. El **resultado final** sería uno, la conflictiva existencia de distintas legislaciones tributarias —actualmente veintisiete, y en previsible aumento— se verá atemperada por la neutralidad y por la existencia de unos principios y reglas comunitarias que, adaptadas a la realidad económica de las grandes empresas, tengan como efecto que los empresarios decidan dónde realizar sus inversiones o establecer sus filiales atendiendo a las condiciones geográficas, tecnológicas, de infraestructuras o de mano de obra existentes en cada país y no en función de sus impuestos. Es una exigencia incuestionable para los Estados superar una visión estrictamente interna de la tributación sobre el patrimonio, las rentas y el beneficio empresarial, desarrollando las medidas fiscales presentadas por la Comisión con la intención de evitar la constante colisión entre las distintas normas de los ordenamientos internos.

Pensamos, en la línea de lo expuesto en el Informe Ruding, que no es necesario un «programa de armonización total» que resultaría excesivamente ambicioso si observamos las trabas de carácter práctico y político a los que debería enfrentarse. Dicho informe es consciente de las dificultades y de la necesidad de actuación cuando considera «que la adopción por todos los Estados miembros de un sistema común de Impuesto sobre sociedades constituye un objetivo a largo plazo». Aunque, transcurrida una década, pensamos que las medidas que a partir de este momento se propongan no pueden contemplarse bajo un nuevo dilatorio «largo plazo» que, sin duda, perjudica los intereses de la empresa o grupo europeo ¹⁶³.

En un escenario más probable coincidimos con la Comisión que la implantación de una base imponible consolidada común supondría un gran avance en la tributación empresarial que, además, facilitaría las operaciones de reestructuración empresarial al simplificarlas y minorar su coste fiscal. En esta línea, dicha institución es consciente de que *solamente* esta medida puede solucionar los grandes problemas que se plantean para las actividades empresariales a escala comunitaria ¹⁶⁴.

Las reformas propuestas no solo se orientan a beneficiar al sector empresarial. Un claro ejemplo es la implantación de la base imponible común de la que sacarían un máximo provecho los operadores económicos pero también los Estados miembros. Estos mantendrían su soberanía presupuestaria y fiscal ya que impondrían su tasa de imposición nacional y verían colmadas las lagunas legislativas que son fuente de abusos o evasiones fiscales y que también generan situaciones y restricciones discriminatorias ¹⁶⁵.

¹⁶³ Véase su capítulo X en «Informe del Comité de expertos independientes sobre la imposición de sociedades (Informe Ruding)», *Hacienda Pública Española*, núm. 2/1992. Más recientemente se contempla como un objetivo a largo plazo, sin fecha, en los documentos emitidos por la Comisión en el año 2001.

¹⁶⁴ Convencimiento que pone de manifiesto en COM(2001)582 final, pág. 18.

¹⁶⁵ Opina AUJEAN que una vez implantada esta solución los Estados miembros permanecerían como «dueños de los sistemas fiscales, que serán más transparentes y simples», AUJEAN, M. «Entre armonización, coordinación...» ob. cit., pág. 19. La doctrina de las restricciones aparece en algunas de los pronunciamientos del TJCE como *Futura Participations* (C-250/95), *Safir* (C-118/96) o *ICI* (C-264/96). El Tribunal permite estas restricciones siempre que obedezcan a un interés general o superior (siendo aplicable para su determinación la denominada *rule of reason*). Sobre su significado, aplicación y las causas que pueden entenderse como interés superior en materia tributaria (efectividad de los controles fiscales, coherencia o integridad de los sistemas fiscales y prevenir el abuso de ley) véase TERRA, B. y WATTEL, P. *European tax law...* págs. 63 y ss.

7. CONCLUSIONES

La codificación del Derecho comunitario en materia de fiscalidad supone un importante avance en el proceso de integración económica ya que estamos ante una realidad que puede y debe ser homogeneizada sin perjudicar los intereses de la Unión o los Estados miembros. La realidad económica nos plantea un haz múltiple de adversidades que tienen un **coste muy elevado para los operadores económicos, la empresa europea**, y, en último extremo, la competitividad del propio mercado único europeo frente a otros mercados como el estadounidense o las emergentes zonas comerciales en Asia. En el plano legislativo ha quedado claro que, frente a la escasa aprobación de normas en las primeras décadas de construcción europea, nos encontramos en una etapa de superación de las restricciones y discriminaciones fiscales entre Estados, que ha ido cobrando relevancia con la consecución gradual de los objetivos inicialmente señalados. Sin embargo, ese interés debe traducirse en la aprobación de las numerosas propuestas existentes, así como en el impulso de nuevas que completen el marco legislativo vigente.

El constante proceso de integración europea ya no puede sustentarse en la complaciente observación de los logros conseguidos, sino en la identificación de nuevas metas comunes, entre las que debe destacar un nuevo modelo de tributación empresarial. Este objetivo, imprescindible para garantizar el funcionamiento del mercado común y el crecimiento empresarial europeo, no es posible sin el protagonismo de las instituciones comunitarias y el impulso de políticas europeas más eficaces.

La incorporación del Derecho comunitario a los diversos ordenamientos nacionales ha tenido importantes efectos en las políticas fiscales y los sistemas tributarios de los Estados miembros. Aunque esta interrelación recíproca es insuficiente para conseguir los objetivos de la Unión y nos plantea la necesidad de decidir si la senda a seguir es mantener la subsidiariedad o bien crear un ordenamiento tributario europeo que se solape o, incluso, pueda sustituir a los sistemas fiscales nacionales.

De mantenerse por la misma senda la acción comunitaria sobre las legislaciones nacionales debe articularse a través de la armonización que debe recuperar su protagonismo. Aunque somos conscientes de las notorias diferencias de las tradiciones legislativas de los Estados miembros, entendemos que el gran obstáculo para el proceso armonizador es la intocable regla de la unanimidad.

Las medidas que se han propuesto y que analizamos se producen en un contexto poco alentador para la implantación de grupos o empresas de carácter europeo o, en definitiva, para la europeización de los empresarios de cada uno de los países miembros. Pesimismo que se genera en la falta de carácter vinculante de las últimas actuaciones comunitarias y por la aquiescencia de los Estados en mantener la coyuntura presente. Entendemos pues, que la «armonización» (entre comillas) **continuará, como en los últimos tiempos**, bien **mediante prohibiciones** como puede ser el Código de Conducta de 1997 o, sobre todo, a través del **acercamiento del Derecho material** de los ordenamientos nacionales, conseguido de manera espontánea por la acción del propio mercado, la competencia fiscal o también por la notable influencia de los pronunciamientos del TJCE. Más difícil serán los anhelados pasos, ya que al impulso franco-alemán se oponen, casi siempre, las reticencias anglo-suecas, cuyos gobiernos son reacios a ceder un ápice de su soberanía legislativa y fiscal.

LA ARMONIZACIÓN FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA Y LOS LÍMITES CONSTITUCIONALES A LA IMPOSICIÓN

CARLOS MARÍA LÓPEZ ESPADAFOR

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

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

Extracto:

DENTRO del Derecho de la Unión Europea no encontramos una consagración expresa de los principios materiales de justicia tributaria de la forma en que los encontramos en nuestra Constitución. De ahí la necesidad de analizar en qué medida tales principios son encuadrables en la disciplina tributaria de la Unión Europea, debiendo presidir también cualquier medida de armonización fiscal, de tal forma que esta, por sí misma, no intente imponer a los Estados miembros de aquella medidas fiscales que puedan chocar con sus Constituciones nacionales. En base a ello, es necesario buscar puntos de encuentro entre la disciplina constitucional tributaria de los Estados miembros y el Derecho originario de la Unión Europea, al que se tiene que someter su Derecho derivado, formando parte de este último las directivas de armonización fiscal. Esos puntos de encuentro se pueden buscar desde la disciplina comunitaria de los derechos fundamentales, que además de consagrar expresamente los más esenciales de estos derechos, asume también como propios los que forman parte de la tradición constitucional de los Estados miembros de la Unión Europea. Esto, que comenzó siendo así reconocido en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, encuentra actualmente reflejo expreso en textos normativos de Derecho originario de aquella.

Palabras clave: armonización fiscal, Constitución y Derecho Comunitario originario.

Sumario

1. Cuestiones preliminares.
2. Las previsiones constitucionales nacionales y la consagración del derecho de propiedad dentro de la disciplina comunitaria de los derechos fundamentales.
3. Freno a la excesiva presión fiscal sobre ciertos productos.
4. La racionalidad del sistema tributario.
5. La responsabilidad de las instituciones comunitarias frente a la responsabilidad estatal.
6. Conclusión.

1. CUESTIONES PRELIMINARES

A pesar de las competencias de la Unión Europea en materia tributaria, en el Derecho originario de esta no existe una consagración expresa de los principios materiales de justicia tributaria a diferencia de como la encontramos por ejemplo en la Constitución de nuestro Estado. De todos modos, tanto en las Constituciones nacionales, como en la disciplina normativa comunitaria, encontramos una consagración expresa del derecho de propiedad como derecho fundamental, conectable con nuestra prohibición constitucional de no confiscatoriedad. Ese derecho fundamental, en su aplicación como garantía en materia tributaria, puede jugar un papel importante como límite frente a la disciplina tributaria nacional y como límite a los excesos impositivos en la armonización fiscal en la Unión Europea ¹.

Con respecto al respeto en materia tributaria del derecho a la propiedad privada, en ocasiones se cuestiona la carga fiscal máxima sobre la titularidad de esta, descuidando el análisis de los límites de la carga fiscal sobre los actos de acceso a la misma, es decir, de la carga fiscal que se soporta al adquirir un bien o producto. En la determinación de cuándo se puede producir una violación en el plano fiscal del derecho de acceso a la propiedad, debemos partir de la concreción del límite o límites cuantitativos o porcentuales que se deben aplicar a la imposición sobre el consumo, ante los principios materiales de justicia tributaria. Para consumir un bien hay que adquirirlo; el problema se presenta cuando la carga fiscal sobre un bien o producto dificulta ilegítimamente y de manera desproporcionada la posibilidad de su adquisición. Además, debemos fijarnos no solo en los tradicionales esquemas de la propiedad privada, forjados esencialmente pensando en la propiedad inmobiliaria, sino que debemos pensar en la propiedad de cualquier tipo de producto, porque, en principio, para consumirlo, primero hay que adquirirlo y, así, adquirir su propiedad. A tales efectos, no podemos partir solo de la disciplina estatal, sino que también se debe tomar en consideración la incidencia en este tema del Derecho Comunitario Europeo, en cuanto que la mayoría de los impuestos indirectos han sido y son objeto de armonización fiscal en la Unión Europea.

En lugar del recurso directo al derecho a la propiedad privada, podríamos haber hablado en primer término de no confiscatoriedad, lo que sucede es que en la disciplina comunitaria europea no se habla expresamente de esta, pero sí del derecho de propiedad. Recordemos que la disciplina fiscal comunitaria se centra esencialmente en la imposición indirecta, de ahí que hablemos del acceso a la

¹ Sin perjuicio de la incidencia que también se pudiese dar en sede de recursos propios de naturaleza tributaria de la Unión Europea.

propiedad y no de la tenencia de esta, pues esto último quedaría en el ámbito de la imposición directa, de competencia esencialmente estatal.

Así, en nuestro análisis deberemos centrarnos en la interpretación de la idea de no confiscatoriedad a la luz del derecho fundamental a la propiedad privada, como derecho fundamental consagrado no solo en nuestra Constitución, sino también en la disciplina comunitaria europea de los derechos fundamentales. La contemplación del derecho a la propiedad privada desde la perspectiva de la imposición indirecta, nos debe hacer plantearnos, como hemos apuntado, no solo la incidencia de la imposición sobre la titularidad o propiedad de los bienes, sino esencialmente la incidencia de la imposición sobre el acceso a la propiedad de los mismos, hasta el punto de poder llegar a ser considerada como confiscatoria. La contemplación, desde la perspectiva fiscal, del derecho de propiedad, no solo en materia de imposición directa, sino también en materia de imposición indirecta, se presentaría como lo más acorde con los postulados de un Estado social y democrático de Derecho. La contemplación de la incidencia de la imposición solo sobre la titularidad de la propiedad y no sobre el acceso a la misma sería algo contrario a tales postulados. De esta forma, revitalizar la idea de no confiscatoriedad también en relación a la imposición sobre el consumo, se presenta como una ayuda a la tarea de redistribución de la riqueza, debiendo representar el Derecho Financiero y Tributario la articulación jurídica de dicha tarea en un Estado como el nuestro.

La evolución de la integración europea y, con ello, de la armonización fiscal comunitaria en ocasiones parece dejar en el olvido los mencionados postulados. Inmersos en el contexto comunitario europeo, cada vez parece más incómodo o trasnochado para algunos hablar en relación a la riqueza de «su más justa distribución»². Pero el hecho de que el derecho a la propiedad privada forme parte tanto de la disciplina constitucional nacional como de la disciplina comunitaria europea nos permite poder utilizar la interpretación de este derecho a la luz de la imposición indirecta para poder revitalizar los postulados del Estado social y democrático de Derecho, intentando limitar este tipo de imposición en aquello en que pueda llegar a considerarse como confiscatoria.

De esta forma, la consagración en la disciplina comunitaria europea del derecho a la propiedad privada supone un límite esencial a un crecimiento cuantitativo desmedido de la armonización fiscal comunitaria en materia de tipos de gravamen sobre el consumo. El protagonismo de la armonización fiscal comunitaria en la imposición sobre el consumo, hace que el análisis de la prohibición de confiscatoriedad en relación a tal tipo de imposición deba partir de su aplicabilidad en el ámbito de aquella para, a partir de la misma, fijarnos en lo que añade la imposición de responsabilidad exclusivamente nacional a los mínimos comunitarios armonizados. En función de ello, en los posibles supuestos en principio criticables o discutibles, habrá que analizar hasta dónde llegaría la responsabilidad comunitaria europea y hasta dónde la responsabilidad exclusivamente nacional, ante la prohibición de impuestos sobre el consumo confiscatorios, que chocarían con el derecho fundamental a la propiedad privada, en su contemplación nacional y comunitaria.

Todo ello sin perjuicio, obviamente, de que la prohibición constitucional de confiscatoriedad, en relación a la imposición sobre el consumo, pudiese, en su caso, ser también susceptible de consideración en campos impositivos de competencia esencialmente estatal.

² Final del apartado 1 del artículo 131 de nuestra Constitución.

Dejando a un lado lo anterior, desde ARISTÓTELES³ podemos encontrar justificaciones racionales de que debe observarse el dicho, ya popular, de que en el término medio está la virtud⁴. De alguna manera, a este dicho tan aparentemente evidente se le pueden encontrar aplicaciones lógicas y racionales, con amparo jurídico, en la materia que estamos analizando. La solución a primera vista se puede así incluso buscar en la razón popular. Lo más complejo es buscarle su justificación jurídica, tanto desde la perspectiva de las Constituciones nacionales, como desde la perspectiva del Derecho Comunitario originario. Pues bien, como punto de inicio, intentaremos acercarnos a algo así como que la carga impositiva pueda llegar como máximo al término medio del total, debiendo concretar esto en función de qué sea ese total, es decir, en función de la magnitud que se mida, a partir de la manifestación de capacidad económica que se quiera medir.

2. LAS PREVISIONES CONSTITUCIONALES NACIONALES Y LA CONSAGRACIÓN DEL DERECHO DE PROPIEDAD DENTRO DE LA DISCIPLINA COMUNITARIA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES

Una primera aproximación nos podría llevar a definir el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria como el deber del legislador tributario de no establecer tributos que en su configuración determinen una tributación que anule las posibilidades de actuación económica del sujeto⁵, al provocar una tributación irracional. A nuestro entender, en función de lo anterior, la no confiscatoriedad en materia tributaria se presentaría como una especificación del derecho a la propiedad privada en el ámbito tributario⁶.

³ «Veamos un ejemplo: suponiendo que el número diez represente una cantidad grande, y el número dos una muy pequeña, el seis será el término medio con relación a la cosa que se mide; porque seis excede al dos en una suma igual a la que le excede a él el número diez. Este es el verdadero medio según la proporción que demuestra la aritmética, es decir, el número. Pero no es este ciertamente el camino que debe tomarse para buscar el medio tratándose de nosotros. En efecto, porque para tal hombre diez libras de alimento sean demasiado y dos libras muy poco, no es razón para que un médico prescriba a todo el mundo seis libras de alimento, porque seis libras para el que haya de tomarlas, pueden ser una alimentación enorme o una alimentación insuficiente. Para MILON es demasiado poco; por el contrario, es mucho para el que empieza a trabajar en la gimnástica. Lo que aquí se dice de alimentos, puede decirse igualmente de las fatigas de la carrera y de la lucha. Y así, todo hombre instruido y racional se esforzará en evitar los excesos de todo género, sean en más, sean en menos; solo debe buscar el justo medio y preferirle a los extremos. Pero aquel no es simplemente el medio de la cosa misma, es el medio con relación a nosotros» (ARISTÓTELES: «De la naturaleza de la virtud», *Moral a Nicómaco*, Libro segundo, Capítulo VI, en www.filosofia.org/cla/ari).

⁴ Dicho que ha dado lugar incluso a alguna tesis doctoral. Al respecto véase AYENSA REMÍREZ, M.A.: *Desde el término medio hacia la virtud: un análisis de la mente creadora y su eficacia prospectiva*, Tesis doctoral de la Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Filosofía, 2003, en www.ucm.es/eprints/4787.

⁵ Pero cuando hablamos de que no se anulen las posibilidades de actuación económica del sujeto no queremos decir que a este se le pueda dejar lo mínimo, sino que tal situación económica debe estar más próxima al resultado de la iniciativa del sujeto y nunca por debajo de su contribución al sostenimiento de los gastos públicos. Frente a esto, a veces la doctrina, a nuestro entender desacertadamente, ha sido demasiado mezquina al describir lo que legítimamente podría quedar en manos del sujeto después de la tributación. Así, dentro de esta línea se podría citar a BERLIRI –paradójicamente tan lúcido en otras ocasiones–, quien señalaba que «la progresividad de la imposición no puede nunca ser tal que no deje al contribuyente al menos una suma suficiente para su mantenimiento» (*Corso istituzionale di Diritto Tributario*, Volume primo, GIUFFRÈ, Milano, 1985, pág. 128). El alcance de estas palabras nos parece muy corto o pobre. Además, esas palabras, en una autoridad doctrinal como BERLIRI, pueden representar un desacertado referente para los Tribunales Constitucionales europeos.

⁶ El Tribunal Constitucional, en el fundamento jurídico número 6 de su Sentencia 182/1997, de 28 de octubre, ha declarado lo siguiente: «Deber constitucional de contribuir cuyo cumplimiento no se encuentra desconectado del derecho de propiedad también constitucionalmente garantizado (art. 33 CE)».

El artículo 31 de la Constitución, en su apartado 1, establece que el Sistema tributario no podrá tener alcance confiscatorio. Presenta este precepto el deber de contribuir a partir de la capacidad económica del contribuyente, debiéndose configurar el Sistema tributario dentro de los parámetros de la igualdad y la progresividad, presentándose estos dos principios como «inspiradores» del mismo. De otro lado, su artículo 33 consagra el derecho a la propiedad privada, si bien pone de manifiesto al mismo tiempo la función social de la misma. Esta función social se puede contemplar desde muchas perspectivas y, entre ellas, el deber de tributación no se puede considerar ajeno a tal función social.

La doctrina, aunque en muy distinto grado, ha reconocido la vinculación de la prohibición de confiscatoriedad a través del Sistema tributario con el respeto al derecho a la propiedad privada. Recogemos a continuación una serie de opiniones en tal sentido, siguiendo el orden cronológico en que fueron publicadas.

Señala PALAO TABOADA que «el calificativo "confiscatorio" no debe evidentemente entenderse en sentido absoluto y estricto, sino sencillamente como equivalente a "contrario al principio de propiedad privada"», destacando este autor que «la rotundidad del término "confiscatorio" es reveladora de la preocupación de los redactores del texto por cubrir también el "flanco fiscal" del derecho de propiedad y, por tanto, de que quedara claro en este aspecto el sistema constitucional de valores»⁷.

De otro lado, LEJEUNE VALCÁRCEL señala que «todo el problema de la no confiscatoriedad se reduce a determinar hasta dónde puede llegar un tributo (especialmente los de naturaleza extrafiscal), a fin de que no lesionen el derecho constitucional de propiedad, ya que no solo es necesario que un tributo no tenga un tipo del cien por cien, sino que tenga unos tipos tales que no frustre las lógicas y razonables expectativas que de la propiedad privada se derivan», añadiendo a continuación de lo anterior que «la no confiscatoriedad resulta ser así un límite a la progresividad, pero no un límite surgido desde dentro del ordenamiento tributario (ya que este, como se ha dicho, no puede en sí mismo ser confiscatorio), sino un límite que surge desde otro derecho protegido constitucionalmente, como es el derecho de propiedad, de tal forma que solo en relación a este puede ser comprendido y analizado el problema de la no confiscatoriedad tributaria»⁸.

Sobre la referencia en estudio del texto constitucional a que el Sistema tributario no podrá tener alcance confiscatorio, CALERO GALLEGU y NAVAS VÁZQUEZ señalan que «se trata de una expresión que agudiza aún más el sentido garantista y en protección de la libertad y propiedad individuales de todo el precepto»⁹.

Por otra parte, NÚÑEZ PÉREZ señala que «el establecimiento del principio de no confiscatoriedad tributaria no solo no es innecesario, sino que viene a reforzar el equilibrio que ineludiblemente

⁷ «La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario», en *Hacienda y Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, págs. 319 y 320.

⁸ «Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria», en *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1980, págs. 168 y 169.

⁹ «Estudio preliminar» a la obra de F. MOSCHETTI: *El principio de capacidad contributiva* (traducción también por J.M. CALERO GALLEGU y R. NAVAS VÁZQUEZ), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, pág. 28.

ha de estar presente entre la detracción coactiva de riqueza que todo tributo implica y "el derecho a la propiedad privada y a la herencia" que la Constitución reconoce a los ciudadanos»¹⁰.

Según CASANA MERINO «para dar sentido a la prohibición de la confiscatoriedad en el ámbito tributario, no podemos prescindir de la necesaria relación con el derecho de propiedad privada»¹¹. Sobre «la acogida del principio de no confiscatoriedad en la Constitución Española» RUIZ-HUERTA CARBONELL señala que «refleja un refuerzo del derecho de propiedad reconocido en el artículo 33»¹². De otro lado, «el principio de no confiscación» según GONZÁLEZ SÁNCHEZ «representa una garantía para la propiedad privada»¹³. Junto a ello, GONZALO Y GONZÁLEZ señala que el principio de no confiscatoriedad «resulta inseparable del principio de garantía de la propiedad privada»¹⁴.

Por otra parte, SÁNCHEZ SERRANO señala que «en una interpretación sistemática de la Constitución, es manifiesta asimismo la conexión del principio de no confiscatoriedad tributaria con el derecho a la propiedad privada, constitucionalmente reconocido dos artículos más adelante». Indica este autor que «la interdicción de confiscatoriedad del artículo 31.1 no hace sino sumar a los principios de justicia tributaria una garantía de la propiedad privada, adicional a su vez a las ya establecidas en el artículo 33». Destaca SÁNCHEZ SERRANO que «de lo que se trata, evidentemente, es de hacer compatible el deber fundamental de contribuir, constitucionalmente establecido, con el "derecho a la propiedad privada y a la herencia", también constitucionalmente garantizado» y añade que «para ello el sistema tributario no deberá comprender tributos y alcanzar un grado de onerosidad tal que los ciudadanos en general, o determinadas categorías o grupos de los mismos en particular, se vean en la necesidad de desprenderse de sus bienes o propiedades para satisfacerlos», señalando que «si así fuese, la tributación tendría "alcance confiscatorio": o sea, produciría, por vía indirecta, un resultado análogo al de la confiscación prohibida por el artículo 33.3 de la Constitución»¹⁵.

De otro lado, sobre «la construcción jurídica del principio de no confiscación» NAVEIRA DE CASANOVA señala que «se puede agrupar en torno a cuatro polos conceptuales: el derecho de propiedad, los principios jurídicos tributarios, los fines no recaudatorios del tributo y un grupo de ideas que tienden a darle una relevancia propia al mandato»¹⁶.

Por otra parte, «la regla de la no confiscatoriedad» según CAZORLA PRIETO «es un claro ejemplo de la relación de los principios constitucionales-tributarios con otros derechos o principios con-

¹⁰ «La prohibición constitucional de tributos confiscatorios: dos supuestos», en *Impuestos*, núm. 22, 1991, pág. 8.

¹¹ «El principio constitucional de interdicción de la confiscatoriedad en el ámbito tributario», en la *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 216, 1991, pág. 1.099.

¹² «Vigencia y operatividad del principio de la no confiscatoriedad de los tributos en el ordenamiento español», en *Crónica Tributaria*, núm. 64, 1992, pág. 119.

¹³ «El principio de no confiscación y las Haciendas Locales», en *El Sistema Económico en la Constitución Española*, Volumen II, XV Jornadas de Estudio, Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones, Madrid, 1994, pág. 1.539.

¹⁴ «El principio constitucional de no confiscatoriedad tributaria», en *El Sistema Económico en la Constitución Española*, Volumen II, *cit.*, pág. 1.555.

¹⁵ «Principios de Justicia Tributaria», Capítulo IV del *Manual General de Derecho Financiero*, Tomo Segundo, *Derecho Tributario. Parte General*, Comares, Granada, 1996, págs. 91 y 92.

¹⁶ *El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina*, McGraw-Hill, Madrid, 1997, pág. 448.

sagrados constitucionalmente, en particular con el derecho a la propiedad privada proclamado en el artículo 33 de la Constitución»¹⁷. Junto a ello, GARCÍA DORADO habla de «una relación que nos parece imprescindible y obligada: la que existe entre el principio de no confiscatoriedad y el derecho a la propiedad privada»¹⁸.

Así pues, podemos apreciar cómo la inmensa mayoría de la doctrina reconoce la vinculación entre las ideas de no confiscatoriedad en materia tributaria y de respeto al derecho de propiedad privada. Pero frente a ello, existen autores que, en mayor o menor medida, le restan protagonismo a la idea de propiedad en la fundamentación de la exigencia de no confiscatoriedad en materia tributaria. De todos modos, el que reconozcamos la vinculación entre las ideas de propiedad y de no confiscatoriedad no quiere decir que no reconozcamos otras posibles dimensiones en la contemplación de esta prohibición constitucional.

En tal sentido, AGULLÓ AGÜERO señala que «la prohibición de confiscatoriedad debe ser contemplada en función de la justicia del sistema tributario y no únicamente en función de la defensa de la propiedad, es decir, no como una garantía directa de la propiedad, sino como una garantía del propio sistema tributario frente a posibles desviaciones»¹⁹.

Pero muy crítico con la vinculación de las ideas de no confiscatoriedad y de propiedad privada se muestra MARTÍNEZ LAGO, quien, ante la prohibición constitucional de no confiscatoriedad en materia tributaria, destaca que «normalmente, esta referencia se ha relacionado por los autores con la defensa del orden económico privado, con la propiedad privada que aparece constitucionalizada en el artículo 33 de la norma fundamental». Sobre «este punto de vista», este autor señala que «padece, sin embargo, los errores procedentes de un defectuoso enfoque del significado que constitucionalmente adquiere la propiedad privada como derecho de los ciudadanos, que no puede desligarse en su consideración actual, desde luego, de su caracterización como función social»²⁰. Frente a la opinión de este autor, es necesario apuntar que la función social de la propiedad no impide la consideración de la conexión de esta con la no confiscatoriedad en materia tributaria, en cuanto que la confiscatoriedad implicaría una extralimitación en esa función social.

Pues bien, nosotros creemos que se debe vincular la idea de no confiscatoriedad a la idea de propiedad privada. Ambas ideas, principios, límites, derechos, se contemplan en dos preceptos dis-

¹⁷ *Derecho Financiero y Tributario (parte general)*, Aranzadi, Navarra, 2000, pág. 112.

¹⁸ *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, Dykinson, Madrid, 2002, pág. 90.

¹⁹ Señala esta autora que «la prohibición de confiscatoriedad no trata de proteger directamente la propiedad ni como Derecho subjetivo ni como institución», añadiendo que «la propiedad ya está suficientemente garantizada por el artículo 33». Indica que «la imposición incide sobre la propiedad y la garantía de esta no la afecta porque sus ámbitos de actuación son diferentes». Pero frente a ello, señala esta autora lo siguiente: «No obstante, puede darse una colisión entre ambas instituciones, y es por ello que entre los principios de la imposición se sitúa la prohibición de confiscatoriedad. Es posible que sin esta declaración el resultado fuera el mismo, pero con ella resulta evidente que el ataque a la propiedad mediante el sistema tributario tiene un límite, y que este límite es independiente, de un lado, de las razones fiscales o extrafiscales de los impuestos, y, de otro, de la concreta estructura que adopte el sistema tributario. A ese límite se le llama alcance confiscatorio. Dónde debe situarse es un problema que la conciencia histórico-social de lo justo se encargará de señalar en cada momento» («Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario», en la *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 36, 1982, pág. 561). En el mismo sentido, véase MIRANDA PÉREZ, A.: «El principio constitucional de no confiscatoriedad en materia fiscal», en *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 20, 1998, pág. 24.

²⁰ «Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad», en *Gaceta Fiscal*, núm. 81, 1990, pág. 156.

tintos de nuestra Constitución. Habría que plantearse si esto supone que a ambas ideas se les deba reconocer un sentido distinto o distante, cuando nos movemos en el ámbito tributario. A nuestro entender, la respuesta a tal interrogante debe ser negativa, debiendo reconocerse la vinculación de ambos conceptos o ideas.

Desde una perspectiva de pura técnica jurídica, en un plano más estricto y sistemático, se podría pensar que dos preceptos no pueden decir lo mismo, pues entonces uno de ellos sería inútil y, como principio dogmático, el legislador o, en este caso, el constituyente, no hacen nada inútil, de forma que, ante dos referencias en dos preceptos distintos, necesariamente hubiese que individualizar dos ideas distintas.

De todos modos, aquí lo que nos estamos planteando es si, siendo la idea de propiedad privada una idea general válida para las diferentes ramas del Ordenamiento jurídico, también jugaría en materia tributaria. Si es así, se podría pensar que con la consagración general del derecho de propiedad privada bastaría para impedir que los tributos no tuviesen alcance confiscatorio. Entonces, ¿qué utilidad vendría a tener la consagración expresa del principio de no confiscatoriedad? ¿Vendría a tener una significación distinta?

Pues bien, si, de esa perspectiva de técnica rigurosa, pasamos a una perspectiva de técnica de creación normativa útil, la consagración general de una idea no tiene por qué impedir la utilidad de una especificación de esa idea en un ámbito más concreto, reforzando el valor sustantivo e interpretativo de la idea en ese ámbito más específico. Algo de esto podríamos encontrar en el dato de que un precepto de la Constitución hable del derecho a la propiedad privada y que, además de este, otro haga referencia a la no confiscatoriedad en materia tributaria.

La no confiscatoriedad puede ser entendida como una plasmación del límite que supone el respeto a la propiedad privada en materia tributaria. La Constitución consagra este derecho y quiere que su respeto tenga una especial atención en la articulación del Sistema tributario, reforzando esta idea, al hablar expresamente de no confiscatoriedad y evitando el adelantar en el artículo 31 el concepto de propiedad privada, no dando lugar así a posibles interpretaciones fuera de lugar en relación a las distintas perspectivas desde las que se puede tomar en consideración la propiedad privada en materia tributaria.

La propiedad privada cumple una función social y el Derecho Financiero debe cumplir una función redistributiva de la riqueza en un Estado social y democrático de Derecho como el nuestro. Ahora bien, esto no puede suponer que, aunque el Sistema tributario pueda, como no puede ser de otra manera, afectar a la propiedad privada, sus figuras puedan incidir sobre esta en una medida que deje sin contenido a tal derecho. El tributo puede afectar a la propiedad privada, pero aquel no puede llegar a un nivel que deje vacío de contenido en ciertos supuestos el derecho a la propiedad privada. El tributo puede afectar a esta, pero solo hasta un cierto límite. ¿Qué límite? El determinado por un nivel de tributación más allá del cual la propiedad privada dejaría de ser esencialmente eso, es decir, esencialmente privada, pasando a ser más pública que privada.

El apartado 1 del artículo 31 habla de contribución al sostenimiento de los gastos públicos a través de un Sistema tributario entre cuyos principios inspiradores está la progresividad. Junto a ello,

con la referencia expresa a la no confiscatoriedad en este precepto se quiere despejar cualquier duda en relación a que la consagración del deber de tributación en esos términos nunca puede justificar una tributación excesiva e irracional que haga que la propiedad privada pierda su contenido esencial, el de privada, pasándose, por el solo hecho del deber de tributación, a que fuese más pública que privada. Se resalta en el artículo 31.1 de la Constitución el deber de tributación, pero la importancia que se le da no puede interpretarse en el sentido de que ello permita desconocer la esencia del derecho a la propiedad privada y para ello se habla expresamente en este precepto de que la contribución a los gastos públicos a través del Sistema tributario no podrá tener alcance confiscatorio.

Si a la propiedad se le pone en la Constitución el calificativo de privada, sin desconocer su función social, siempre deberá estar en mayor medida al servicio o utilidad del contribuyente, que al servicio o utilidad de la Hacienda Pública. De no ser así, no tendría sentido que en la Constitución se hubiese hablado de la propiedad como privada.

La propiedad del contribuyente no puede ser más pública que privada; por ello sus bienes y derechos no pueden estar nunca en mayor medida al servicio del Fisco que al servicio de aquel. Esta regla se rompería si el Sistema tributario llegase a niveles confiscatorios.

Como diría un castizo, si de lo que gano se lleva el Estado ²¹ más de lo que me quedo o si cuando voy a gastar se lleva más el Estado que lo que vale aquello que yo me quedo para consumir, ahí la propiedad parecería más pública que privada.

Nuestra Constitución habla, como hemos visto, de no confiscatoriedad del Sistema tributario y del respeto al derecho de propiedad privada ²². Ahora bien, dado que en materia de imposición sobre el consumo juega un papel esencial la armonización fiscal comunitaria, debemos fijarnos en un contexto más amplio, como es el que abarca la Unión Europea. Sería lo más fácil encontrarnos Constituciones de Estados miembros de esta donde solo se habla del respeto al derecho de propiedad privada y no se habla expresamente de la no confiscatoriedad en materia tributaria. La consagración expresa de la prohibición de confiscatoriedad en materia tributaria no se prodiga en las Constituciones europeas, pero puede derivarse de la protección en las mismas del derecho a la propiedad privada, sin olvidar su conexión con la problemática del principio de capacidad económica. De otro lado, dentro del Derecho Comunitario Europeo podemos encontrar una consagración del derecho de propiedad privada, aunque tampoco encontremos expresamente contemplado el principio de no confiscatoriedad a través del Sistema tributario. Esa consagración del derecho a la propiedad privada en el ámbito del Derecho Comunitario la podemos individualizar partiendo de que, según el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, los principios generales o derechos fundamentales que derivan de las Cons-

²¹ Y, obviamente, el resto de entes públicos.

²² Además de consagrar el derecho de propiedad, en el constitucionalismo sudamericano también podemos encontrar algún ejemplo de texto constitucional que hable expresamente de no confiscatoriedad en materia tributaria. Así, la Constitución Venezolana de 1999 establece expresamente en su artículo 317 que «ningún tributo puede tener efectos confiscatorios». Por otra parte, la jurisprudencia argentina se ha mostrado especialmente precisa a la hora de reconocer un límite cuantitativo a partir del cual un impuesto pasa a ser confiscatorio, concretando ese límite en el 33%. Y ello aun sin existir una referencia expresa en su texto constitucional a la prohibición de confiscatoriedad en materia tributaria. Sobre la no confiscatoriedad en el ámbito fiscal a la luz del constitucionalismo sudamericano, puede verse NARANJO RENDÓN, W.: «La determinación o búsqueda de límites cuantitativos frente a los tributos confiscatorios», en www.monografias.com/trabajos27/sistemas-tributarios, 2005.

tituciones de los Estados miembros forman parte también del Derecho Comunitario. A ello se añade la consagración del derecho a la propiedad privada en la Carta Europea de derechos fundamentales ²³. En este texto comunitario ²⁴ se habla a secas del derecho a la propiedad, sin ponerle expresamente el calificativo de privada. Pero, obviamente, el sentido de tal texto y el contexto en el que se ubica dejan ver claramente, como no podía ser de otra manera en la disciplina comunitaria, que está haciendo referencia a la propiedad privada, núcleo esencial del propio concepto de propiedad.

Junto a ello, más allá de la disciplina comunitaria, es necesario destacar que el Protocolo Adicional n.º 1 al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales ²⁵ establece en el primer párrafo de su artículo 1 que «toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes», disponiéndose a continuación de lo anterior que «nadie podrá ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional». En el segundo párrafo de este mismo artículo se establece que «las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de poner en vigor las leyes que juzguen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones o de las multas». Este artículo 1 lleva por rúbrica «Protección de la propiedad» ²⁶. El hecho de que se hable en este precepto al mismo tiempo de propiedad y de impuestos en modo algu-

²³ El Proyecto de Tratado por el que se quería establecer una denominada Constitución para Europa y que ha sido sustituido por el Tratado de Lisboa –que ha sacado de su texto el contenido de la citada Carta–, señalaba en el apartado 1 de su artículo II-77 lo siguiente: «Toda persona tiene derecho a disfrutar de la propiedad de los bienes que haya adquirido legalmente, a usarlos, a disponer de ellos y a legarlos. Nadie puede ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública, en los casos y condiciones previstos en la ley y a cambio, en un tiempo razonable, de una justa indemnización por su pérdida. El uso de los bienes podrá regularse por ley en la medida que resulte necesario para el interés general». De todas formas, un texto similar lo podemos encontrar contenido en el apartado 1 del artículo 17 de la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea, tanto en su versión 2000/C 364/01, como en su versión 2007/C 303/01, proclamada solemnemente el 12 de diciembre de 2007, un día antes de la firma del Tratado de Lisboa. De este modo, el contenido de la Carta intentaba incorporarse al fallido texto de Constitución Europea. De todas maneras, aunque no lo recoja ya expresamente, el Tratado de Lisboa hace una remisión expresa a dicha Carta, como veremos a continuación. Por otra parte, en el quinto párrafo del Preámbulo de dicha Carta se señala lo siguiente: «La presente Carta reafirma, dentro del respeto de las competencias y misiones de la Unión, así como el principio de subsidiariedad, los derechos que emanan en particular, de las tradiciones constitucionales y las obligaciones internacionales comunes de los Estados miembros, del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, las Cartas Sociales adoptadas por la Unión y por el Consejo de Europa, así como de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos».

²⁴ A pesar del Tratado de Lisboa, podemos tener presente que la Declaración del Pleno del Tribunal Constitucional 1/2004, de 13 de diciembre de 2004, pronunciada en base al Requerimiento 6603-2004, formulado por el Gobierno de la Nación, acerca de la constitucionalidad de los artículos I-6, II-111 y II-112 del Tratado por el que se intentaba establecer una Constitución para Europa, firmado en Roma el 29 de octubre de 2004 (Primacía del Derecho Comunitario y alcance de la Carta de derechos fundamentales de la Unión Europea), en su fundamento jurídico 2 señaló que «la cesión constitucional que el artículo 93 CE posibilita tiene a su vez límites materiales que se imponen a la propia cesión», añadiéndose a continuación que «esos límites materiales, no recogidos expresamente en el precepto constitucional, pero que implícitamente se derivan de la Constitución y del sentido esencial del propio precepto, se traducen en el respeto de la soberanía del Estado, de nuestras estructuras constitucionales básicas y del sistema de valores y principios fundamentales consagrados en nuestra Constitución, en el que los derechos fundamentales adquieren sustantividad propia (art. 10.1 CE), límites que, como veremos después, se respetan escrupulosamente en el Tratado objeto de nuestro análisis».

²⁵ Convenio también contemplado en el Tratado de Lisboa, como tendremos ocasión de comprobar.

²⁶ Sobre el derecho de propiedad a la luz de este Convenio desde la perspectiva tributaria, véase PÉREZ ROYO, F.: «El derecho de propiedad y la prohibición de discriminación en su disfrute como límites al poder tributario en el Convenio Europeo de Derechos Humanos», en la *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 109-110, 2001, págs. 23 y ss.

no podría interpretarse en el sentido de que estos últimos pudiesen anular a aquella, pues ello iría en contra del propio reconocimiento de la protección de la propiedad privada ²⁷.

Al mismo tiempo, es necesario destacar que el Tratado de la Unión Europea ya estableció en el apartado 1 de su artículo 6 que «la Unión se basa en los principios de libertad, democracia, respeto de los derechos humanos y de las libertades fundamentales y el Estado de Derecho, principios que son comunes a los Estados miembros», disponiéndose en el apartado 2 de este mismo artículo 6 que «la Unión respetará los derechos fundamentales tal y como se garantizan en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950, y tal y como resultan de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros como principios generales del Derecho comunitario». El apartado 8 del artículo 1 del Tratado de Lisboa por el que se modifica el Tratado de la Unión Europea y el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, firmado en Lisboa el 13 de diciembre de 2007, modifica el artículo 6 del Tratado de la Unión Europea. Tras dicha modificación, en el párrafo primero del apartado 1 del artículo 6 del Tratado de la Unión Europea se pasará a establecer ²⁸ que «La Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000, tal como fue adoptada el 12 de diciembre de 2007 en Estrasburgo, la cual tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados». En el apartado 2 de esta nueva versión del artículo 6 se establecerá que «La Unión se adherirá al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales. Esta adhesión no modificará las competencias de la Unión que se definen en los Tratados». Por último, en el apartado 3 de esta nueva versión del artículo 6 del Tratado de la Unión Europea se pasará a establecer que «Los derechos fundamentales que garantiza el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales y los que son fruto de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros formarán parte del Derecho de la Unión como principios generales».

Pues bien, en concreto, dentro de la problemática de los derechos fundamentales, en relación al derecho de propiedad, se puede partir de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ²⁹ de 13 de diciembre de 1979 (Asunto 44/79) y más recientemente se puede destacar la Sentencia del mismo Tribunal de 10 de julio de 2003 (Asuntos acumulados C-20/00 y C-64/00). En esta Sentencia se señala que «los derechos fundamentales forman parte de los principios generales del Derecho cuyo respeto garantiza el Tribunal de Justicia y que, para ello, este último se inspira en las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros, así como en las indicaciones proporcionadas por los instrumentos internacionales relativos a la protección de los derechos humanos en los que los Estados miembros han cooperado o a los que se han adherido», añadiendo que «dentro de este contexto, el CEDH reviste un significado particular». Se destaca en esta Sentencia entre los derechos fundamentales así protegidos el derecho de propiedad, señalándose en la misma que cabrían restricciones al ejercicio de los derechos fundamentales siempre y cuando «no constituyan, teniendo en cuenta el objetivo perseguido, una intervención desmesurada e intolerable que lesione la propia esencia de esos derechos».

²⁷ Dentro de las Explicaciones sobre la Carta de los derechos fundamentales (2007/C 303/02), en el penúltimo párrafo de la explicación relativa al «derecho a la propiedad», se señala que «este derecho tiene el mismo sentido y alcance que el garantizado en el CEDH, no pudiendo sobrepasarse las limitaciones previstas en este último».

²⁸ Cuando entre en vigor el Tratado de Lisboa.

²⁹ Que con el Tratado de Lisboa pasa a denominarse Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Así pues, en el Derecho Comunitario Europeo, aunque no encontremos contemplado expresamente el principio de no confiscatoriedad a través del Sistema tributario, sí encontramos consagrado el derecho a la propiedad privada. El impedir normas comunitarias confiscatorias en materia tributaria se consigue al hacer valer el respeto al derecho de propiedad privada, consagrado también, como exponemos, dentro de la disciplina jurídica comunitaria. Además, la contemplación de un derecho fundamental como este se debe considerar parte del Derecho Comunitario originario, al que debe someterse el Derecho Comunitario derivado.

De esta forma, pues, las normas tributarias que emanan de las instituciones comunitarias, ya sean para regular los recursos propios de la Unión Europea, ya vayan dirigidas a la armonización fiscal comunitaria, no pueden tener un contenido que provoque efectos confiscatorios en materia tributaria³⁰, pues con ello estarían violando un derecho fundamental integrante de la disciplina comunitaria europea.

Por otra parte, en ocasiones los impuestos no persiguen como finalidad más directa el recaudar ingresos para hacer frente a los gastos públicos, sino el incidir sobre ciertos comportamientos del ciudadano, de forma que la carga económica del impuesto frene tales comportamientos, consiguiendo que el ciudadano limite o reduzca estos para evitar en la medida de lo posible la citada carga económica que suponen. Se trata de comportamientos cuya limitación debe encontrar amparo en algún precepto de la Constitución. El artículo 31.1 de esta establece, como hemos visto, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos a través del Sistema tributario dentro del respeto de unos principios, que se recogen en el mismo precepto constitucional. Pero, por ejemplo, dado que en otro precepto de la Constitución³¹ se protege el derecho a un medio ambiente adecuado, se estaría legitimado un impuesto que en vez de tener como finalidad directa el recaudar ingresos públicos, tuviese como objetivo frenar ciertas actuaciones o comportamientos que puedan afectar al medio ambiente, de forma que los ciudadanos, para no cargar con el peso económico de ese impuesto, decidan o prefieran dejar de realizar el correspondiente comportamiento o actuación. En el fondo, para tratarse de un impuesto extrafiscal puro, el legislador tributario al establecerlo debería tener como deseo principal el no recaudar nada, en vez de recaudar mucho. Ello supondría que no habría habido ningún comportamiento que hubiese afectado al medio ambiente, de los que podrían haber generado el devengo del impuesto. Así se habría cumplido la finalidad de proteger el medio ambiente y no se habría producido ninguna recaudación, no siendo esta la finalidad del impuesto. Entre recaudar mucho y no recaudar nada, puede recaudarse poco y cuanto menos se recaude en mayor medida se habrá conseguido la finalidad perseguida por el legislador.

Con ello nos habríamos alejado de la finalidad propia o tradicional de los tributos³², pero eso no quiere decir que se puedan desconocer en tales casos los principios de justicia tributaria con-

³⁰ Según FALCÓN Y TELLA «principios como la interdicción de la confiscatoriedad, el respeto a la propiedad privada y la libertad de empresa, que figuran en las Constituciones de todos los Estados miembros, constituyen también principios básicos del ordenamiento comunitario, que ha de respetar los derechos de los particulares derivados de dichos principios». Añade este autor que «dicho en otros términos, las instituciones comunitarias no pueden adoptar medidas que no habrían podido adoptar los parlamentos nacionales de ninguno de los quince Estados miembros, los cuales no podrían evidentemente establecer un impuesto confiscatorio» («La tasa suplementaria en el sector de la leche y de los productos lácteos: un impuesto confiscatorio y discriminatorio entre ganaderos», en *Quincena Fiscal*, núm. 17, 1997, pág. 6).

³¹ Artículo 45 de nuestra Constitución.

³² Sobre el término «extrafiscalidad», CASADO OLLERO señala que se trata de «una expresión vaga que apenas significa algo en sí misma, y con la que –por contraposición– pretende designarse todo aquello que se aleja de la función financiera,

grados en el artículo 31 de la Constitución y el resto de derechos y garantías constitucionales que deriven de otros preceptos de aquella.

Lo que hemos descrito sería el caso de un impuesto extrafiscal puro como se ha apuntado, es decir, de un impuesto con el que no se busca directamente recaudar, sino que el mayor deseo sería que no se recaudase nada.

Pero en ocasiones se presentan por el legislador como extrafiscales impuestos que no lo son totalmente, dado que con ellos, en función de la carga tributaria que representan y las actuaciones o situaciones sobre las que inciden, no solo se busca incidir en el comportamiento de los ciudadanos, sino también obtener una importante recaudación. Mezclándose ambas perspectivas, el legislador tributario no suele mantener un rigor coherente en tales casos, no sabiendo conjugar acertadamente los criterios en juego y amparándose en una mayor o menor extrafiscalidad se intenta justificar una carga fiscal desmedida, que puede ser difícil reconocer como legítima.

En materia de imposición indirecta, los impuestos sobre consumos específicos tradicionalmente se han intentado presentar por el legislador, en mayor o menor medida, como extrafiscales, en el sentido de que vienen a provocar una mayor carga fiscal sobre ciertos productos porque el consumo de estos puede resultar nocivo para la sociedad y cuanto mayor sea el peso económico de la carga fiscal sobre tales productos, mayor será el celo del contribuyente por limitar o reducir el consumo de los mismos. A veces el legislador, amparándose en esa pretendida extrafiscalidad, carga en demasía la fiscalidad de ciertos productos, aun siendo consciente de que por mucho que los cargue fiscalmente –dadas las condiciones de la sociedad actual, construida y dirigida por el Estado, como principal responsable– el ciudadano no puede prescindir de ellos.

Si nos fijamos en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, dentro de su Exposición de Motivos encontramos la referencia a ese corte extrafiscal de estos Impuestos. En concreto, en esa Exposición de Motivos se puede leer lo siguiente: «... los impuestos especiales de fabricación que constituyen, junto con el Impuesto sobre el Valor Añadido ³³, las figuras básicas de la imposición indirecta y se configuran como impuestos sobre consumos específicos, gravando el consumo de unos determinados bienes, además de lo que lo hace el IVA en su condición de impuesto general. Este doble gravamen se justifica en razón de que el consumo de los bienes que son objeto de estos impuestos genera unos costes sociales, no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores, mediante una imposición específica que grave selectivamente estos consumos, cumpliendo, además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etc.» ³⁴.

del fin recaudatorio (fiscal) propio de la imposición» («Los fines no fiscales de los tributos», en la *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 213, 1991, pág. 455).

³³ En adelante IVA.

³⁴ En la práctica, la mayoría de los Impuestos Especiales llegan al consumidor final a través de una traslación económica y no de una pura traslación jurídica, dado que se aplican en fase única. Eso no quiere decir que no se deban tomar en consideración jurídicamente a la hora de determinar la carga que soporta el consumidor, pues, como, por ejemplo, se reconoce expresamente en el artículo 1 de la Ley de Impuestos Especiales, se trata de impuestos que recaen sobre el consumo. Esto no quita que existan casos de traslación jurídica directa al consumidor; piénsese, por ejemplo, en el Impuesto sobre

Esa finalidad extrafiscal resulta más creíble en relación a los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Alcohólicas y al Impuesto sobre las Labores del Tabaco, pues a nadie se le escapa lo nocivo que puede resultar el consumo de tabaco y de ciertas bebidas alcohólicas ³⁵, a un determinado nivel, con el coste social que puede conllevar y que de algún modo se puede intentar compensar con actuaciones públicas que encuentren su referente, contrapartida o base económica al menos en parte en lo recaudado por tales impuestos. Sea como fuere, a cualquiera nos resultaría difícil defender lo no nocivo o beneficioso del tabaco o de un excesivo consumo de ciertas bebidas alcohólicas, con lo cual no es difícil verse legitimado para hablar de extrafiscalidad en relación a la fiscalidad del tabaco y de las bebidas alcohólicas, por muy conscientes que seamos de que ciertas personas, con adicción al tabaco, por mucho que se aumente la presión fiscal sobre este producto, no van a encontrar fuerzas para dejar de consumirlo o consumirlo en menor medida y conscientes también de que el consumo de ciertas bebidas alcohólicas, aunque con moderación, incluso puede tener determinados efectos beneficiosos. Piénsese en todo lo bueno que se ha descubierto en relación a un consumo moderado de una bebida como la cerveza en ciertas situaciones. Y, de otras bebidas, con moderación, difícil es escapar hoy en determinadas situaciones de tradición social. Ahora bien, no está mal que quien abuse del consumo de estas tema a su alto coste económico, acrecentado por la carga fiscal que soportan, pero que, al final, no hace mella en el bolsillo del rico, sino, como siempre, en el bolsillo del pobre; pero no es este el momento de detenernos en las bondades de que la imposición directa siempre debería tener un peso mucho más evidente que la indirecta, a la luz de los principios constitucionales de justicia tributaria ³⁶.

Pero volvamos aquí sobre lo más o menos extrafiscales que nos pueden parecer otros Impuestos Especiales, dejando ahora a un lado el Impuesto sobre la Electricidad, por su tipo de gravamen más bajo en proporción o en comparación con la carga fiscal de otros Impuestos Especiales y fijémonos en el Impuesto sobre Hidrocarburos y en el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte.

Existen dos tipos de bienes sobre los que el legislador tributario suele «cebarse» injustificadamente, intentando alcanzar una recaudación desmedida, actuando de la forma en que, a primera vista, se resentirían menos ciertos sectores económicos o de la manera en que al ciudadano le quedarían menos alternativas para escapar de tal tributación. Se trata de los inmuebles y de todo lo relativo a la

la Electricidad, que se repercute, junto con el IVA, al consumidor final, dado que la electricidad, mientras se mantiene dentro de las redes de transporte de energía, se encuentra en régimen suspensivo. De otro lado, en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte el sujeto pasivo es esencialmente aquel sujeto a cuyo nombre se matricula el vehículo y para consumir el vehículo hay que matricularlo y para matricularlo hay que acreditar el pago del impuesto o su exención o no sujeción.

³⁵ Frente a esta opinión, aparentemente generalizada de amparo social, nos podemos encontrar, en alguna encuesta a universitarios, erróneas opiniones en el sentido de que el, molesto socialmente, «botellón» trae en gran medida su causa de lo altos que son los impuestos sobre las bebidas alcohólicas, lo cual, a juicio de los encuestados, no permitiría que se pudiese acceder al consumo de tal tipo de bebidas en pubs y locales similares, debiendo optar por su consumo en la forma arriba indicada (*Aula Magna*, 10 de mayo de 2006, pág. 2). Esta errónea opinión desconoce que los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Alcohólicas se pagan en función del volumen de producto, con independencia del precio de este. Otra cosa distinta sería el IVA, que, como en relación a cualquier otro producto, se aplica esencialmente en función del precio, así que donde la bebida sea más cara más IVA se pagará.

³⁶ A finales del año 2003, una encuesta realizada por el Centro de Investigaciones Sociológicas (CIS) revelaba que en nuestro país un 75% de los encuestados sostenía que «los impuestos son injustos» y que «no es cierto que pague más el que más tiene» (publicado en *La Vanguardia*, 19 de noviembre de 2003, pág. 63).

circulación rodada, centrada en los vehículos y los carburantes esencialmente. En el caso de los inmuebles, por mucho que se cargue fiscalmente a estos el suelo físico no puede, en principio, crecer ni decrecer, es decir, hay el que hay. Por mucho que se cargue fiscalmente el suelo este no desaparece.

Y algo similar sucede con el ámbito de la circulación. Normalmente para conducir se hace necesario soportar el IVA, el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte, el Impuesto sobre Hidrocarburos, el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, sin perjuicio de otros tributos, pudiendo citar, por ejemplo, el Impuesto sobre las Primas de Seguros que necesariamente se soporta por el seguro del vehículo. Todo lo que incide fiscalmente incide al final sobre el coste de cualquier producto, porque al final todos los productos se transportan y todos viajamos aunque sea en transporte público y en poco salva la alta presión fiscal en función de lo anterior el dato de que los vehículos de transporte no particulares estén no sujetos o exentos en el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte ³⁷.

Pues bien, tratándose de bienes y elementos necesarios para la vida diaria de ciudadanos de cualquier nivel económico, habría que plantearse hasta qué punto es legítimo hablar de extrafiscal en relación a la imposición sobre los carburantes, cuando es algo de lo que es muy difícil prescindir, cuando la técnica aun no ofrece alternativas viables y asequibles para los ciudadanos de cualquier capacidad económica. Por mucho que se cargue fiscalmente no se puede prescindir de ello. Bajo ese parcialmente falso expediente de la extrafiscalidad se abusa fiscalmente del consumidor, cuando el legislador tributario es consciente de que el ciudadano en los elementos necesarios de su vida cotidiana no puede prescindir de ciertos consumos y de eso se aprovecha el Estado.

Y en los ámbitos en los que tradicionalmente en conjunto la capacidad económica global de los contribuyentes suele ser más baja es donde precisamente se hacen más necesarios esos consumos. Piénsese en las zonas rurales y sobre todo en las zonas rurales de menor volumen de población, donde el transporte privado se hace más necesario que en las grandes ciudades y por lo tanto no se puede dejar de soportar en mayor medida, en principio, el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte, el Impuesto sobre Hidrocarburos y el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. Al final estos impuestos terminan incidiendo en mayor medida en las zonas de menor nivel económico, zonas más necesitadas de ayuda y promoción.

Así pues, por una amplia serie de razones, creemos que no es conveniente que la Hacienda Pública se siga «cebando» en los carburantes para obtener una fortísima recaudación, amparándose en ideas, trasnochadas o que nunca han sido totalmente verdaderas, basadas en una extrafiscalidad más que limitada y parcialmente errónea.

Las cuestiones apuntadas nos hacen ver que en ocasiones no son lo suficientemente rigurosos los esquemas extrafiscales utilizados por el legislador tributario, pues se quieren cargar fiscalmente con bastante fuerza bajo esa apariencia ciertos productos, bajo el argumento de que esa mayor carga fiscal reduciría su consumo, pensando que el contribuyente desistiría de este o lo limitaría. El pro-

³⁷ Podemos tener en cuenta, por ejemplo, los autobuses como supuesto de no sujeción [art. 65.1 a) 2.º de la Ley de Impuestos Especiales] o los taxis como supuesto de exención [art. 66.1 a) de la Ley de Impuestos Especiales].

blema es que se trata de productos de cuyo consumo el contribuyente no puede prescindir por mucho que se carguen fiscalmente, con lo cual el Sistema tributario se convierte en menos progresivo y menos justo, pues se trata de impuestos indirectos que sitúan en una posición cada vez más delicada a los sujetos de una menor capacidad económica global.

Pero dejando a un lado lo anterior, lo que nunca puede suceder es que el expediente de la extrafiscalidad se utilice por el legislador tributario para desconocer los principios de justicia tributaria consagrados en el apartado 1 del artículo 31 de la Constitución. Y así, dado que la extrafiscalidad puede llevar a situaciones de tributación desproporcionada, especialmente hay que vigilar que esta no se utilice para intentar justificar el llegar a impuestos confiscatorios. El hecho de que un impuesto sea extrafiscal no le permite ser confiscatorio. Los principios de justicia tributaria del artículo 31.1 de la Constitución no deben desconocerse por el hecho de que se utilice el expediente de la extrafiscalidad.

El Tribunal Constitucional ha declarado que el establecimiento de «impuestos de carácter primordialmente extrafiscal» debe realizarse «respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución (art. 31)»³⁸. Entre estas exigencias y principios también estaría la limitación de no poder crear situaciones confiscatorias.

Pues bien, en función de todo lo anterior, los impuestos extrafiscales deben respetar los principios constitucionales de justicia tributaria, por lo que, junto a los demás, el principio de no confiscatoriedad a través del Sistema tributario también juega en relación a la disciplina tributaria extrafiscal, disciplina que, como hemos apuntado, no siempre se aplica con el rigor debido, pues en ocasiones el expediente de la extrafiscalidad se predica de situaciones que no se prestan realmente a la misma.

Entre los ejemplos que podríamos poner de productos con una presión fiscal excesiva, se encontraría sin duda alguna el de los carburantes. Esto podría dar a primera vista una cierta idea de desprecio por ciertas dimensiones medioambientales. Nada más lejos de la realidad. Hacemos ciertas consideraciones en el sentido de poner en evidencia un mal entendido o incorrecto planteamiento extrafiscal o desproporcionado en nuestra trayectoria impositiva³⁹.

³⁸ Fundamento jurídico 13 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo. En el mismo sentido, puede verse el fundamento jurídico 4 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 186/1993, de 7 de junio. Además, es necesario destacar en relación a estas sentencias que en los citados fundamentos jurídicos de las mismas se menciona la confiscatoriedad en materia tributaria, rechazando que se dé en los supuestos que analizan, pero sin que el Tribunal Constitucional se haya preocupado en estas sentencias de aclarar cuándo los impuestos pueden resultar confiscatorios, perdiendo, como en otras sentencias (fundamento jurídico 11 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 14/1998, de 22 de enero, fundamento jurídico 23 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999, de 16 de diciembre, y fundamento jurídico 11 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 194/2000, de 19 de julio), la oportunidad de contribuir a una mayor certeza para los operadores jurídico-tributarios en relación a los principios constitucionales de justicia tributaria y, en concreto, con respecto a la no confiscatoriedad en materia tributaria.

³⁹ La última importante elevación impositiva –generalizada en todo el territorio español– sobre los distintos tipos de carburantes en general vino determinada por el establecimiento del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. Con respecto a este impuesto, el punto 3 del apartado uno del artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, establece lo siguiente: «Los rendimientos que se deriven del presente Impuesto quedarán afectados en su totalidad a la financiación de gastos de naturaleza sanitaria orientados por criterios objetivos fijados en el ámbito nacional. No obstante lo anterior, la parte de los recursos derivados de los tipos de gravamen autonómicos podrá dedicarse a financiar actuaciones medioambientales que también deberán orientarse por idéntico tipo de criterios». De esta forma, el establecimiento de este impuesto claramente no se hizo compensando una hipotética mayor capacidad contaminante de los

La protección del medio ambiente no puede justificarlo todo y máxime contra aquello que es muy difícil o casi imposible evitar por ciertos sujetos. La protección del medio ambiente no se debe hacer extralimitándose en la imposición sobre ciertos productos de los que una gran cantidad de sujetos, en unas condiciones que no son las más cómodas o favorables, no pueden prescindir.

No lo analicemos todo desde los esquemas de una gran ciudad bien comunicada con el resto del país y con el extranjero y donde el metro y los trenes de cercanías dan unas grandes posibilidades de transporte, que convierten casi en ilógico el uso del propio vehículo. Pensemos en ciudades a las que se tarda más en llegar en tren que en autobús. Pensemos en las zonas rurales. Pensemos en todo lo que no es el centro de una gran ciudad.

Habrán carburantes altamente contaminantes y fácilmente sustituibles. En relación a estos, sí cabría una mayor carga fiscal. Pero en relación a los no sustituibles, la presión fiscal no puede suponer aprovecharse de algo de lo que no puede escapar el sujeto, para que la Hacienda Pública obtenga una fácil recaudación alejada de los principios constitucionales de justicia tributaria.

Foméntese el desarrollo del ferrocarril y del transporte marítimo todo lo posible y no dejando zonas privadas de un desarrollo efectivo de aquel. Prohíbase la circulación rodada particular en las zonas o núcleos más frágiles o de mayor contaminación. Prohíbanse ciertas actuaciones contaminantes. Establézcanse limitaciones. Auméntense considerablemente las ayudas a la investigación y producción de vehículos y carburantes menos contaminantes, hasta que se llegue a hacer a los mismos asequibles y viables para todos ⁴⁰. A lo que no se puede llegar es a aberraciones ilógicas cargando

carburantes o para evitarla, sino para obtener fondos con los que financiar la total transferencia de las competencias en materia de sanidad a las Comunidades Autónomas. De este modo, la finalidad esencial del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos no es extrafiscal, sino fiscal o recaudatoria. Es más, la finalidad primordial de este impuesto es la de financiar la sanidad y solo secundariamente la de financiar actuaciones medioambientales.

Posteriormente, la Ley 25/2006, de 17 de julio, por la que se modifica el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales y del sistema portuario y se aprueban medidas tributarias para la financiación sanitaria y para el sector del transporte por carretera, que ha ampliado al doble los límites máximos de los tipos de gravamen autonómicos del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (art. cuarto.dos), nos recuerda, como podemos apreciar incluso en su mismo título, que esa reforma se da para la financiación de la sanidad.

⁴⁰ Lo que sucede es que en el momento en que eso se produzca los biocarburantes comenzarán a soportar una fuerte tributación, con lo cual se deja en evidencia cómo es falsa la finalidad extrafiscal del Impuesto sobre Hidrocarburos, pues los carburantes menos contaminantes pasarán a gravarse como los carburantes procedentes del petróleo.

Fijémonos en que en el Epígrafe 1.13 de la Tarifa 1.ª del apartado 1 del artículo 50 de la Ley de Impuestos Especiales se establece la siguiente (no) tributación: «Bioetanol y biometanol para uso como carburante: 0 euros por 1.000 litros. Sin perjuicio de lo previsto en el apartado 2 del artículo 50 bis, a partir del 1 de enero de 2013 será de aplicación el tipo fijado en el epígrafe 1.2.2». Ese Epígrafe 1.2.2 es el que establece el tipo de gravamen para la gasolina sin plomo de 95. Al mismo tiempo, en el Epígrafe 1.14 de esa misma Tarifa 1.ª se establece lo siguiente: «Biodiesel para uso como carburante: 0 euros por 1.000 litros. Sin perjuicio de lo previsto en el apartado 2 del artículo 50 bis, a partir del 1 de enero de 2013 será de aplicación el tipo fijado en el epígrafe 1.3». Ese Epígrafe 1.3 es el que establece el tipo de gravamen para el gasóleo de uso general.

El referido apartado 2 del artículo 50 bis de la Ley de Impuestos Especiales establece que «siempre que la evolución comparativa de los costes de producción de los productos petrolíferos y de los biocarburantes y biocombustibles así lo aconseje, las Leyes de Presupuestos Generales del Estado podrán fijar el importe de los tipos impositivos previstos en los epígrafes 1.13 a 1.15 en atención a las referidas circunstancias estableciendo, en su caso, tipos de gravamen de importe positivo». Con ello, en un determinado momento, su baja capacidad contaminante no los librará de tributación. Así, la finalidad del Impuesto sobre Hidrocarburos está claro que es la de recaudar y no la de impedir la contaminación.

Al hilo de este precepto, sobre la tributación de los biocarburantes, hay que recordar, no obstante, lo establecido en el apartado 1 de ese mismo artículo 50 bis, donde se dispone que «los biocarburantes y biocombustibles tributarán por este impues-

fiscalmente de una forma irracional productos de los que no se puede prescindir en formas de vida que, paradójicamente, se quieren promocionar o defender su mantenimiento. Pensemos, así, en la defensa de las zonas agrícolas o rurales dentro de la Unión Europea y del paradójico peso fiscal desproporcionado que deben soportar en un elemento allí más que esencial como son los carburantes.

La forma en que se ha llevado hasta la fecha la vinculación de las ideas de fiscalidad y medio ambiente no ha sido la más correcta, justificando en el fondo en su contrapartida económica actuaciones lesivas del mismo. Es más, la trayectoria pública medioambiental no ha sido nada correcta, intentando con un rápido lavado de imagen corregir grandes errores silenciados del pasado. Hablamos de una política en materia de medio ambiente errónea no solo en sede de fiscalidad.

En función de ello, no queremos que los ejemplos que exponemos en este trabajo sean tomados como un desprecio por la perspectiva de la protección del medio ambiente, pues no habría nada más lejos de la realidad en nuestra intención ⁴¹. Entendemos, no solo en el plano fiscal, que se puede mejorar y mucho la política medioambiental y su gestión económica. Es más, defendemos un fortalecimiento de la misma que, por otra parte, nunca deberá servir para justificar situaciones irracionales en materia tributaria, ni desde una perspectiva comunitaria, ni desde la visión de una imposición nacional adicional.

3. FRENO A LA EXCESIVA PRESIÓN FISCAL SOBRE CIERTOS PRODUCTOS

Para determinar la cuantía de un límite en relación a la imposición sobre el consumo, es necesario partir de que este debe ser, en principio, un límite general, es decir, en relación o válido para la generalidad de los productos y servicios, sin perjuicio de otros posibles límites especiales, en función de la toma en consideración de ciertas circunstancias particulares o excepcionales. Así, tratándose de bienes y servicios de primera necesidad, o sea, bienes y servicios sin los cuales no se puede sobrevivir, es lógico que el límite se encuentre por debajo de un límite general. Piénsese, por ejemplo, en alimentos y sustancias sin las cuales no es posible la vida humana. Es decir, tratándose de bienes y servicios de primera necesidad, el respeto a los principios constitucionales de justicia tributaria nos obligaría a respetar un límite inferior al posible límite general que en relación a la imposición sobre el consumo se debería fijar atendiendo al principio de no confiscatoriedad en materia tributaria.

Pues bien, en atención a este principio, la imposición sobre el consumo se debería mover por debajo de un determinado límite general, porque, de no ser así, podría estarse restringiendo indebidamente las posibilidades reales de acceso a la adquisición de los bienes y, de esta forma, las posibilidades de acceso a la propiedad de los mismos. Sin poder acceder a la propiedad o adquisición de los bienes, en principio, no se pueden consumir estos. Volvemos a ver la conexión de este problema

to a los tipos impositivos establecidos en los epígrafes 1.13 a 1.15 de la Tarifa 1.^a establecida en el apartado 1 del artículo 50 de esta Ley. Dichos tipos se aplicarán exclusivamente sobre el volumen de biocarburante o biocombustible sin que puedan aplicarse sobre el volumen de otros productos con los que pudieran utilizarse mezclados». De esta forma, a pesar de los nombres comerciales que se utilicen, debemos tener en cuenta que si no todo el producto es biocarburante, sino que este está mezclado con otro producto que sí tributa, la no tributación se dará solo por el porcentaje de volumen de biocarburante.

⁴¹ Todo ello sin perjuicio de que, ante nuestra dependencia energética, sea necesario un replanteamiento del no abandono de la energía nuclear, replanteamiento que se está dando no solo en el contexto europeo, sino a nivel mundial.

con el respeto del derecho a la propiedad privada. Sin el respeto de ese límite general se violarían tanto el mantenimiento de la propiedad privada, como las posibilidades de acceso a la misma, desde una perspectiva de rigor conceptual.

Si para consumir –lo que normalmente implica adquirir la propiedad de lo que se consume– uno debiese destinar al consumo una cantidad de unidades monetarias de su patrimonio en medida tal que la carga impositiva con la que se queda el Estado es superior al valor económico de los bienes que se integran en su patrimonio, se estaría violando el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria, pues se estaría lesionando el derecho de propiedad privada tanto en relación a su mantenimiento, como en relación a su adquisición. Consumiendo, el Estado se llevaría más de lo que nos quedaría, o, dicho de otro modo, adquiriendo, el Estado se llevaría más de lo que recibimos. Pensemos aquí en una adquisición de la propiedad sobre productos en un sentido amplio, pues casi todos los productos son en rigor y realmente objeto de propiedad. Es decir, no nos movamos aquí con un esquema tradicional limitado en materia de propiedad, pensando, como se hace normalmente al oír ese concepto, en la propiedad sobre inmuebles, que no es el mejor ejemplo para ilustrar la problemática que se quiere poner aquí de manifiesto.

En función de lo expuesto, el límite entendemos que debería fijarse en la no superación de un porcentaje del 100% del valor del bien ⁴². Y, de cara a una viabilidad práctica en su aplicación, por elevado que sea y dada la tradición impositiva que ha venido rigiendo en nuestro ámbito, aplicarlo tomando en consideración solo la imposición sobre el consumo. Mezclarlo, en una primera aproximación, con los porcentajes de imposición sobre la renta y el patrimonio, donde juegan tipos de gravamen progresivos, haría inviable su aplicación, dado que en estos otros impuestos sus tipos de gravamen determinan un porcentaje de tributación en función de la capacidad económica de cada sujeto individualmente considerado. Todo ello sin perjuicio de alguna consideración adicional que debamos hacer en relación a esos otros índices de capacidad económica posteriormente, especialmente con respecto a la renta.

Así pues, centrándonos en la imposición sobre el consumo, planteándonos la carga fiscal que puede soportar un determinado producto, debemos entender que esta no podrá ser superior al 100% ⁴³, de forma que la carga fiscal que soporte el consumidor final de un producto no pueda ser

⁴² Aunque en relación a un tributo con una naturaleza muy particular y bien distinto de los impuestos que aquí nos vienen sirviendo de ejemplo, SOTRES MENÉNDEZ destacó que un «tipo del 115% del precio indicativo de la leche, reviste un claro carácter confiscatorio» («Nuevo régimen de la tasa suplementaria en el sector de la leche y productos lácteos (sistema de cuotas lecheras)», en *Gaceta Fiscal*, núm. 125, 1994, pág. 186). En similar sentido se pronunció FALCÓN Y TELLÁ en relación al mismo tributo, señalando que «es evidente que un impuesto del 115 por 100 es contrario a la capacidad contributiva, ya que resulta confiscatorio» («La tasa suplementaria en el sector de la leche y de los productos lácteos: un impuesto confiscatorio y discriminatorio entre ganaderos», cit., pág. 5).

⁴³ En un alarde de inspiración, el Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico 9 de su Sentencia 150/1990, de 4 de octubre, señala que sería «evidente el resultado confiscatorio de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100% de la renta». Lo que sucede es que esa «perogrullada» la manifestó el Tribunal Constitucional en materia de imposición sobre la renta, mientras que el límite del 100% del que hablamos aquí sería un límite en materia de imposición sobre el consumo. El límite del 100% no podría jugar de la misma manera en materia de imposición sobre la renta y en materia de imposición sobre el consumo. Una tributación del 100% en la imposición sobre la renta, obviamente en hipótesis de laboratorio, privaría al sujeto de cualquier renta que después hubiese podido destinar al consumo, con lo cual se cerraría, en función de ello, la posibilidad de una posterior imposición sobre el consumo. De todos modos, en la práctica, aunque no se haya concretado en un determinado porcentaje, lo que está claro es que para no considerar la imposición sobre la renta como

superior a las cantidades que, por otros conceptos, esencialmente el precio, pague por el mismo. Así, en esencia, el impuesto que pesa sobre un producto no puede ser superior al precio del mismo.

Si un producto tiene un precio de 50, los impuestos indirectos que se acumulen sobre el mismo no deberían ser superiores a 50. De no ser así, se estaría destinando, ante el consumo, más unidades monetarias al Estado que a nuestra economía particular, violándose el derecho a la propiedad privada. De este modo, si no se respetase ese límite del 100% se limitaría el acceso a esta, pues deberíamos destinar más unidades monetarias a la imposición que las correspondientes al valor que entra en nuestro patrimonio y saldría de este más del doble del valor de lo que vuelve al mismo.

Si, por ejemplo, para adquirir un determinado producto necesitásemos 100 unidades monetarias y 51 correspondiesen a la carga fiscal que soporta el producto y 49 al precio real del mismo sin impuestos, para adquirir tal producto saldría de nuestro patrimonio más del doble de lo que vuelve al mismo, aunque sea para su posterior consumo. Y ello por motivos fiscales. Esto es lo que se debería considerar confiscatorio por atentar contra el principio constitucional de no confiscatoriedad del Sistema tributario, no respetándose el derecho a la propiedad privada.

Obviamente, estamos hablando de un límite extremo dentro de una dimensión constitucional. Estamos hablando de un límite de justicia dentro de la lógica constitucional. Pero desde una perspectiva de política económica y de lógica económica qué duda cabe de que la economía de cualquier país y la economía de la propia Unión Europea se vendrían abajo si la fiscalidad de todos los consumos o de la mayoría de los consumos se ajustase o acercase a ese límite general del 100%. Lo lógico, habitual y necesario económicamente es que la mayoría de los consumos soporten una carga fiscal que se mueva muy por debajo del 100%, como realmente sucede.

Ahora bien, esto no quita la necesidad de ese límite para que la Hacienda Pública no se cebe indebidamente en la presión fiscal sobre determinados consumos de los que hoy día realmente no se puede prescindir. Los legisladores tributarios nacionales y las instituciones comunitarias deben respetar ese límite, para no caer en la injusticia de una presión fiscal irracional sobre determinados

confiscatoria el tipo de gravamen debería estar bastante por debajo de ese límite del 100%, mientras que la imposición sobre el consumo, aun sin llegar a este límite, podría moverse, para ciertos productos, por encima del límite que se pudiese establecer para la imposición sobre la renta.

Por otra parte, en materia de imposición sobre la renta, la existencia de un mínimo exento (plasmado de una u otra manera, según el sistema fiscal de que se trate), ante un hipotético tipo de gravamen del 100%, haría que la tributación efectiva siempre estuviese por debajo de ese porcentaje, por muy alta que fuese, a lo que habría que añadir el juego, en el mismo sentido, de los otros tipos más bajos, dentro de la hipotética escala de tipos de gravamen. Pero, al margen de todo ello, tipos de gravamen muy altos en la imposición sobre la renta desincentivarían la producción y tendrían unos efectos económicos difícilmente pensables.

De todos modos, parece excesivamente simplista el hecho de que el Tribunal Constitucional se permita decir que una tributación del 100% en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sería confiscatoria. Ante tal pronunciamiento del Tribunal Constitucional, YEBRA MARTUL-ORTEGA señala lo siguiente: «Lo que argumenta resulta obvio. Solo en un Estado dictatorial cabe pensar que a uno se le despoje de sus rentas y propiedades o se ponga una tarifa del 100% y eso cabe pensarlo respecto a unos pocos, pero no a todos. Un impuesto de ese tipo se cobraría una vez nada más, puesto que al año siguiente no habría rentas ni propiedades para pagar, suponiendo que sobreviva el sujeto pasivo» (*Constitución Financiera Española. Veinticinco años*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, pág. 191).

Y es que parece sorprendente que un órgano como el Tribunal Constitucional realice unas consideraciones como las vertidas en la citada Sentencia 150/1990, consideraciones que SÁNCHEZ SERRANO califica de «peregrinas y pintorescas» (*Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*, I, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 566, nota 97).

consumos de los que, en nuestro actual nivel de desarrollo, no se puede prescindir, afectando tanto a sujetos de elevada capacidad económica global, como a sujetos para los que esta es baja, en el sentido de una tradición en la imposición indirecta. Y todo ello prescindiendo de abusivas utilidades del expediente de una extrafiscalidad en determinadas ocasiones solo parcialmente real.

En otros supuestos, la posibilidad de utilización del expediente de la extrafiscalidad es real, lógica y viable. Ello unido a la dimensión de que se trate en ocasiones de consumos en cierta medida superfluos o innecesarios podría legitimar, ante ciertas contadas situaciones, que se pudiese superar el referido límite del 100% fijado en relación a consumos necesarios. Una cosa es el consumo por placer, por decirlo de alguna manera, por muy «enganchado» que se esté al mismo, y otra muy distinta el consumo en el que juega mayormente un elemento de necesidad.

Por ejemplo, no se puede poner a un mismo nivel el consumo de tabaco y de bebidas alcohólicas de alta graduación y el consumo de los carburantes necesarios para la circulación rodada habitual. Quizás en relación a los primeros la mayoría de la sociedad o, por lo menos, «un buen padre o una buena madre de familia» no tendría tanto inconveniente en aceptar como legítima, en un plano de lógica constitucional de justicia, una tributación por encima del 100%, como con respecto al consumo de carburantes, donde ya el límite del 100% le parecerá alto, aunque un respiro en comparación con las situaciones que se han venido dando ⁴⁴, sobre todo si para su vida normal y cotidiana no puede prescindir del vehículo propio al no disponer en su ámbito de unas redes de transporte público que cubran sus necesidades.

Piénsese en quien vive en zonas rurales, que suelen ser las más necesitadas, donde no se dispone de transporte público a cualquier hora o con destino a cualquier sitio, frente a quien viva, por ejemplo, en una gran ciudad. O piénsese también en quien no tiene la suerte de trabajar en el centro de la ciudad y la única forma de llegar a su trabajo es con su propio vehículo. A quienes tienen estos problemas, que no son pocos si pensamos en las zonas rurales, no les exijamos el mismo esquema mental enquistado en quien tiene una boca de metro a pocos minutos de su casa y el transporte público puede cubrir todas sus necesidades. El gasóleo y las gasolinas son «necesarios» o «muy necesarios» para gran parte de la población en el actual nivel de desarrollo de nuestra sociedad. Cosa distinta pueden ser ciertos hidrocarburos menos esenciales, altamente contaminantes y más sustituibles, donde la extrafiscalidad pueda jugar abiertamente determinando una mayor presión fiscal.

La lucha contra la contaminación ocasionada por el consumo de hidrocarburos «normales» no se debe hacer, ni desde los Estados, ni desde las instituciones comunitarias, ahogando fiscalmente a los mismos. Eso no lo puede aceptar, ni moralmente, quien tiene una buena posición económica en función de su cargo, ni mucho menos quien viaja en vehículo oficial, por muy al uso que esté el recurso a la frase de que alguien tiene que asumir la responsabilidad de las decisiones poco agradables.

⁴⁴ En relación a la carga fiscal que soportan los carburantes, sería necesario partir de los niveles mínimos de imposición establecidos en la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DO L 283, de 31 de octubre de 2003). A partir de ahí, deberíamos fijarnos en aquello en lo que pudiesen exceder, sobre esos niveles mínimos de imposición, los tipos de gravamen del Impuesto sobre Hidrocarburos en nuestra Ley de Impuestos Especiales. A ello habría que sumar la carga fiscal que representa el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. También habría que añadir la carga fiscal que representa el IVA, aplicándose este sobre el precio del producto y sobre las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos y, posteriormente, sobre las cuotas del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (art. 78.dos.4.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA).

Frente a esa falsa extrafiscalidad, pues en poco ayuda a la solución de los problemas que pretende combatir, la lucha contra la contaminación por carburantes se debería hacer de otra forma. Se debería incentivar en mayor medida con subvenciones directas, por altas que estas tengan que ser, la investigación y producción de biocarburantes ⁴⁵ y carburantes menos contaminantes y de vehículos aptos para su uso, a precios accesibles incluso a sujetos de baja capacidad económica. Cuando cualquier sujeto pueda acceder a precios asequibles a vehículos no contaminantes y tales vehículos den unas prestaciones en cierta medida similares a las de los actuales, entonces estará legitimada una presión fiscal elevada sobre el gasóleo y las gasolinas; mientras no.

Mientras ese nivel de desarrollo tecnológico y de producción industrial no llegue, la solución no es ahogar fiscalmente el gasóleo y las gasolinas. Se conceden beneficios fiscales a unos biocarburantes que la inmensa mayoría de la población no puede utilizar ⁴⁶. Y no sirve siempre el argumento de la posibilidad o necesidad de la utilización del transporte público frente al privado, pues eso no es real en muchos casos y en la mayoría de las zonas de nuestro territorio; sobre todo es falso en las zonas menos desarrolladas y más necesitadas. Soluciónese, pues, el problema con mayores ayudas y subvenciones directas a la investigación y producción de biocarburantes o carburantes menos contaminantes y de vehículos aptos para los mismos, con unas prestaciones similares a las de los vehículos actuales –por lo menos similares a los de gama baja– y a precios accesibles incluso a los sujetos de baja capacidad económica. Subvenciones que deben venir tanto de la Unión Europea como de los Estados miembros.

Baste todo esto como ejemplos para distinguir unos productos a los que, de una u otra forma, no se les puede quitar el calificativo de necesarios, de otros en relación a los cuales se puede prescindir de tal calificativo. En relación a los primeros se legitimaría totalmente la garantía de un límite máximo del 100% en relación a su imposición, desde una perspectiva de justicia y lógica constitucional, mientras que el expediente de la extrafiscalidad puede justificar en algunos casos en relación a los segundos situaciones extremas en que ese límite se amplíe o crezca a un porcentaje superior. Pero aun en estos otros casos en que el límite se pudiese entender que podría sobrepasar el 100%, tampoco podría ir mucho más allá. Es decir, aunque existiesen circunstancias lógicas amparables constitucionalmente que permitiesen ante ciertos productos excepcionalmente una tributación por encima del 100%, tal tributación tampoco podría ir mucho más allá. Ello en función de que aquí se estarían destinando al consumo medios monetarios procedentes de unas ganancias que ya han tributado en la imposición sobre la renta.

Con similares esquemas lógicos, si en relación a un determinado Sistema fiscal ⁴⁷, entendiésemos que en la imposición sobre la renta, sumados todos los impuestos que incidan sobre esta, no pueda existir una tributación superior al 50% para no ser confiscatoria ⁴⁸, a ella se debería sumar la

⁴⁵ Especialmente bioetanol y biometanol, dado que el biodiésel, aunque no emite azufre en su combustión, sí tiene una importante carga de aceites usados que no tienen aquellos.

⁴⁶ Aquellos sujetos que tengan un vehículo diésel apto para circular con biodiésel, se encuentran con que este biocarburante, a pesar de no soportar la tributación del gasóleo, es más caro que este último.

⁴⁷ Podríamos tomar en consideración al respecto el pronunciamiento del Tribunal Constitucional alemán en relación al límite de la imposición en su país. Sobre este tema véase HERRERA MOLINA, P.M.: «Una decisión audaz del Tribunal Constitucional Alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos. Análisis de la sentencia del BverfG de 22 de junio de 1995 y de su relevancia para el ordenamiento español», en *Impuestos*, II, 1996, págs. 1.033 y ss.

⁴⁸ En materia de imposición sobre la renta, para que no exista confiscatoriedad y se respete el derecho a la propiedad privada, el límite impositivo no sería del 100%, sino que debería ser del 50%. Si de la renta que recibiese un sujeto los

imposición sobre el consumo. De todos modos, en ese Sistema fiscal imaginario el 50% sería un límite a la progresividad y la mayoría de los sujetos se moverían por debajo del mismo. Pero en situaciones extremas, combinando el límite del 50% en relación a la imposición sobre la renta con el límite del 100% en relación a la imposición sobre el consumo, nos podríamos encontrar con situaciones de laboratorio como la siguiente.

Un sujeto de elevada renta, que tributase a un tipo medio próximo al 50% en la imposición sobre la misma y que desee realizar un consumo de los que soportasen la presión fiscal más elevada, próxima al 100%, podría encontrarse con una situación irracional. De 100 unidades monetarias que hubiese ganado, aproximadamente 50 habrían tributado por la imposición sobre la renta y 50 las podría destinar al consumo apuntado. De estas 50 destinadas al consumo 25 podrían corresponder al valor de lo que va adquirir para poder consumirlo y 25 podrían corresponder a los impuestos que soportaría ese consumo. De manera que de 100 que ganaba como renta, solo disfrutaba realmente lo equivalente a un valor de 25, con lo cual en ese caso extremo de laboratorio la tributación global por el Sistema fiscal podría llegar a un 75% por esas 100 unidades monetarias.

Es una hipótesis extrema, que simplemente queremos utilizar para hacer ver que aun en aquellos supuestos en los que consideramos que la extrafiscalidad y, si se quiere, cierta toma en consideración del elemento lujo, pudiese justificar para el consumo de determinados productos excepcionales una presión fiscal superior al referido límite del 100%, tal presión fiscal superior no podrá ir mucho más allá de tal límite o ser muy superior al mismo, porque conjugada con una elevada presión fiscal sobre la renta en casos particulares de sujetos de elevada capacidad económica se podría llegar a una presión fiscal global del Sistema tributario que llegase a unos niveles desorbitados, aunque en supuestos excepcionales.

De otro lado, en aquellos supuestos en los que la base imponible se determina en términos monetarios, partiendo esta esencialmente del precio del producto, de forma que el tipo de gravamen consista en un tanto por ciento de la misma, resultaría más fácil la aplicación del límite descrito en el apartado anterior. Ahora bien, en aquellos supuestos en los que la base imponible no se determina en función del precio, sino en términos no monetarios, resultaría algo más difícil la aplicación del límite anterior. Se trataría de impuestos en los que la base imponible consistiese en el número de unidades, en el volumen de producto, en el peso de este, en su poder energético, o en cualquier parámetro similar no monetario. En estos impuestos el tipo de gravamen viene a consistir en una cantidad de dinero por un determinado número de unidades de producto, de volumen de este, de peso del mismo, etc.

Tratándose de bases imponibles fijadas en términos monetarios, la cuota resulta fácilmente comparable con la base imponible, de manera que se pueda comprobar si aquella supera el 100% de esta. En realidad si se tratase de un único impuesto bastaría con fijarnos en el porcentaje del tipo de gravamen, viendo si es o no superior al 100%. De esta manera, consistiendo en tales supuestos la base imponible principal o esencialmente en el precio, se puede ver si la carga fiscal que pesa sobre el consumo del producto es o no superior a ese límite. Si son varios los impuestos que inciden sobre

poderes públicos se quedasen con más del 50% de la misma, prevalecería lo público sobre lo privado, dejando vacíos de contenido los referidos mandatos constitucionales. Ahora bien, en materia de imposición sobre el consumo el límite debería ser del 100% del precio del producto antes de impuestos, para que no prevalezca lo público sobre lo privado en el acceso a los bienes.

el consumo del producto y todos ellos parten de bases imponibles monetarias, fijadas esencialmente a partir del precio de aquel, habría que sumar las cuotas de todos ellos para determinar la carga fiscal que pesa sobre el producto ⁴⁹. La suma de las cuotas de todos los impuestos que incidiesen no debería superar el 100% del precio del producto.

Tratándose de una carga fiscal que va a ser soportada por el consumidor final debemos partir del precio del producto en la última fase del proceso de producción o distribución de este, fase en la que el producto llega a aquel.

Cuando se trata de impuestos en los que la base imponible no se determina en términos monetarios, habrá que fijarse también, obviamente, en el precio del producto en la última fase del proceso de producción o distribución del mismo, es decir, en el precio que paga el consumidor final. Se trataría de un precio general para el producto, es decir, el precio medio de mercado, no pudiendo atenderse al precio cobrado a cada contribuyente en particular por circunstancias particulares, pues eso haría prácticamente inviable la puesta en marcha de la aplicación del referido límite.

Habrà que comparar la cuota con el precio del producto y ver que aquella no represente más del 100% de este. Ahora bien, los tipos de gravamen suelen permanecer más constantes que los precios. Los tipos de gravamen, en la práctica, no suelen variar más de una vez al año, normalmente a través de las modificaciones introducidas por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, en virtud de la habilitación de la Ley tributaria a la Ley presupuestaria ⁵⁰.

Así, puede cambiar, con relativa facilidad para el legislador, el tipo de gravamen anualmente, pero, frente a ello, los precios pueden variar caprichosamente con más facilidad, en función de las situaciones de mercado, siempre que no se trate de precios fijados administrativamente por los poderes públicos, en cuyo caso el precio lo determinarían estos. Pero, como decimos, tratándose de precios libres, solo sometidos a los vaivenes del mercado, pueden cambiar en cualquier momento.

Puede suceder que el legislador tributario haya establecido unos tipos de gravamen en función de los cuales la carga fiscal no sea superior al precio del producto en ese momento de su establecimiento, pero que la bajada del precio haya hecho que la carga fiscal se haya quedado por encima de aquel. Si el precio baja, el tipo de gravamen y, así, la cuota podrían quedar descompensados frente a aquel. Por ello, deben existir mecanismos de ajuste más o menos rápido de los tipos de gravamen a las bajadas del precio. Ello se podría hacer a través del Decreto-Ley. Pero, para prevenir esos cambios, el legislador debería no fijar una carga fiscal demasiado próxima al precio, sino bastante más baja, de forma que cuando baje el precio la carga tributaria no quede demasiado alta con respecto al nuevo precio. Así, la carga fiscal siempre deberá ir más baja con respecto al límite, para que se pueda jugar con un cierto margen, de manera que no haya que proceder por vía de urgencia a las reformas legislativas necesarias para la reducción de los tipos de gravamen.

Y lo mismo se podría decir con respecto a las instituciones comunitarias en relación a las directivas de armonización fiscal, que también deberán jugar con cierto margen, siempre bastante por

⁴⁹ No bastaría con sumar los porcentajes de los tipos de gravamen de todos los impuestos si estos se aplican en distintas fases del proceso de producción o distribución del bien o servicio, pues en cada fase cambiaría el precio de referencia.

⁵⁰ Artículo 134.7 de la Constitución.

debajo del límite –si es que quieren aproximarse a este–, para prevenir cualquier bajada de precios que descompense la relación entre la carga fiscal y el precio, que es la que hace que se respete el límite. Ello sin perjuicio de que las instituciones comunitarias también deban proceder con la correspondiente celeridad a las reformas normativas que sean necesarias para el respeto a ese límite.

Pero siempre, como decimos, tanto el legislador estatal como las instituciones comunitarias deberían no aproximarse demasiado al límite, jugando bastante por debajo para que un cambio brusco de los precios a la baja no provoque repentinamente una situación que suponga el no respeto del citado límite. Es decir, que se juegue con un margen que, como diría un castizo, no determine que el legislador se pille los dedos, ante una bajada de precios. Ello sobre todo cuando se trata de precios muy cambiantes, en función de circunstancias más o menos imprevisibles. Aunque el simple dato de saber que se trata de productos con precios muy cambiantes ya reclama cierta previsión, consistente en jugar siempre con un amplio margen por debajo del límite. No actuar así supondría una labor de creación normativa irresponsable y temeraria.

Retomando la idea de la complejidad en la aplicación del estudiado límite, sobre todo cuando se trata de impuestos con bases imponibles no monetarias, debemos destacar que pueden incidir sobre un determinado producto varios impuestos con bases imponibles no monetarias o al mismo tiempo impuestos con bases imponibles no monetarias e impuestos con bases imponibles monetarias. Las distintas posibilidades de acumulación de impuestos, con las citadas formas de cuantificación de sus bases imponibles, aportan un elemento adicional de complejidad a la problemática descrita.

Dejando a un lado lo anterior, debemos volver sobre dos ideas expuestas, para aclarar hasta dónde confluyen y hasta dónde no, eliminando posibles erróneas apariencias. De un lado, hemos hablado de un 100% del precio del producto, antes de impuestos, como límite a la imposición sobre el consumo. De otro, hemos puesto de manifiesto el alto coste económico que soportan los consumidores en relación a los carburantes, en función de la carga fiscal que existe sobre estos. También hemos apuntado que, frente al IVA, cuyos tipos de gravamen se fijan en un tanto por ciento de la contraprestación satisfecha, en los impuestos específicos sobre los carburantes los tipos de gravamen se fijan, esencialmente, en una cantidad por volumen de producto.

Con todo ello no queremos dar la impresión de que proponemos que en los impuestos específicos sobre los carburantes se pasase a establecer tipos de gravamen consistentes en un tanto por ciento del precio. Entendemos que esta no sería una medida acertada, pues cuando se disparasen los precios del petróleo eso multiplicaría también la presión fiscal sobre los carburantes habituales. Cuando hablamos del referido límite del 100% lo hacemos en el sentido de que tal porcentaje debe servir para poner en evidencia que la carga fiscal sobre los carburantes, aunque fijada en una cantidad por unidad de volumen, debe establecerse con suficiente margen por debajo de ese límite. Y ello buscando una prudencia económica, dado que cuanto más alta sea la carga fiscal sobre los carburantes, peor es el mensaje o imagen que se transmite a los países productores de petróleo, pues si a estos se les hace ver que los consumidores pueden asumir una alta presión fiscal sobre los mencionados productos, tales países pueden entender que también podrán asumir la elevación del precio del petróleo fruto de sus recortes de la producción. Así, los productos de precios muy altos e inestables no son los más adecuados para soportar una elevadísima fiscalidad, como sucede con los combustibles habituales.

4. LA RACIONALIDAD DEL SISTEMA TRIBUTARIO

La prohibición de confiscatoriedad aparece en el artículo 31.1 de nuestra Constitución predicada del Sistema tributario, por lo que la misma jugaría en relación a tal Sistema en su conjunto. Pero, al mismo tiempo, hemos visto la vinculación existente entre las ideas de no confiscatoriedad en materia tributaria y de propiedad privada. La interpretación de las mismas siempre deberá realizarse desde la perspectiva de la justicia, pues esta, a partir del calificativo de «justo» que aparece expresamente en el citado precepto de la Constitución, se convierte en un valor invocable en sí mismo en materia tributaria, resolviendo posibles dudas en la articulación de los demás principios en juego. Pero, por muy indeterminada que pueda ser en sí la idea de justicia, hay ciertos elementos de los que es obvio que no se puede prescindir en su concreción, como puedan ser las ideas de lógica y racionalidad. Lo justo será siempre más difícil que aparezca como ilógico o irracional.

Como decimos, en relación al Ordenamiento tributario se habla en nuestra Constitución de «sistema» y de «justo». Tales exigencias contenidas en el apartado 1 del artículo 31 del citado texto constitucional no podrán hacerse efectivas si no es desde la racionalidad en la estructuración de las distintas figuras tributarias.

En el análisis de la idea de racionalidad con respecto al Sistema tributario es necesario partir de las consideraciones que realizó SAINZ DE BUJANDA, que no podemos sino recoger aquí, incluso en su literalidad⁵¹. Distinguía este profesor entre una «racionalidad interna» y una «racionalidad externa». Señalaba que «un sistema tributario solo es racional si, acreditada la racionalidad interna de cada figura tributaria, acierta a asociarla a su racionalidad externa, es decir, a su capacidad para combinarse armónicamente con las restantes modalidades de imposición que integran el conjunto». Destacaba este autor que «la racionalidad externa de un tributo consiste en su idoneidad para integrarse dentro del sistema, sin romper la racionalidad de este último, lo que acontece si cualquiera de las figuras impositivas que lo componen, al asociarse con las restantes, destruye los objetivos básicos del sistema, conculca los principios generales de justicia tributaria». Añadía que «la técnica para lograr esa racionalidad externa consiste en que el legislador, al establecer cada tributo, o al modificar sustancialmente uno preexistente, compruebe con rigor si puede ensamblarse sin violencia en el conjunto».

Todo esto llevaba a SAINZ DE BUJANDA a sentenciar que «la racionalidad no puede en modo alguno separarse del valor "justicia", ni de otras exigencias –seguridad, certeza– asociadas a ella». Así, señalaba este autor que «un sistema tributario, en efecto, solo es racional si es justo, y solo puede ser justo si se adecua a las normas fundamentales y primarias del ordenamiento positivo, contenidas en el texto constitucional, y a los principios generales del Derecho, de raigambre iusnaturalista». Las palabras que hemos recogido de este profesor, expresaban consideraciones que, como diría un castizo, no tienen desperdicio.

Ante las dos perspectivas de la racionalidad mencionadas, interna y externa, es esta última la que más directamente se conecta a la idea de sistema, aunque ninguna de las dos puede desconocerse, obviamente, en la construcción del Sistema tributario.

⁵¹ *La Contribución Territorial Urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales*, Consejo General de Cámaras de la propiedad urbana de la Comunidad Valenciana, Valencia, 1987, págs. 5 a 15.

Si verdaderamente queremos que el Sistema tributario sea precisamente eso, sistema, no puede consistir solo en una acumulación de figuras, sino en un entrelazado armónico de las mismas. En la medida en que no sea una mera suma de tributos, sino un conjunto armónico de estos, será mayor la racionalidad y, en función de ello, como hemos visto, también será mayor la justicia, que debe presidir el Ordenamiento tributario.

El análisis de si un Sistema tributario en su conjunto es confiscatorio o si atenta contra la capacidad contributiva global del sujeto puede resultar difícil. El análisis de estos problemas debe partir de la conformidad con los principios constitucionales de justicia tributaria de cada figura impositiva en particular. De ahí se debe pasar al análisis de la conformidad con la Constitución de las confluencias de impuestos sobre una misma manifestación de capacidad económica y, así, de los casos de plurimposición sobre un mismo objeto de gravamen.

Del análisis de un impuesto pasaríamos al de varios confluentes entre sí. Esto nos irá permitiendo un examen y una contemplación más estricta y rigurosa de la justicia del Sistema tributario en su conjunto. Como resultado de ello se podrían poner de manifiesto casos concretos de inconstitucionalidad o entender que no se dan. Pero lo que sí se revelarían serían contables supuestos que, aun manteniéndose en los límites estrictos de una literalidad constitucional, rozarían el límite de la racionalidad, sistematicidad, buena técnica y orden del Sistema tributario en su conjunto.

Así pues, entendemos que una técnica útil para el análisis de la racionalidad y constitucionalidad del Sistema tributario es comenzar por el análisis de la racionalidad y constitucionalidad de cada figura impositiva y de ahí pasar al análisis de las implicaciones de oportunidad técnica y constitucionalidad de los casos de plurimposición, en cuanto confluencias concretas de impuestos, contribuyendo así a la comprensión y consideración más racional del Sistema tributario en su conjunto.

Puede suceder que cada figura del Sistema tributario, aisladamente considerada, responda aparentemente al principio de capacidad económica. Pero el Sistema tributario en su conjunto, ante irracionales acumulaciones de impuestos, podría llegar a suponerle al sujeto una contribución a los gastos públicos superior a la que se debería corresponder con su capacidad económica global, llegando a límites confiscatorios. De ahí la forma de actuar que se propone.

De otro lado, señala MOSCHETTI que «elementos de la racionalidad son la coherencia entre los fines que el legislador se ha prefijado y los medios utilizados para alcanzar tales fines, la coherencia entre las singulares disposiciones y el sistema en el que las disposiciones están situadas, la proporcionalidad entre medios y fines, la proporcionalidad entre el sacrificio de un valor jurídico y la satisfacción de otros valores jurídicos»⁵². Pues bien, cuando el legislador persigue una aparente finalidad extrafiscal muchas veces desemboca en una situación irracional, cuando los medios utilizados no sirven para alcanzar dicho objetivo, tal y como hemos tenido ocasión de apuntar.

Así pues, las ideas de racionalidad y justicia deberán presidir la interpretación de las ideas de no confiscatoriedad y de propiedad privada en materia tributaria. De esta forma, la aplicación de estas ideas que no resulte racional difícilmente se podrá considerar justa.

⁵² «La razionalità del prelievo ed il concorso alle spese pubbliche», en *Le ragioni del Diritto Tributario in Europa (Giornate di Studi per Furio Bosello)*, Università di Bologna, 2003, pág. 4, en www.berliri.giuri.unibo.it

Resulta muy difícil determinar si el Sistema tributario en su conjunto es o no confiscatorio. En función de todo lo expuesto, una tributación por todos los impuestos (no solo los directos) superior al 50% de la renta total del sujeto empezaría, en principio, a romper con los esquemas de lo que hoy la conciencia social reconocería como racional.

Pero, como decimos, aplicar ese límite del 50% al Sistema tributario en su globalidad puede resultar muy difícil, ante la gran variedad de situaciones que se pueden dar en la práctica y sobre todo al combinar la imposición directa con la indirecta. Puede que un sujeto tenga una tributación global superior al 50% de sus rentas y que en su vida no efectúe actos de consumo que le supongan soportar por estos una carga tributaria superior al valor de lo que adquiere para consumir. También podemos encontrar otros sujetos en relación a los cuales su tributación global por todos los impuestos directos e indirectos no supere el 50% de sus rentas y que para los mismos sí sea habitual la realización de actos de consumo en los que la carga tributaria soportada por estos es superior al valor de lo que adquieren para consumir, de un modo u otro.

Por todo ello, en la búsqueda de la delimitación del principio de no confiscatoriedad, buscando esa racionalidad de la que hemos hablado, construyendo el esquema de un Sistema tributario justo, debemos comenzar por el análisis de cada figura tributaria y de las acumulaciones de impuestos sobre una misma manifestación de riqueza. Y, en atención a esa racionalidad, ni el Sistema tributario en su conjunto, ni cada impuesto aisladamente considerado, ni las situaciones de acumulaciones de impuestos sobre una misma manifestación de capacidad económica podrán resultar confiscatorios o atentatorios contra el derecho a la propiedad privada en su respeto en materia tributaria.

Por ello, la lucha contra las situaciones de no confiscatoriedad en materia tributaria, entendiendo el respeto a la idea de propiedad privada de la forma más racional posible, debe comenzar por un análisis de cada figura impositiva, determinando su confiscatoriedad o no y, de ahí, si es que aisladamente no resultasen confiscatorias, pasar a las acumulaciones de impuestos sobre una misma manifestación de riqueza, determinando igualmente si resultan o no confiscatorias. Y una vez determinada su confiscatoriedad estaría clara su inconstitucionalidad, aunque el Sistema tributario en su conjunto no llegase al límite descrito *supra*. Y, frente a ello, si el Sistema tributario en su conjunto, en una amplia generalidad de contribuyentes, superase el citado límite, el mismo adolecería en gran medida de ser confiscatorio y, así, inconstitucional, aunque sus impuestos o acumulaciones parciales de estos no diesen esa imagen por separado.

Concretando todas las ideas expuestas y al margen de lo que pueda suponer el Sistema tributario en su conjunto, la imposición sobre ciertos consumos por sí misma ya podría resultar confiscatoria. Así pues, ante el consumo de cada tipo de bienes en particular, debemos proceder determinando si cada impuesto aisladamente considerado puede resultar confiscatorio y si las acumulaciones de impuestos, es decir, si las situaciones de doble imposición o plurimposición, sobre cada consumo en particular puedan resultar confiscatorias. Para ello, ni cada impuesto aisladamente considerado, ni las acumulaciones de impuestos sobre el consumo de un determinado tipo de bienes pueden representar una carga tributaria superior al valor de lo que entra en el patrimonio del sujeto, que es lo que puede ser consumido. Una violación de este límite supone romper con el respeto racional a la idea de propiedad privada. Para consumir saldría del patrimonio del sujeto más del doble de lo que vuelve al mismo. Para adquirir algún tipo de bien para consumirlo, la Hacienda Pública se llevaría más de lo que vale lo que adquirimos, con lo

cual la propiedad sería más pública que privada. Se trataría de algo irracional y, como tal, claramente injusto. Ahí es donde entendemos, en función de todo lo expuesto, que se debe concretar el límite de la no confiscatoriedad en materia de imposición sobre el consumo y, así, del respeto al derecho de propiedad privada en este sector de la imposición, analizándose, no solo en relación al consumo en general en su globalidad, sino también en relación al consumo de cada tipo de bienes, cuya imposición, por sí misma, podría llegar a ser calificable de confiscatoria y, en función de ello, de inconstitucional.

5. LA RESPONSABILIDAD DE LAS INSTITUCIONES COMUNITARIAS FRENTE A LA RESPONSABILIDAD ESTATAL

La Unión Europea se presenta como responsable en gran medida de la intensidad alcanzada por la imposición sobre el consumo. Esta representa el ámbito esencial, más importante o más desarrollado, dentro de la armonización fiscal comunitaria. Dentro de los impuestos que inciden sobre el consumo destacan el IVA, como impuesto general sobre el consumo⁵³, y los Impuestos Especiales, sobre consumos específicos. Tanto el IVA como la casi totalidad de los Impuestos Especiales se encuentran armonizados conforme a directivas comunitarias⁵⁴.

En todos los Estados comunitarios debe aplicarse el IVA. Este no es totalmente idéntico en todos ellos, sino que de las instituciones comunitarias han emanado una serie de directivas, que contienen unas directrices a las cuales cada Estado debe ajustar su IVA nacional. Cada Estado tiene su propia ley reguladora del IVA y el IVA de cada Estado es similar a los del resto de Estados miembros, pero no idéntico. El IVA no está totalmente armonizado y, entre las cuestiones en las que el IVA puede variar, dentro de ciertos límites, de un Estado a otro se encuentra la cuantía de sus tipos de gravamen.

Así pues, en las directivas de armonización fiscal se establecen unos objetivos o directrices a cumplir o seguir, que son plasmados, con cierto margen de libertad, por los Estados miembros en sus leyes nacionales, dentro de los límites y disposiciones marcadas por las instituciones comunitarias.

La existencia del IVA en todos los Estados comunitarios se debe a un doble orden de motivos: de un lado, el IVA sirve de base a la articulación de un recurso propio⁵⁵ de la Unión Europea; de otro

⁵³ Aunque debemos recordar, por lo que concierne a nuestro Estado, que en las Islas Canarias y en Ceuta y Melilla no se aplica el IVA, siendo otros impuestos distintos los que inciden sobre el consumo en dichos territorios.

⁵⁴ Aún no es objeto de dicha armonización el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

⁵⁵ El IVA para los contribuyentes de los Estados miembros de la Unión Europea se presenta como un impuesto indirecto, del que es acreedor el correspondiente Estado. Bien es cierto que, como hemos apuntado, las legislaciones nacionales sobre el IVA son el resultado de una armonización fiscal realizada a través de directivas comunitarias y que este impuesto sirve de base, como decimos, a la estructuración de un recurso propio comunitario. Pero este recurso de la Unión Europea, en sí mismo, no tiene naturaleza tributaria, aunque parta en su articulación de la existencia y aplicación por los Estados miembros de un tributo, como es el IVA. Así pues, el IVA, que se presenta como un impuesto indirecto para el contribuyente comunitario, sirve de base para la articulación de un recurso propio de la Unión Europea, que de cara a esta consiste en una prestación que debe serle satisfecha por los Estados miembros, sin que pueda afirmarse la naturaleza tributaria de tal prestación. Sobre este tema, destaca FALCÓN Y TELLA que «el IVA comunitario no es un tributo ni un recargo que venga a superponerse sobre el IVA nacional», señalando que «en el recurso IVA, lo mismo que en las contribuciones financieras, la Comunidad ostenta únicamente un derecho de crédito frente a los Estados miembros, a percibir determinadas cantidades» (*Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*,

y primordial, si se quiere conseguir un mercado único comunitario, es decir, si se quiere que el mercado comunitario funcione como un solo mercado y, así, como un verdadero mercado interior, es necesario que las normas fiscales esenciales que rijan en el mismo sean similares en todos los Estados miembros. Siendo el factor fiscal uno de los elementos esenciales que inciden sobre un mercado, si las normas fiscales que afectan al tráfico mercantil fuesen, a tal efecto, muy distintas en todos los Estados miembros de la Unión Europea, en la práctica nos podríamos encontrar con tantos mercados como leyes fiscales diferentes y, así, podríamos encontrarnos con tantos mercados como Estados miembros, con lo cual nos alejariamos del objetivo de un solo mercado, un mercado único, un mercado interior. A ello debemos unir que con el IVA se consiguen objetivos de neutralidad fiscal y que con la armonización fiscal del lugar de realización del hecho imponible se evitan situaciones de doble imposición internacional, es decir, se evita que un mismo acto sea gravado a la vez por distintos Estados miembros.

Pues bien, la Unión Europea es actualmente responsable de la existencia del IVA y de los Impuestos Especiales de Fabricación⁵⁶. Estos impuestos no se encuentran totalmente armonizados. Ahora bien, las instituciones comunitarias suelen establecer unos tipos mínimos de gravamen armonizados, de forma que en ciertos impuestos los Estados miembros deban aplicar como mínimo tales tipos de gravamen, de manera que se consigan determinados objetivos de competencia entre Estados, es decir, evitando que una diferencia muy acusada de tipos impositivos entre Estados miembros desplace ciertas actividades hacia unos, en perjuicio de otros.

Por encima de los tipos mínimos de gravamen fijados en las directivas de armonización fiscal, al tratarse precisamente de eso, de mínimos, obviamente, salvo que la Unión Europea establezca unos máximos, los Estados miembros podrán incrementar tales tipos de gravamen en sus leyes nacionales. Al mismo tiempo, en principio, siempre que no se trate de impuestos sobre el volumen de negocios similares al IVA, los Estados miembros podrán crear impuestos nacionales sobre consumos específicos⁵⁷, además de las accisas o Impuestos Especiales de Fabricación y del Impuesto Especial sobre el Carbón, armonizados estos conforme a directivas comunitarias.

Cuando se trata de impuestos armonizados conforme a directivas comunitarias, los Estados miembros tienen el deber, en principio, de establecerlos en su territorio y de regularlos y aplicarlos conforme a las directrices recogidas en tales directivas. Junto a ellos, siempre que no se atente contra el Derecho Comunitario, los Estados miembros podrán crear otros impuestos sobre consumos específicos.

Civitas, Madrid, 1988, pág. 308). De otro lado, MAMBERTO señala que «el IVA no es un tributo comunitario, en el sentido en que lo son los derechos aduaneros y los gravámenes sobre el azúcar, sino solo un impuesto nacional armonizado» («L'IVA come risorsa propria delle Comunità Europee», en *Diritto e Pratica Tributaria*, núm. 6, Parte I, 1981, págs. 1519 y 1.520). En el mismo sentido, véanse WALLACE, H.: *Las finanzas de las Comunidades Europeas* (traducción de F. LOBO ALEU y A. MOLTÓ), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982, págs. 110 y 111; y RUFÍAN LIZANA, D.M.: «Los ingresos de la CEE. Los recursos propios», en *Estudios sobre armonización fiscal y Derecho presupuestario europeo*, 2.ª edición, Ediciones TAT, Granada, 1987, págs. 548 y 549.

⁵⁶ Además del Impuesto Especial sobre el Carbón.

⁵⁷ Cfr. el artículo 401 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA (DO L 347, de 11 de diciembre de 2006), que se corresponde con el antiguo artículo 33 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones nacionales relativas al IVA (DO L 145, de 23 de junio de 1977), habiendo sido sustituida esta Directiva por aquella.

Pues bien, es necesario plantearse, cuando la carga fiscal sobre el consumo de un producto pueda resultar confiscatoria, de quién es la responsabilidad de ello y, así, a quién le corresponde reducir los tipos de gravamen, a las instituciones comunitarias o a los Estados miembros. Téngase en cuenta que estos están obligados a respetar lo dispuesto en las normas comunitarias, no pudiendo contravenirlas.

Antes de resolver el citado interrogante, debemos plantearnos también, ante una carga fiscal sobre un determinado producto que pueda resultar confiscatoria, si lo que se debe reducir es el IVA o el impuesto que grava ese producto específico. Nosotros entendemos que el impuesto específico debe ceder frente al impuesto general, como es el IVA, pues si se actuase sobre este se estarían, por decirlo de alguna manera, discriminando o diferenciando en su tratamiento ciertos consumos frente a otros, en la disciplina de ese impuesto general, por motivos ajenos a este impuesto en sí. Así, creemos que sobre lo que se debe actuar, reduciéndola, es sobre la carga fiscal que representa el impuesto específico que grava el consumo de un producto en particular. De esta manera, lo primero que habría que hacer es reducir el tipo de gravamen de dicho impuesto específico.

A su vez, es necesario determinar si ese impuesto específico se encuentra o no armonizado conforme a directivas comunitarias. Si ese impuesto específico, que entendiésemos como causante de una situación fiscal confiscatoria, no estuviese armonizado conforme a directivas comunitarias, la responsabilidad sería estatal y sería el correspondiente Estado miembro quien tendría que reducirlo, es decir, reducir su tipo o tipos de gravamen y, en su caso, suprimirlo, si por mucho que se redujesen sus tipos de gravamen no desapareciese esa situación confiscatoria.

Si ese impuesto específico se encuentra armonizado conforme a directivas comunitarias, habrá que ver si el correspondiente Estado miembro lo ha regulado en su ley nacional con un tipo de gravamen superior al tipo mínimo fijado por las directivas comunitarias; en tal caso, el Estado deberá reducir tal tipo de gravamen hasta que desaparezca la situación confiscatoria, pudiendo ser necesario llegar hasta el mínimo fijado por las directivas comunitarias. Si el tipo de gravamen se ha fijado en el mínimo establecido en las directivas comunitarias o se ha reducido, en función de lo apuntado, hasta tal mínimo y aun así la situación fiscal sigue resultando confiscatoria, correspondería a las instituciones comunitarias la responsabilidad de reducir los tipos mínimos de gravamen previstos en las directivas de armonización fiscal.

Aquí estamos hablando de un deber o responsabilidad de reducir, cuando nos encontremos con la necesidad de actuar contra una situación derivada de normas ya existentes. Pero lo ideal sería que las autoridades nacionales y comunitarias no provoquen esas situaciones, es decir, que el legislador estatal y las instituciones comunitarias antes de crear una norma analicen si sus efectos van a resultar confiscatorios y, por tanto, no la creen o la creen con unos tipos de gravamen más reducidos. Lo que sucede es que el mal actuar en materia de creación normativa al que nos tienen acostumbrados tanto los legisladores estatales como las instituciones comunitarias nos hacen pensar en mayor medida que lo más probable, usual o habitual es que sea necesario actuar contra una situación normativa ilegítima ya existente.

La situación a resolver en función de los parámetros apuntados puede complicarse en la práctica en mayor medida. Así, podrían incidir al mismo tiempo tanto el IVA, impuesto general sobre el consumo, como un impuesto específico armonizado conforme a directivas comunitarias y, al mismo tiempo, otro impuesto específico de autoría puramente nacional. La solución habría que darla con los criterios de preferencia ya apuntados.

Pero no pensemos que tipos de gravamen aberrantes en cuanto excesivos solo los podemos encontrar en relación a bienes o productos objeto específico de impuestos armonizados conforme a directivas comunitarias, que determinen una situación fiscal después incrementada en mayor o menor medida por los legisladores tributarios nacionales.

También podemos encontrar ejemplos de impuestos exclusivamente nacionales, que no hayan sido objeto de armonización fiscal, que por sí mismos pueden crear una situación confiscatoria en algún Estado miembro. Se trata de situaciones donde la responsabilidad es puramente estatal y no compartida entre el correspondiente Estado y la Unión Europea, aunque, en relación a esta, siempre esté presente, en principio, el IVA, como impuesto general sobre el consumo, armonizado conforme a directivas comunitarias. Pero, como decimos, a la hora de resolver tales conflictos, tal y como hemos apuntado *supra*, siempre se debe actuar primero sobre el impuesto que grave el correspondiente consumo específicamente y no sobre el impuesto general sobre el consumo.

Pues bien, fijándonos en la disciplina fiscal puramente nacional sobre el consumo específico de algún tipo de bienes, podríamos detenernos en un supuesto que, desde otra perspectiva, distinta de la que ahora analizamos, ha llegado, de todas formas, a la jurisdicción comunitaria.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en su Sentencia de 17 de junio de 2003 (Asunto C-383/01), se ha pronunciado sobre una cuestión prejudicial planteada en relación a la *lov om registreringsafgift af motorkøretøjer* (Ley danesa del impuesto de matriculación de los vehículos automóviles) en su versión codificada de 14 de abril de 1999. En concreto, se planteó tal cuestión prejudicial con respecto al gravamen devengado al matricular por primera vez el vehículo en territorio danés, con un tipo del 105% sobre un primer tramo y del 180% sobre el resto del precio ⁵⁸. La base imponible del impuesto parte del precio, incluyendo el IVA ⁵⁹.

⁵⁸ Tipos de gravamen como estos ponen de manifiesto cómo para individualizar una situación de confiscatoriedad no es necesario partir de una situación de plurimposición o acumulación de impuestos, pudiendo encontrar casos aislados de impuestos que por sí solos podrían recibir tal crítica. De todos modos, en ese ejemplo del consumo de automóviles habría que añadir, como en relación a casi todo, la carga fiscal del IVA.

⁵⁹ Nos encontramos así con una sobreimposición a la inversa de lo que sucede con aquellos casos provocados por el IVA en nuestro Ordenamiento (pero no en relación al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte). Hablamos de sobreimposición porque se trataría de la aplicación del tipo de gravamen de un impuesto a la cuota de otro. Frente a esa forma de cuantificar la base imponible en el impuesto de matriculación danés, recordemos que en la base imponible de nuestro Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte no se incluye la cuota del IVA. En concreto, en el artículo 69 a) de nuestra Ley de Impuestos Especiales se establece que la base imponible de este impuesto estará constituida «en los medios de transporte nuevos, por el importe que con ocasión de la adquisición del medio de transporte se haya determinado como base imponible a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de un impuesto equivalente o, a falta de ambos, por el importe total de la contraprestación satisfecha por el adquirente, determinada conforme al artículo 78 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, en este último caso, no formarán parte de la base imponible las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario satisfechas o soportadas directamente por el vendedor de medio de transporte».

Debemos tener en cuenta que el citado artículo 78.Dos.4.º de la Ley del IVA, en relación a la inclusión de tributos en la base imponible de este, establece que esto «comprenderá los impuestos especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del impuesto especial sobre determinados medios de transporte». En el momento en que se redactó este precepto los únicos Impuestos Especiales que existían, al margen del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, eran los Impuestos Especiales de Fabricación y obviamente ese precepto, al hablar simplemente de «impuestos especiales», estaba pensando en ellos, es decir, en los Impuestos Especiales de Fabricación. De todos modos, el artículo no incluye la especificación «de Fabricación», con lo cual el nuevo Impuesto Especial sobre el Carbón también debería considerarse comprendido en dicha previsión de inclusión de su

El Tribunal de Justicia resuelve esta cuestión prejudicial sobre la base de la disciplina de la libre circulación de mercancías, a la luz del artículo 90 del Tratado CE, donde se prohíbe que un Estado miembro grave directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros de la Unión Europea con tributos internos superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares. Se parte en ese asunto de la carencia de producción nacional de automóviles en Dinamarca. No obstante, el Tribunal de Justicia declaró en esta sentencia que el citado artículo 90 del Tratado CE debe interpretarse en el sentido de que no se opone al referido impuesto.

En el asunto que sirve de base a esta sentencia nos encontramos con unos tipos de gravamen desmedidos, del 105% en un primer tramo y de un 180% en el segundo, sobre bienes también sometidos al IVA. En función de todo lo expuesto se trataría de un tributo que podríamos considerar confiscatorio, en los términos utilizados por nuestra Constitución y, así, atentatorio contra el derecho a la propiedad privada, en los términos comunes a la generalidad de las Constituciones europeas y a la dimensión comunitaria de los derechos fundamentales.

Pero el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas no entra en este problema en la referida sentencia, entre otras cosas porque no se le plantea y, seguramente, porque se trata de un tributo nacional no armonizado conforme a directivas comunitarias. No obstante, sorprende el paso de este asunto por el Tribunal sin que este ni siquiera haya realizado alguna alusión a lo irracional

cuota en la base imponible del IVA. Todo ello sin perjuicio de que el amplio abanico de beneficios fiscales que rodea al Impuesto Especial sobre el Carbón en nuestra Ley de Impuestos Especiales lo haga poco aplicable en la práctica.

Pero volviendo al supuesto del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, hemos visto cómo nuestra Ley del IVA excluye de la base imponible de este la cuota de aquel. También debemos recordar que es habitual en la práctica que la cuota del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se pague al concesionario que nos vende el vehículo, encargándose este de su ingreso a la Hacienda Pública. Incluso, en los precios que se ofertan en publicidad, es normal que vaya incluido el importe de la cuota del citado Impuesto Especial. No obstante, a diferencia de lo que sucede en España, donde, como hemos visto, nuestra Ley del IVA aclara la cuestión, la citada situación ha provocado las correspondientes dudas en algún otro Estado comunitario; en concreto en Dinamarca, donde, como podemos apreciar, se ejerce una de las presiones fiscales más desorbitadas sobre los automóviles, poniéndose de manifiesto una desproporcionada vorágine impositiva. Pues bien, en relación a una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional de este otro Estado comunitario, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en el apartado 30 de su Sentencia de 1 de junio de 2006 (Asunto C-98/05) ha declarado que «en el marco de un contrato de venta en el que se prevea que, conforme al uso al que el comprador destine el vehículo, el distribuidor deberá entregar este ya matriculado y por un precio que incluya el impuesto de matriculación que haya pagado antes de la entrega, dicho impuesto, cuyo hecho imponible no reside en la mencionada entrega, sino en la primera matriculación del vehículo en el territorio nacional, no se halla comprendido en el concepto de impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva». Añade el Tribunal en este mismo apartado de esa sentencia que «tal impuesto corresponde al importe recibido por el sujeto pasivo del comprador del vehículo, como reembolso de los gastos efectuados en nombre y por cuenta de este último, en el sentido del apartado 3, letra c), de la citada disposición». Recordemos que en el artículo 11.A.2 a) de la citada Directiva 77/388/CEE, entonces vigente, se establecía que «quedarán comprendidos en la base imponible: a) los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, con excepción del propio Impuesto sobre el Valor Añadido». Al mismo tiempo, esa Sexta Directiva sobre el IVA establecía en su artículo 11.A.3.c) que «no se comprenderán en la base imponible: ... c) las sumas que un sujeto pasivo reciba del comprador de los bienes o del destinatario de la prestación en reembolso de los gastos pagados en nombre y por cuenta de estos últimos y que figuren en su contabilidad en cuentas específicas. El sujeto pasivo vendrá obligado a justificar la cuantía efectiva de tales gastos y no podrá proceder a la deducción del impuesto que, eventualmente, los hubiera gravado». Como reflejo de esto en nuestra Ley del IVA, cfr. el artículo 78.Tres.3.º de esta. Pues bien, esos preceptos de la antigua Sexta Directiva sobre el IVA mencionados en la citada Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas —y que sirvieron de base por su fecha a los correspondientes preceptos de nuestra Ley del IVA, que no ha sido necesario modificar al respecto— se corresponden, respectivamente, con los artículos 78 a) y 79 c) de la ya citada nueva Directiva 2006/112/CE.

que resulta la situación fiscal contemplada, máxime cuando el derecho a la propiedad privada forma también parte de la disciplina comunitaria.

Todo ello es fruto de una tendencia que ha crecido en el ámbito europeo de permitir, de una u otra forma, desde una instancia u otra, el desarrollo de una imposición indirecta desmesurada e ilógica, de la que es en gran medida responsable la propia Unión Europea, aunque en el ejemplo expuesto ese impuesto no sea de su competencia directa, es decir, aunque estemos aquí hablando ahora de un impuesto no armonizado conforme a directivas comunitarias.

Pero las instituciones comunitarias, en relación a otros impuestos indirectos sí armonizados por las mismas, han ido desarrollando una irracional fortísima imposición indirecta, que crea una tendencia en la creación legislativa, de la que se contagian los legisladores nacionales, creando aberraciones como el impuesto danés referido.

Ese excesivo fortalecimiento de la imposición indirecta impulsado por las instituciones comunitarias, le da apariencia de legítimo a cualquier exceso recaudatorio en este ámbito, lo que ayuda a que poco a poco los Estados miembros se escuden en tal tendencia, restando paulatinamente protagonismo a la imposición directa, imposición esta última de corte y competencia esencialmente nacional. Y se amparan en esa tendencia, tanto por lo que ya les viene hecho o dado por vía de armonización fiscal, como por aquello en lo que los Estados impulsan por sí mismos este tipo de imposición dentro de sus competencias.

Pues bien, las páginas anteriores nos han dejado ver cómo la problemática en estudio se mueve entre el ámbito puramente interno, presidido por los principios y derechos constitucionales, y el ámbito de incidencia de la Unión Europea, en el que, como hemos apuntado, también tienen entrada los derechos fundamentales y, en concreto, dentro de los mismos, el derecho a la propiedad privada, al que hemos hecho referencia *supra*.

No es necesario insistir demasiado en cuestiones bien sabidas, como los principios que rigen la relación entre el Derecho de origen interno o Derecho nacional y el Derecho Comunitario Europeo, concretados en la supremacía de este sobre aquel y en el efecto directo del mismo en los Ordenamientos estatales. Incluso en relación a las directivas, abiertas a la actuación normativa posterior de los Estados miembros plasmando o desarrollando las directrices recogidas en aquellas, se ha reconocido, no obstante, la posibilidad de eficacia directa de aquellas ⁶⁰.

⁶⁰ El instrumento fundamental para armonizar las legislaciones nacionales y, así, los ordenamientos tributarios de los Estados miembros de la Unión Europea, lo constituyen las directivas. Aunque estas normalmente necesitan de una norma de adaptación del Derecho nacional para desplegar su plena eficacia en el mismo, no siempre tiene por qué ser así. Puede suceder que ante una directiva de armonización fiscal un Estado miembro no haya creado una norma de adaptación de su Ordenamiento tributario a la directiva y que sin embargo esta vea aplicado su contenido en el mismo, porque contenga una norma paralela a otra contenida en un Tratado de Derecho Comunitario originario, consiguiéndose el objetivo perseguido por la directiva aplicando el contenido que se corresponde con el Tratado. Puede suceder también, ante la falta de tal norma interna y sin que se dé esa circunstancia anterior, que la directiva pueda tener eficacia directa porque exista una disposición nacional que se oponga a la misma, debiendo dejar sin efecto esa norma nacional al ser contraria a una norma comunitaria y en la medida en que la directiva resulte idónea para definir derechos que los contribuyentes puedan alegar frente al Estado. De esta forma lo ha reconocido el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, debiendo destacar como punto de partida en tal sentido su Sentencia de 19 de enero de 1982 (Asunto 8/81), sentencia que ha tenido una gran relevancia en Derecho Tributario. Sobre la eficacia directa de las directivas de armonización fiscal, véase CAYÓN GALIARDO, A., FAL-

La supremacía del Derecho Comunitario sobre el Derecho nacional ha resultado, obviamente, más pacífica en materia de normas de rango infraconstitucional. Mayor problema ha planteado la colisión de las normas constitucionales con las normas comunitarias, esencialmente en lo relativo a los derechos fundamentales ⁶¹.

En nuestra Constitución su artículo 93 permite la atribución a las instituciones comunitarias del ejercicio de competencias derivadas de aquella. Siendo así, atribuido a tales instituciones el ejercicio de un determinado ámbito competencial, la regulación de este quedaría en principio sometida a la disciplina jurídica comunitaria y no a las normas constitucionales a las que quedan sometidas las competencias de titularidad puramente interna. Esto podía suponer un grave problema hasta el reconocimiento de los derechos fundamentales en la disciplina jurídica comunitaria, pues estos constituyen un núcleo esencial en las Constituciones nacionales a los que resultaría ilógico que los Estados renunciasen, a pesar de su atribución de competencias a la Unión Europea.

Pero, como decimos, el problema se va superando conforme en la disciplina jurídica comunitaria se va reconociendo y ampliando el elenco de derechos fundamentales, ya sea por vía de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, ya sea por vía de textos de Derecho Comunitario originario, tal y como hemos visto *supra*.

Todo ello puede no acabar totalmente con los problemas de colisión entre el Ordenamiento Comunitario y las Constituciones nacionales y, en función de ello, entre las pretensiones de jurisdicción de los Tribunales Constitucionales de los Estados miembros y las del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Pensemos en que si un derecho fundamental se encontrase reconocido en una Constitución nacional y no en el Derecho Comunitario o bien si en aquella se muestra con un contenido más amplio que en este último, la defensa de tal derecho en su contenido más completo, como se haría normalmente, en una perspectiva puramente interna, ante el correspondiente Tribunal Constitucional nacional, en la medida en que no pudiese tener la misma protección ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, podría ocasionar situaciones ilógicas, con las consecuentes fricciones entre jurisdicciones que ello pudiese provocar.

Nosotros somos de la opinión de que, partiendo de una defensa de la evolución de la integración europea, la adhesión de un Estado a la Unión Europea no puede provocar nunca una merma en los derechos fundamentales de sus ciudadanos, pues ello supondría una involución en el Derecho, contraria a la evolución constitucional de los Estados desarrollados y, así, de los Estados europeos. El ejercicio de competencias comunitarias al margen de las Constituciones nacionales o, si se quiere, la supremacía del Derecho Comunitario sobre estas, nunca debería menoscabar los derechos fundamentales, incluso en su contemplación más amplia. El mismo proceso de evolución normativa dentro de la Unión Europea, sea por vía de reconocimiento jurisprudencial, sea por vía de textos de Derecho

CÓN Y TELLA, R. y HUCHA CELADOR, F. de la: *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el Sistema tributario español: Incidencia y convergencia*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990, págs. 668 a 672.

⁶¹ Sobre la evolución de la discusión sobre la problemática de la supremacía o no del Derecho Comunitario sobre las Constituciones nacionales, tanto desde la perspectiva del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, como desde la perspectiva de los Tribunales Constitucionales de los distintos Estados miembros, a la luz esencialmente de los derechos fundamentales y con respecto al Derecho Financiero, véase MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.: «El Derecho Financiero Constitucional de la Unión Europea», en la *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 109-110, 2001, págs. 111 y ss.

Comunitario originario, deja ver una tendencia en tal sentido, que debe ser el criterio interpretativo inspirador de la resolución de cualquier problema puntual al respecto.

Junto a ello, los derechos fundamentales alcanzan una dimensión europea y mundial, más allá de la Unión Europea y de las Constituciones nacionales, que nos sitúa en un terreno en el que solo se puede ir hacia delante y nunca hacia atrás. Además, no hacerlo así, situaría a las Constituciones nacionales en una posición no muy acorde con el alcance con que la cesión de competencias a las instituciones comunitarias se hace en el sentir o intención de los «pueblos» de Europa. La, aunque debilitada ⁶², existencia todavía del elemento soberanía lo impediría. El propio elemento soberanía podría ser todavía utilizado como criterio interpretativo al respecto, en atención al estado de evolución de la Comunidad Internacional y, más en concreto, del alcance de la integración europea.

Pero, no obstante, como decimos, la evolución en el reconocimiento de los derechos fundamentales en la disciplina jurídica comunitaria debería ir haciendo que vayan desapareciendo o siendo cada vez menos tales problemas de colisión. Todo ello sin perjuicio de que la evolución en materia de derechos fundamentales es algo que nunca debe cesar, como nunca debe cesar la evolución del Derecho, abierta a las nuevas realidades.

Ahora bien, centrándonos en la problemática que nos ocupa en esta obra, nos movemos principalmente en sede de no confiscatoriedad a través del Sistema tributario, como plasmación del respeto del derecho a la propiedad privada en esta materia. Tal y como hemos expuesto, la limitación a la cuantía del gravamen sobre el consumo que hemos descrito puede encontrar su fundamento en la idea de propiedad privada. Y el derecho de propiedad, según se ha expuesto en páginas anteriores, se encuentra reconocido tanto en el Derecho Comunitario, como en las Constituciones nacionales y, obviamente, en la nuestra. Por ello, no deberían darse problemas en el sentido apuntado.

Pues bien, en aquellos supuestos en los que un gravamen confiscatorio sobre el consumo venga ocasionado simplemente por una directiva de armonización fiscal, al imponer esta unos tipos de gravamen mínimos que resulten atentatorios contra el derecho a la propiedad privada, corresponderá al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas declarar la nulidad de tal directiva o, más en concreto, del precepto de la directiva que obligue a la aplicación del mencionado tipo de gravamen por los Estados miembros.

Ahora bien, si los Estados miembros en sus leyes tributarias han establecido unos tipos de gravamen superiores al mínimo exigido en la correspondiente directiva de armonización fiscal, será su Tribunal Constitucional el que debería conocer de la posible confiscatoriedad que pudiese provocar ese exceso sobre el mínimo comunitario.

De esta forma, se podrían dar supuestos en los que tuviesen que intervenir tanto el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, como el correspondiente Tribunal Constitucional. Este último determinando si el exceso establecido por el Estado sobre el mínimo fijado en la correspondiente

⁶² Destacaba SAINZ DE BUJANDA que un Estado en Europa no puede jugar un papel de protagonista en la Historia porque le falta el poder para hacerlo y le falta poder político, poder económico y poder militar; así, destacaba este autor que «ni sus fines ni sus propios medios le permiten vivir con mínima autonomía» (Prólogo a la obra de D. MARTÍNEZ MARTÍNEZ *El sistema financiero de las Comunidades Europeas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, pág. XII).

directiva de armonización fiscal resulta confiscatorio y hasta qué límite o hasta qué porcentaje. Ahora bien, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas deberá determinar si el mínimo establecido en la correspondiente directiva de armonización fiscal ya de por sí llega a ser confiscatorio.

En función de lo expuesto, si el correspondiente Estado miembro no hubiese elevado el tipo de gravamen por encima del mínimo fijado en la directiva de armonización fiscal, correspondería al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas declarar la no confiscatoriedad, en su caso.

Pero si el Estado miembro en la ley que aplica o desarrolla la directiva en su Ordenamiento eleva el tipo de gravamen mínimo previsto en esta, nos podríamos encontrar con una intervención tanto del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, como con una intervención del correspondiente Tribunal Constitucional. El primero conocería, como hemos dicho, del asunto hasta el límite mínimo fijado en la directiva y el segundo conocería del exceso sobre ese mínimo o de la carga fiscal por otros impuestos no armonizados que el Estado hubiese añadido al impuesto armonizado. Obviamente, también correspondería al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas conocer de las situaciones provocadas por recursos propios de la Unión Europea.

Por último, cuando se trate de supuestos en los que no medie la armonización fiscal comunitaria y se trate de impuestos puramente internos, está claro que ahí la competencia sería del correspondiente Tribunal Constitucional.

Para terminar este apartado pongamos un ejemplo práctico para ver cómo se conjugan la responsabilidad estatal y la responsabilidad comunitaria en este tema. Pues bien, así, fijémonos en la gasolina con menor tributación y para las Comunidades Autónomas donde menos se tribute, es decir, en relación a aquellas Comunidades que no hayan aprobado un tipo de gravamen autonómico para el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. Aun así, para un precio hipotético, ya superado, de un euro ⁶³ por litro de gasolina sin plomo de 95 ⁶⁴, la carga fiscal del litro representaría más del 50% del precio total que se cobra al consumidor impuestos incluidos ⁶⁵. Ese porcentaje sería aun mayor en una Comunidad Autónoma con tipo de gravamen autonómico en el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

Con ello se ha venido superando desde hace mucho tiempo el referido deseable límite para la tributación sobre el consumo del 100% del precio antes de impuestos ⁶⁶. Así, paradójicamente, en los

⁶³ Por lo redonda que es esta cantidad, habiendo sido utilizada, en ocasiones, como barrera psicológica.

⁶⁴ Juegan aquí dos impuestos armonizados conforme a directivas comunitarias (IVA e Impuesto sobre Hidrocarburos) y otro no armonizado (Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos).

⁶⁵ En concreto, la carga fiscal representaría el 53,40% del precio total impuestos incluidos. Visto de otro modo, la carga fiscal representaría el 114,59% del precio antes de impuestos.

⁶⁶ En otros muchos Estados miembros de la Unión Europea la carga fiscal sobre los carburantes ha sido tradicionalmente y es aun mucho mayor. La situación contraria la podríamos encontrar en los últimos Estados que se han adherido a la Unión Europea como Estados miembros de esta, para los que se han debido permitir por la misma, transitoriamente, niveles mínimos de imposición más bajos, para no causar serios quebrantos a sus economías. Así, tómesese en consideración la Directiva 2004/74/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, por la que se modifica la Directiva 2003/96/CE en lo que respecta a la posibilidad de que ciertos Estados miembros apliquen a los productos energéticos y la electricidad exenciones o reducciones temporales del nivel impositivo, y la Directiva 2004/75/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, por la que se modifica la Directiva 2003/96/CE

últimos años, con precios más bajos que los actuales, ese porcentaje de la carga fiscal sobre el precio total que se cobra al consumidor venía siendo mayor. La imposición sobre los hidrocarburos se aplica según cantidades fijas por volumen de producto y el IVA en función del precio esencialmente. De esta manera, aunque, al aumentar el precio, se pague más IVA y así el montante total de carga impositiva sea mayor, porcentualmente en relación al precio antes de impuestos el tanto por ciento que representaría la carga fiscal sería menor.

Por otra parte, si nos fijamos en el nivel mínimo de imposición establecido por la Directiva 2003/96/CE para las gasolinas, este es de 359 euros por cada 1.000 litros. Pues bien, si el Impuesto sobre Hidrocarburos se hubiese ajustado a ese mínimo comunitario, haciendo coincidir la tributación en este impuesto de la gasolina sin plomo de 95 con ese mínimo, nos hubiésemos encontrado con que la imposición mínima impuesta por la Unión Europea por sí misma representaba, en la fecha en que entró en vigor ese mínimo, más de la mitad del precio del producto, incluidos impuestos⁶⁷. Debemos tener en cuenta que para calcular la imposición mínima impuesta por la Unión Europea a esos 359 euros por 1.000 litros habría que sumarle la tributación por el IVA, dado que la existencia de este también viene impuesta por la armonización fiscal comunitaria, fijándose en esta un tipo general mínimo del 15% para dicho Impuesto⁶⁸. Así, a 1 de enero de 2004, por sí misma la Unión Europea era responsable de que en España la carga tributaria de la gasolina sin plomo de 95 fuese superior al precio de esta antes de impuestos. De este modo, en aquel momento la Unión Europea era responsable de que se

en lo que respecta a la posibilidad de que Chipre aplique a los productos energéticos y la electricidad exenciones o reducciones temporales del nivel impositivo (ambas Directivas fueron publicadas en el DO L 157, de 30 de abril de 2004).

⁶⁷ En ese momento la carga fiscal aplicada en España sobre los carburantes estaba por encima de ese mínimo. Entonces el precio de la gasolina sin plomo de 95 estaba alrededor de los 0,80 euros por litro. Partiendo de esta cifra, la carga fiscal global aplicada por España representaba un 63,25% del precio total impuestos incluidos. Frente a ello, la carga fiscal mínima resultante de la armonización fiscal comunitaria representaba el 57% del precio total impuestos incluidos. De esta forma, ese mínimo comunitario representaba el 155,10% del precio antes de impuestos.

⁶⁸ En el año 1993 la Comisión de la Unión Europea presentó una serie de propuestas dirigidas a establecer un régimen de armonización fiscal definitiva en relación al IVA, pero el Consejo no pudo adoptarla porque faltó la unanimidad, necesaria al efecto. Sí se había llegado a un acuerdo con la Directiva 92/77/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, por la que se completaba el sistema común del IVA y se modificaba la citada Sexta Directiva 77/388/CEE, de cara a la aproximación de los tipos de gravamen de este impuesto (DO L 316, de 31 de octubre de 1992). Esa Directiva 92/77/CEE en su artículo 1 estableció que la Directiva 77/388/CEE quedaba modificada de tal forma que el contenido de la letra a) del apartado 3 del artículo 12 se sustituiría por el siguiente texto: «A partir del 1 de enero de 1993, los Estados miembros aplicarán un tipo normal que hasta el 31 de diciembre de 1996 no podrá ser inferior al 15 % (párrafo primero). Basándose en el informe sobre el funcionamiento del régimen transitorio y de las propuestas sobre los regímenes definitivos que deberá presentar la Comisión en aplicación de lo dispuesto en el artículo 28 decimotercero, el Consejo se pronunciará por unanimidad, antes del 31 de diciembre de 1995, acerca del nivel mínimo del tipo impositivo normal que deberá aplicarse después del 31 de diciembre de 1996 (párrafo segundo)». Esa fecha límite se prorrogó tres veces, llegando la última de las mismas hasta el 31 de diciembre de 2005. Al acercarse esta fecha de vencimiento la Comisión presentó una propuesta para prorrogar la aplicación al efecto de la citada Directiva hasta el 31 de diciembre de 2010. Es decir, se propuso volver a prorrogar ese mínimo general del 15%. Tal prórroga se hizo efectiva con la Directiva 2005/92/CE del Consejo, de 12 de diciembre de 2005, por la que se modificaba la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta al período de aplicación del tipo normal mínimo del IVA (DO L 345, de 28 de diciembre de 2005). Esta Directiva disponía en su artículo 1 lo siguiente: «En el artículo 12, apartado 3, letra a), de la Directiva 77/388/CEE, los párrafos primero y segundo se sustituyen por el texto siguiente: "Cada Estado miembro fijará el tipo normal del Impuesto sobre el Valor Añadido en un porcentaje de la base imponible que será el mismo para las entregas de bienes y las prestaciones de servicios. Desde el 1 de enero de 2006 hasta el 31 de diciembre de 2010, el tipo normal no podrá ser inferior al 15 % (párrafo primero). El Consejo, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 93 del Tratado, decidirá el nivel del tipo impositivo normal aplicable después del 31 de diciembre de 2010 (párrafo segundo)".». Pues bien, tal norma se mantiene actualmente en igual sentido, con el mismo porcentaje y el mismo plazo, en el artículo 97 de la citada nueva Directiva 2006/112/CE.

superase el referido límite del 100%. Lo que sucede es que la posterior evolución del precio del petróleo ha hecho reducirse el porcentaje que representa la imposición mínima impuesta por la Unión Europea sobre el precio total impuestos incluidos. Además, la tributación añadida a 1 de enero de 2004 por el Estado español sobre el mínimo exigido por la Unión Europea hacía que en aquel momento el porcentaje que representaba la tributación sobre el total fuese aún mayor.

De todos modos, las cargas o diferencias impositivas no son algo que se deje sentir de forma exacta sobre los precios de los carburantes, incidiendo de muy diferente forma las distintas condiciones del mercado, sopesando la fuerza de la oferta y la demanda. Como muestra de esto, podríamos fijarnos en las diferencias entre las gasolinas y el gasóleo en el Impuesto sobre Hidrocarburos, dejando a un lado la menor tributación del gasóleo para algunos usos, como pueda ser, por ejemplo, el uso agrícola. Si nos fijamos en la diferente tributación de la gasolina sin plomo de 95 y del gasóleo en la Tarifa 1.^a del apartado 1 del artículo 50 de la Ley de Impuestos Especiales y a esa diferencia le sumamos el 16% del tipo de gravamen del IVA aplicado sobre la misma, nos encontramos con que la diferencia impositiva resultante entre gasóleo y gasolina sin plomo de 95 ⁶⁹ ha estado y está muy por encima de la diferencia de los precios de mercado entre uno y otra. Téngase en cuenta que se ha venido produciendo una fuerte dieselización del parque de vehículos, al haber aumentado considerablemente el número de vehículos particulares tipo turismo de motor diésel. Téngase en cuenta que dependiendo de la calidad del tipo de petróleo que se refine, puede producirse un mayor porcentaje de gasóleo o de gasolina. Por ejemplo, cierto petróleo mejicano suele ser de peor calidad y producir más gasóleo que gasolina, frente a otros petróleos más tradicionales de los países árabes. Los países de los que procede el petróleo dependen muchas veces de acuerdos comerciales internacionales y de los diferentes aspectos de la política comercial internacional que permita a las compañías petrolíferas de un determinado Estado operar en un país u otro. Sea como fuere, lo que está claro es que cada vez ha habido más demanda de gasoil por los particulares y las compañías petrolíferas le deben dar salida también a la gasolina que necesariamente se produce en el proceso de refinado del petróleo. Por ello el precio de la gasolina sin plomo de 95 habitualmente supera al precio del gasóleo en una cantidad considerablemente inferior a la diferencia entre la carga impositiva de aquella y la carga impositiva de este. Cuando hablamos de la carga fiscal del gasóleo, estamos hablando de la carga fiscal sobre el gasóleo de automoción por carretera, que es en relación al cual se prevé un gasóleo profesional ⁷⁰ en la citada normativa comunitaria, gasóleo profesional que no se debe confundir con el gasóleo utilizado principalmente para finalidades agrícolas y con el gasóleo utilizado para calefacción, estos dos últimos con una tributación mínima similar en la Directiva 2003/96/CE y con una tributación similar en España aunque su precio de mercado pueda ser distinto.

⁶⁹ Especialmente hasta que se ha empezado a aplicar en España el beneficio fiscal para el gasóleo profesional y paralelamente ha aumentado la carga fiscal para el gasóleo de uso general en el Impuesto sobre Hidrocarburos. Pero es que, además, es una circunstancia que también se ha seguido dando después y en ocasiones incluso más acusadamente.

⁷⁰ En nuestra normativa nacional, debemos tener presente al respecto el artículo 52 bis de la Ley de Impuestos Especiales, donde se regula la «Devolución parcial por el gasóleo de uso profesional» en relación al Impuesto sobre Hidrocarburos. Este artículo 52 bis ha sido introducido en la Ley de Impuestos Especiales por el apartado Dos del artículo cuarto de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. El número 2 del apartado Uno de la disposición final cuarta de esa misma Ley 36/2006 introduce en el artículo 9 de la citada Ley 24/2001 un nuevo apartado Seis bis que regula la posibilidad de aplicación por las Comunidades Autónomas de la «Devolución de las cuotas correspondientes a la aplicación del tipo autonómico respecto del gasóleo de uso profesional» en relación al Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

De otro lado, puede que en alguna zona, como por ejemplo la Comunidad Autónoma de Madrid, donde el transporte público ⁷¹ se encuentra más desarrollado y ofrece mayores posibilidades, se justifique una mayor presión fiscal, más allá del Impuesto sobre Hidrocarburos, a través de una mayor cuota en el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos ⁷², frente a otras Comunidades Autónomas más rurales y con menores posibilidades de transporte público, donde el consumo individual de carburante es más necesario objetivamente y no puede ser cargado fiscalmente en la misma medida a través de ese otro impuesto ⁷³. La idea de necesidad objetiva en mayor o menor medida, desde la perspectiva de la búsqueda de una mayor justicia fiscal, nos puede servir para una graduación en tal sentido, amparable constitucionalmente.

Por otra parte, como hemos apuntado, el aumento del precio de los carburantes ha hecho que el porcentaje que representa la carga fiscal sobre el coste total del producto sea menor, aunque el importe de la carga fiscal sea mayor. Con el criterio expuesto, si la carga fiscal fuese inferior al precio antes de impuestos, esa situación de imposición sobre el consumo, aisladamente considerada podría no ser entendida como confiscatoria. De todos modos, a cualquier ciudadano el hecho de que tal carga fiscal represente el noventa o noventa y tantos por ciento, o incluso aunque sea el ochenta u ochenta y tantos por ciento, de lo que es el precio antes de impuestos, también le puede resultar confiscatorio, sobre todo si partimos de una contemplación global del Sistema tributario en el que tales productos se consumen adquiriéndolos con una renta que también tributa en un determinado porcentaje en otro impuesto, aunque este otro sea directo. Y no perdamos de vista la idea, que no por muy repetida deja de ser ilustrativa, de que la presión fiscal sobre los carburantes incide en el precio de casi todo, pues casi todo se transporta ⁷⁴.

Si queremos calcular, para la gasolina sin plomo de 95 cuándo se superaría ese límite de tributación, siguiendo la línea antes expuesta de partir del precio más bajo al que puede acceder el consumidor en el mercado, deberemos fijarnos, como hemos apuntado, en una Comunidad Autónoma donde no se aplique tipo de gravamen autonómico en el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. Nos fijaremos en esa tributación y, aunque queramos afinar al máximo, en una primera aproximación no entraremos en milésimas de euro —o sea, partiríamos de precios con cero milésimas— ante los variadísimos factores que pueden incidir en tal precio y la continua variabilidad del mismo.

⁷¹ Obviamente, todo ello sin perjuicio de no deber dejar de tomar en consideración que la carga fiscal sobre los carburantes influye esencialmente también en el precio que se le cobra al usuario del transporte público (sin perjuicio de la rebaja que puede suponer el gasóleo de uso profesional). Este precio se ha visto fuertemente afectado por el aumento del precio del gasóleo, por lo que habría que plantearse la medida en que es necesario aligerar la carga fiscal que se soporta en tales casos. Sobre la incidencia del aumento del precio de los carburantes como causa esencial del aumento del transporte público, tómese como ejemplo la Orden FOM/3669/2005, de 24 de noviembre, por la que se revisan las tarifas de los servicios públicos regulares interurbanos permanentes y de uso general de transporte de viajeros por carretera. En el inicio del preámbulo de esta Orden Ministerial se puede leer que «las importantes variaciones experimentadas en el precio de los combustibles, especialmente desde diciembre de 2004, aconseja proceder a la revisión de las tarifas de los servicios públicos regulares permanentes y de uso general de transporte de viajeros por carretera». Todo ello como prueba de lo sensibles que son ciertos precios a las oscilaciones del precio del petróleo, lo cual desaconseja cargar fiscalmente los carburantes de forma demasiado fuerte.

⁷² Sumando, como hemos visto, a la parte fijada por el Estado la decidida por la Comunidad Autónoma.

⁷³ De forma que ya no se justificaría en la misma medida añadir a la parte fijada por el Estado una parte decidida por la Comunidad Autónoma.

⁷⁴ Sin perjuicio, en línea con lo apuntado *supra*, de la rebaja que puede suponer el gasóleo de uso profesional.

Pues bien, la frontera se situaría entre 1,09 y 1,10 euros por litro. Con 1,09 euros por litro la carga fiscal del producto sería ligeramente superior al 50% del precio total del mismo, impuestos incluidos (en concreto el 50,19%); es decir, la carga fiscal sería ligeramente superior al 100% del precio del producto antes de impuestos. Con 1,10 euros por litro la carga fiscal del producto sería ligeramente inferior al 50% del precio total del mismo, impuestos incluidos (en concreto el 49,82%); así, la carga fiscal sería ligeramente inferior al 100% del precio del producto antes de impuestos. Si descendiésemos a fijar el precio incluso con milésimas de euro, nos encontraríamos con que el límite estaría en 1,094 euros por litro ⁷⁵. Con este precio la carga fiscal sería idéntica al precio antes de impuestos, es decir, aquella sería del 100% de este; así, la carga fiscal sería del 50% del precio impuestos incluidos. Todo ello con la paradoja, antes expuesta, de que a mayor precio menor carga fiscal porcentual, aunque esta sí aumente en términos monetarios, al aumentar la recaudación por el IVA, ante un precio mayor. Recordemos también que si se tratase de una Comunidad Autónoma con tipo de gravamen autonómico en el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos la carga fiscal porcentual sería más alta.

Ante la elevada presión fiscal que soportan los carburantes y la inestabilidad en ocasiones del mercado del petróleo, además de la complejidad de todos los factores que hemos visto que inciden en este campo, entendemos que la fiscalidad en España de estos productos debería acercarse más al mínimo comunitario. El mantenimiento de una presión fiscal tan alta puede transmitir a los países exportadores de petróleo la idea de que en los países de nuestro entorno pudiese asumirse cualquier subida de precios. Entendemos que no es correcta la idea de que una bajada de impuestos ofrecería a los Estados exportadores la idea de que pueden ocupar el lugar de esa bajada con una subida de precios, sino que la idea real que se transmitiría es que es difícil soportar precios tan elevados.

Pero dejando al margen consideraciones globales de la generalidad de Estados, en relación al nuestro entendemos que lo que se debería hacer es reducir al menos la presión fiscal de la gasolina sin plomo de 95 hasta el mínimo que exige la armonización fiscal comunitaria. Más complejo sería el panorama del gasóleo al efecto, dadas las autorizaciones dadas transitoriamente a nuestro Estado y la dilación en este de la creación de un gasóleo profesional.

De todos modos para empezar, al menos en relación a la gasolina sin plomo de 95 se debería rebajar el tipo de gravamen en el Impuesto sobre Hidrocarburos español hasta aquel nivel que sumado al tipo de gravamen estatal del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos equival-

⁷⁵ Precio que en la práctica se superó en la segunda quincena del mes de julio del año 2006, aun fijándonos en las estaciones de servicio con precios más bajos. No obstante, este precio volvió a bajar al finalizar el verano de ese mismo año hasta 0,933 euros por litro y volvió a bajar en noviembre de ese mismo año hasta 0,906 euros por litro, como precio más bajo encontrado. Fijándonos en el último día del año, el año 2006 terminó con un precio de 0,946 euros por litro, también como precio más bajo encontrado. El precio siguió subiendo y, paralelamente otra vez, coincidiendo con las vacaciones de verano del año 2007 volvió a repuntar, situándose en 1,066 euros por litro a mediados del mes de julio de este año, también como precio más bajo encontrado, obviamente con posteriores oscilaciones, inicialmente a la baja, que después volvieron a repuntar incluso como precio más bajo hasta 1,085 euros por litro en diciembre de 2007, aunque también posteriormente con una ligera tendencia a la baja a mediados de ese mes y vuelta a subir, situando el precio más bajo encontrado el 1 de enero de 2008 en 1,079 euros por litro. Después aproximadamente a mitad de enero de este año el citado precio subió hasta 1,089 euros por litro, aunque a finales de ese mismo mes bajó hasta 1,069 euros por litro, siempre hablando también de los precios más bajos encontrados en cada fecha.

ga al mínimo establecido en la referida Directiva 2003/96/CE⁷⁶. Después si, en relación a este impuesto cedido totalmente a las Comunidades Autónomas, estas quieren establecer, además del tipo de gravamen estatal, un tipo de gravamen autonómico, es algo que hacen bajo su responsabilidad política y jurídica.

Todo ello, como hemos apuntado, no debe hacer pensar que desde estos planteamientos se quiera descuidar la protección del medio ambiente⁷⁷. Lo único que sucede es que, a ciertos niveles, tal protección se debe realizar con otros tipos de medidas y no con medidas esencialmente tributarias⁷⁸.

6. CONCLUSIÓN

El Derecho originario de la Unión Europea no contempla una consagración expresa de los principios materiales de justicia tributaria de la forma en que los encontramos en nuestra Constitución. De ahí la necesidad de analizar en qué medida tales principios son encuadrables en la disciplina tributaria de la Unión Europea, debiendo presidir también cualquier medida de armonización fiscal, de tal forma que esta, por sí misma, no intente imponer a los Estados miembros de aquella medidas fiscales que puedan chocar con sus Constituciones nacionales. En base a ello, es necesario buscar puntos de encuen-

⁷⁶ Recordemos que, en base a lo establecido en el apartado 2 del artículo 4 de esta Directiva, para determinar si se llega al mínimo comunitario, a la carga fiscal por el Impuesto sobre Hidrocarburos se puede sumar la carga por el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

⁷⁷ En el apartado 7 del preámbulo de la Directiva 2003/96/CE se señala lo siguiente: «Como parte en la Convención marco de las Naciones Unidas sobre el cambio climático, la Comunidad ha ratificado el Protocolo de Kioto. La imposición de los productos energéticos y, cuando proceda, de la electricidad constituye uno de los instrumentos de que se dispone para alcanzar los objetivos del Protocolo de Kioto». Obviamente, el establecimiento de los beneficios fiscales para los biocarburantes y productos menos contaminantes son esenciales para alcanzar las exigencias de Kioto. Pero lo que sería más cuestionable en la práctica es si los niveles mínimos de imposición establecidos en la Directiva han servido para frenar el consumo de derivados del petróleo. Téngase en cuenta que a finales del año 2005 el grupo de Estados de la OPEP había llegado ya prácticamente al límite de su capacidad de extracción, sin decidir recortar dicha extracción al estar satisfechos con los precios que, aun así, había alcanzado el petróleo (*La Vanguardia*, 13 de diciembre de 2005, pág. 53), sin perjuicio de posteriores frenos al incremento de la producción en 2007, llegando a precios altísimos solo compensados por la fortaleza del euro frente al dólar.

⁷⁸ Esto no quita que también dentro del Sistema fiscal se puedan tomar otras medidas más eficaces que las que han venido existiendo para luchar contra la contaminación. Piénsese, por ejemplo, en el establecimiento en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte de tipos de gravamen mayores para los vehículos más contaminantes, frente a los tipos que han venido existiendo en función de la cilindrada. Se trata de tipos en función de las emisiones de CO₂. Ha sido una medida introducida con la Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera, coincidiendo en el tiempo con la aprobación por el Gobierno del Plan Energético nacional 2008-2012. De todos modos, las iniciativas comunitarias intentaban caminar hacia la abolición, tras un período transitorio, de los impuestos de matriculación en los Estados miembros de la Unión Europea y la estructuración de los impuestos de circulación en función de las emisiones de CO₂. Véase al respecto la Propuesta de Directiva del Consejo, de 5 de julio de 2005, sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo COM (2005) 261 final. De haber prosperado esta Propuesta nuestro Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica se habría convertido en el primer impuesto local español armonizado conforme a directivas comunitarias. Lo que sucede es que si tuviese que desaparecer nuestro Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se perdería una importante fuente de financiación autonómica, dada la cesión de este impuesto a las Comunidades Autónomas; las Corporaciones Locales correrían el peligro de que aquellas asumiesen como autonómico el impuesto de circulación, compensando a estas últimas, posibilidad que ofrece nuestro Ordenamiento, pero que restaría autonomía financiera a nuestros municipios. De todos modos, esto es solo una hipótesis que partiría de que se confirmase otra hipótesis previa, como sería la aprobación de una Directiva en tal sentido, a lo que no creemos que estén muy dispuestos los Estados miembros de la Unión Europea donde exista impuesto de matriculación, como es el caso de nuestro Estado.

tro entre la disciplina constitucional tributaria de los Estados miembros y el Derecho Comunitario originario, al que se tiene que someter el Derecho Comunitario derivado, formando parte de este último las directivas de armonización fiscal. Esos puntos de encuentro se pueden buscar desde la disciplina comunitaria de los derechos fundamentales, que además de consagrar expresamente los más esenciales de estos derechos, asume también como propios los que forman parte de la tradición constitucional de los Estados miembros de la Unión Europea. Esto, que comenzó siendo reconocido así en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, encuentra actualmente reflejo expreso en textos normativos de Derecho originario de la Unión Europea.

Por otra parte, cuando se necesitan mayores ingresos públicos una salida habitual del legislador tributario es recurrir a cargar fiscalmente aquellos tipos de bienes o productos de los que no se puede prescindir en el modo de vida actual, con lo cual, por mucho que se carguen fiscalmente no desaparecen como fuente de riqueza o de ingresos públicos. Pero esta forma de actuar no se centra en la búsqueda del «sistema tributario justo» que pretende el artículo 31.1 de nuestra Constitución, sino todo lo contrario: ni se alcanza una justicia tributaria, ni se consigue un verdadero sistema, sino una mera acumulación de impuestos en ciertas ocasiones.

El fácil recurso por el legislador tributario a aumentar la carga fiscal sobre ciertos tipos de bienes o productos para obtener unos mayores ingresos públicos puede desembocar en situaciones confiscatorias y, en función de ello, inconstitucionales, si tal carga fiscal llega a ser tal que supere el precio del producto antes de impuestos. Con ello se estaría limitando excesivamente el acceso de los contribuyentes a la propiedad de los citados bienes o productos, haciendo prevalecer la dimensión pública de la propiedad sobre la «privada», siendo esta última la que viene a calificar ese derecho fundamental en el apartado 1 del artículo 33 de nuestra Constitución, sin que la «función social» de la que habla el apartado 2 de ese mismo artículo pueda hacer desaparecer la esencia del calificativo de «privada» del apartado 1. Así pues, el hablar de esta manera de la propiedad como «privada» ayuda a impulsar una línea argumental que puede hacer que este calificativo sirva para beneficiar en el plano fiscal a todo tipo de contribuyentes, de cualquier capacidad económica, más allá de los tradicionales limitados esquemas forjados bajo la perspectiva de la imposición directa. Y todo ello tanto desde la perspectiva de la responsabilidad de los legisladores nacionales, como desde la perspectiva de la responsabilidad de las instituciones comunitarias en relación a la armonización fiscal.

En función de todo lo expuesto, el límite consistente en que la carga fiscal de un producto no debe ser superior a su precio antes de impuestos ⁷⁹, puede encontrar su base tanto en la disciplina comunitaria europea de los derechos fundamentales, como en las Constituciones nacionales. Jugaría, de esta manera, tanto en relación a los tipos de gravamen mínimos resultantes de la armonización fiscal comunitaria, como en relación a la imposición nacional añadida o ajena a aquella.

⁷⁹ Esto supone un límite a la imposición, del 100% del precio del bien o producto antes de impuestos, justificándolo en argumentos jurídicos de Derecho Constitucional o de Derecho Comunitario originario. Ahora bien, la lógica racional, que también puede encontrar, como hemos visto, anclaje jurídico, bien podría rebajar ese porcentaje, como hemos apuntado, al 90 u 80% en muchas ocasiones si nos planteásemos las posibles interpretaciones mayoritarias al respecto en nuestra sociedad, para que el Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 de nuestra Constitución) cumpla con su, a veces olvidado, primer calificativo, es decir, con el de social.

DETERMINACIÓN DE LA CUANTÍA PARA ACUDIR AL TEAC EN EL CASO DE DEVOLUCIONES TRIBUTARIAS

ALEJANDRO BLÁZQUEZ LIDOY
Universidad Rey Juan Carlos

Extracto:

EN el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas el TEAC mantiene que la cuantía de la reclamación en el caso de devoluciones viene fijada por la propia liquidación administrativa, y no por la devolución solicitada por el contribuyente. De esta manera, si un contribuyente solicitara una devolución de 1 millón de euros y la AEAT determinara que solo se tiene derecho a la devolución de 1.000 euros, la cuantía de la reclamación sería de 1.000 euros. Esto tiene como consecuencia que no quepa recurso de alzada ante el TEAC, o única instancia ante este Tribunal, y que el órgano jurisdiccional competente sea el TSJ y no la AN. En el presente comentario el autor mantiene, con la AN, que el importe de la reclamación viene determinado por la diferencia entre la solicitud y el importe concedido.

Palabras clave: recurso de casación, recurso de alzada, TEAC, devoluciones y cuantía de la reclamación.

En el ámbito contencioso estamos asistiendo a problemas en la determinación de la cuantía del recurso de casación con relación a tributos de declaración mensual y trimestral, léase Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), retenciones y también en lo referente a la Seguridad Social. En estos casos, el Tribunal Supremo está entendiendo que la cuantía para acceder a casación se tiene que superar en cada período de liquidación individual, ya sea mensual o trimestral, lo que ha dado lugar a un aluvión de críticas que, a nuestro juicio, están totalmente justificadas (*vid.* MERINO JARA, SEMPERE NAVARRO, los hermanos ZURDO RUIZ-AYUCAR y MARTÍN QUERALT).

Sin embargo, los problemas de las cuantías no afectan solo al recurso de casación. En el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas una de las cuestiones que se está planteando es si un obligado tributario tiene derecho a acudir al Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) cuando solicita una devolución superior a 150.000 euros, y la Administración, al realizar la debida comprobación previa, entiende que el importe a devolver es inferior a dicha cuantía. A estos efectos el artículo 36 del Real Decreto 520/2005 establece que «De acuerdo con el artículo 229 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, sobre las competencias de los tribunales económico-administrativos, podrá interponerse recurso de alzada ordinario cuando la cuantía de la reclamación, calculada conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, supere 150.000 euros».

La cuestión no es baladí, pues si entendemos que la cuantía de la reclamación es superior a 150.000 euros, cabe recurso de alzada, o acudir en única instancia al TEAC. Esto, en sí mismo, es importante en tanto no permitir acudir directamente al TEAC provoca un retraso en el acceso a la jurisdicción, y no consentir la doble vía impide poner en conocimiento de otro Tribunal Administrativo el supuesto de hecho concreto. Pero, además, tiene efectos sobre la jurisdicción contenciosa. En efecto, no hay que olvidar que conforme a lo dispuesto en el artículo 11.1 d) de la Ley 29/1998, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, la Audiencia Nacional conocerá de «De los actos de naturaleza económico-administrativa dictados por el Ministro de Economía y Hacienda y por el Tribunal Económico-Administrativo Central». Sin embargo, si el órgano que dicta la resolución es el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) la competencia recae entonces en el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) [art. 10.1 d)]. La importancia de quien conozca en vía contenciosa no es solo de competencia, sino que atañe a un derecho fundamental. No en vano el artículo 24.2 de la Constitución establece como derecho fundamental el «juez ordinario predeterminado por la ley». Por tanto, la determinación de la cuantía que la Administración establezca a los efectos del régimen de recurso afectará en el ámbito contencioso a un derecho fundamental y, por tanto, tiene una incidencia que puede ser determinante en el proceso. A estos efectos, ESCALADA LÓPEZ (*Sobre*

el Juez Ordinario predeterminado por la Ley, Tirant lo blanch, Valencia, 2007) señala que «Dado que se trata de la violación de un derecho fundamental, configurado como el derecho al órgano y juez independientes, y al juez abstractamente imparcial, es claro que los efectos de su vulneración deben ser la nulidad total, absoluta y de pleno derecho, con efectos *ex tunc*, característica esta propia de la nulidad radical».

Por otro lado, y una vez ubicado el recurso en sede contenciosa, hay que recordar que la Ley 29/1998 establece diversas normas con relación a la cuantía. Así, el artículo 41.1 dispone que «La cuantía del recurso contencioso-administrativo vendrá determinada por el valor económico de la pretensión objeto del mismo». Por su parte, el artículo 42.1 establece que «Para fijar el valor económico de la pretensión se tendrán en cuenta las normas de la legislación procesal civil, con las especialidades siguientes: a) Cuando el demandante solicite solamente la anulación del acto, se atenderá al contenido económico del mismo, para lo cual se tendrá en cuenta el débito principal, pero no los recargos, las costas ni cualquier otra clase de responsabilidad, salvo que cualquiera de estos fuera de importe superior a aquel. b) Cuando el demandante solicite, además de la anulación, el reconocimiento de una situación jurídica individualizada, o cuando solicite el cumplimiento de una obligación administrativa, la cuantía vendrá determinada: Primero. Por el valor económico total del objeto de la reclamación, si la Administración Pública hubiere denegado totalmente, en vía administrativa, las pretensiones del demandante. Segundo. Por la diferencia de la cuantía entre el objeto de la reclamación y el del acto que motivó el recurso, si la Administración hubiera reconocido parcialmente, en vía administrativa, las pretensiones del demandante». Y, naturalmente, en el ámbito contencioso, la cuantía tiene una incidencia esencial en el recurso de casación, porque con arreglo al artículo 86.2 b) no cabe recurso de casación en aquellos asuntos «cuya cuantía no exceda de 25 millones de pesetas» –150.253 euros–.

En cualquier caso, entendemos que con arreglo al artículo 42.1 en el caso de las devoluciones tributarias no reconocidas por la Administración nos encontraríamos en el supuesto de reconocimiento de una situación jurídica determinada, siendo el importe de la reclamación la diferencia entre la devolución solicitada y la concedida finalmente por la Administración. Es decir, si se solicita una devolución de 200.000 euros y se concede una devolución de 10.000 euros, el importe de la cuantía en el ámbito contencioso ascendería a 190.000 euros.

En el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas no existe un precepto paralelo. El único artículo que hay al respecto, el artículo 35.1 del Real Decreto 520/2005, dispone que «La cuantía de la reclamación será el importe del componente o de la suma de los componentes de la deuda tributaria a que se refiere el artículo 58 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sean objeto de impugnación, o, en su caso, la cuantía del acto o actuación de otra naturaleza objeto de la reclamación. Si lo impugnado fuese una base imponible o un acto de valoración y no se hubiese practicado la correspondiente liquidación, la cuantía de la reclamación será el importe de aquellos». Como puede verse, el criterio seguido con relación al importe de la cuantía no es homogéneo, pues mientras que en el ámbito contencioso se limita al débito principal, en las reclamaciones se extiende a la totalidad de la deuda tributaria, excluidas las sanciones. Y con relación a los reconocimientos de una situación determinada, como la solicitud de devoluciones, no existe un precepto específico. Por tanto, en primer lugar, es necesario determinar en qué supuesto de hecho se

puede incardinar el supuesto de las devoluciones. El artículo 58 de la LGT se limita a las deudas tributarias, por lo que estaríamos en el siguiente presupuesto, referido a la «cuantía del acto o actuación». Y es precisamente en este orden de cosas donde la problemática toma relevancia, porque por la cuantía del acto podría entenderse que es la devolución reconocida por la Administración, la diferencia entre la solicitada y la reconocida, o bien la devolución solicitada.

El TEAC, con la anterior normativa sobre reclamaciones de 1996, ha tenido ocasión de pronunciarse en varias ocasiones al respecto. El artículo 46.1 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (RPREA) (RD 391/1996) disponía que había que atenderse «a la cantidad total objeto del acto administrativo». El TEAC, en Resolución de 23 de enero de 2002 [RG 6746/2000 (NFJ012650)] expresamente afirmaba que «la cuantía de la reclamación viene definida por la de su pretensión de devolución, 856.390,68 euros (142.491.419 pesetas), siendo así que, por el contrario y a tenor de lo establecido en el artículo 10 del vigente Reglamento procedimental, la cuantía a considerar es la del acto administrativo, en este caso presunto, de confirmación de la autoliquidación practicada en junio de 2001, por un total de 14.274,57 euros (2.375.089 pesetas), cifra esta que no alcanza la cuantía prevista, en orden a la susceptibilidad de recurso de alzada, en el artículo 10 [150.253,03 euros (25.000.000 de pesetas)], lo que hace inviable la tramitación de la reclamación ante este Tribunal Central». En definitiva, como el propio TEAC en Resolución de 23 de noviembre de 2005 [RG 2283/2004 (NFJ022299)] sostiene que el «único acto administrativo existente que puede ser objeto de impugnación es la liquidación practicada por la Administración de... en la cual se ha cifrado la cantidad a compensar en 15.687.702 pesetas (94.284,99 euros)», afirmando anteriormente que «la doctrina general de este Tribunal Central es, en aplicación del tenor literal del precepto reglamentario citado, que existiendo una liquidación es el importe de la deuda tributaria el que determina la cuantía de la reclamación que contra aquella pudiera presentarse». En el mismo sentido puede verse también la Resolución del TEAC de 18 de abril de 2007 (RG 1000-06).

La postura del TEAC parece, sin embargo, que plantea controversias para la Audiencia Nacional (AN). A estos efectos, la SAN de 22 de junio de 2007 [recurso núm. 492/2005 (NFJ026410)], y vigente el artículo 46.1 del RPREA, advierte que «En casos como el presente en el que la sociedad recurrente presenta una declaración liquidación por IVA, de la que resultan cuotas a su favor, a compensar en siguientes declaraciones, por importe de 706.162,70 euros, y la Administración Tributaria rechaza tal declaración y efectúa liquidación por el período en cuestión, de la que resulta una deuda a favor de la Hacienda Pública por importe de 35.689,80 euros, parece claro que la «cantidad total objeto del acto administrativo» es la suma de los dos precitados importes, porque en realidad la liquidación impugnada contiene un doble pronunciamiento, de un lado, rechaza la compensación solicitada por la recurrente y, de otro lado, declara un saldo a favor de la Hacienda Pública». Por tanto, cabe recurso de alzada ante el TEAC. Por su lado, la Sentencia de 19 de mayo de 2005 de la AN [recurso núm. 592/2002 (NFJ021611)] reconoce que «habiendo finalizado su petición de rectificación de la declaración en una resolución en la que se determina la deuda tributaria, denegando accesoriamente la solicitud de devolución, el criterio legal de determinación de la competencia a los efectos de conocimiento y fallo de la correspondiente reclamación económico-administrativa no es el importe resultante de esa contestación, contenida en la propuesta de liquidación del acta, sino el de su pretensión. Por lo tanto, el TEAC era competente para el conocimiento y fallo de la reclama-

ción económico-administrativa». Sin embargo, el fallo en ambas sentencias no es el mismo. En la de 2005 se declara la nulidad de la resolución del TEAC donde se declaraba incompetente mientras que en la de 2007 se anula por ser contraria a Derecho.

La redacción actual del artículo 35.1 —«la cuantía del acto o actuación de otra naturaleza objeto de la reclamación»— es similar al anterior artículo 46.1 de Real Decreto 391/1996, por lo que las resoluciones del TEAC en esta materia podrían estar vigentes. De hecho, en la práctica, conocemos de algún supuesto con el nuevo Reglamento que se ha presentado en única instancia ante el TEAC por ser el importe de la devolución solicitado superior a 150.000 euros y haberse desestimado la competencia y remitirse al TEAR competente. A nuestro juicio, la doctrina del TEAC puede no ser correcta. Así, en primer lugar, puede plantear alguna incongruencia en el caso de sanciones por solicitud de devoluciones. El artículo 194 de la LGT dispone que es una infracción tributaria grave solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos en autoliquidaciones, sin que las devoluciones se hayan obtenido. La sanción será una multa pecuniaria proporcional del 15% de la cantidad indebidamente solicitada. De esta manera, si la cantidad solicitada a devolver fuera superior a 100.000 euros y no se reconociera el derecho a la misma con imposición de sanciones, resulta que sí cabría acudir al TEAC y, por tanto, a la AN. Lo que se plantea es la coherencia de que la ley determine que es la solicitud del interesado lo que se tiene en consideración a los efectos de infracciones pero, sin embargo, no se tome a los efectos de la cuantía de la reclamación. En segundo lugar, como hemos visto, el TEAC señala en su Resolución de 23 de noviembre de 2005 [RG 2283/2004 (NFJ022299)] que su interpretación se fundamenta en «aplicación del tenor literal» de la norma. Sin embargo, cuando una liquidación no reconoce la devolución solicitada, el objeto de la reclamación radica en que se reconozca la cantidad presentada con la autoliquidación y no parece que dicha interpretación vaya en contra del tenor literal de la norma que hace mención que hay que estar a «la cuantía del acto o actuación de otra naturaleza objeto de la reclamación». A nuestro parecer, incluso literalmente, se podría entender que la actuación objeto de la reclamación es no haber reconocido el derecho a la devolución solicitada. Pero es que, además, el criterio literal de interpretación no es el único criterio hermenéutico. Por último, está el hecho de que a los efectos del recurso de casación la cuantía tomada sea la de la pretensión mientras a los efectos de una reclamación se tome la cuantía de la liquidación de la Administración. Dejando al margen los problemas que el IVA ocasiona con relación a las liquidaciones mensuales o trimestrales, e incluso que el propio Tribunal Supremo haya reconocido en un Auto de 21 de junio de 2007 [recurso 6118/2005 (NFJ028020)] que en el caso de solicitud de devoluciones el importe de la casación no viene determinado por la cuota mensual o trimestral, sino por la diferencia entre las cuotas a devolver solicitadas y las comprobadas por la Administración, lo cierto es que si una entidad adquiere un inmueble en un período soportando un IVA de 500.000 euros que considera plenamente deducible y la Administración entiende que la deducción solo es de 140.000 euros, cabría recurso de casación por cuantía pero no alzada. Y, ciertamente, teniendo en consideración que el fundamento de elevar las cuantías de la casación es la de evitar la carga de trabajo del Tribunal Supremo y procurar que la justicia se imparta de una forma más ágil y eficaz posible, no parece lógico que el criterio para acceder al TEAC sea más restrictivo que el empleado para acudir al Tribunal Supremo.

En definitiva, entendemos que no hay justificación jurídica para mantener que en el caso de devoluciones el importe de la cuantía para tener acceso al TEAC sea el importe fijado por la Admi-

nistración en su actuación administrativa. Por el contrario, entendemos, con la AN, que los argumentos van en su contra. Y si esto es así una última cuestión radica en los efectos. Si primero se ha acudido ante el TEAR y este tribunal no da acceso al TEAC entendemos que dicha alegación deberá realizarse ante el TSJ que, a su vez, deberá fallar y remitir en su caso el expediente al TEAC para que conozca del mismo. Sin embargo, en el caso de que se haya acudido en única instancia al TEAC, evitando así la doble reclamación, lo que hace el TEAC es remitir el expediente al TEAR y es este quien conoce de las reclamaciones que se cuestionen. A mi juicio, en dicho caso, todo lo actuado por el TEAR sería nulo de pleno de Derecho, de tal manera que no interrumpiría la prescripción. A estos efectos, el artículo 62 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común establece la nulidad de aquellos actos que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional (como sería el derecho al juez ordinario predeterminado por la ley), los dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio (como sería lo operado por el TEAR) y los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido. Por su parte, si el recurso contencioso-administrativo lo conociera el TSJ y no la AN se estaría vulnerando el derecho constitucional al juez predeterminado por la ley.

CONTABILIZACIÓN DE LAS SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS RECIBIDOS EN EL NUEVO PLAN GENERAL CONTABLE

JULIÁN MARTÍNEZ VARGAS
Departamento de Contabilidad.
Universidad de Valencia

Extracto:

Con la reforma de la legislación mercantil para su armonización internacional, las repercusiones contables del Impuesto sobre Sociedades adquieren un mayor protagonismo en la información a presentar en los estados contables. Un claro ejemplo de la nueva forma de aplicar el método del efecto impositivo basado en el balance lo constituye la contabilización de las subvenciones, donaciones y legados recibidos, cuyas repercusiones contables y fiscales abordamos en este trabajo de forma detallada e ilustrada con varios ejemplos.

Palabras clave: efecto impositivo, subvenciones y nuevo PGC.

Sumario

1. Introducción.
2. Contabilidad de las subvenciones, donaciones y legados recibidos
 - 2.1. PGC.
 - 2.2. PymePlan.
3. Fiscalidad de las subvenciones, donaciones y legados recibidos.
4. Ejemplos.
5. Conclusiones.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

El desarrollo reglamentario de la Ley 16/2007, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la unión europea, ha supuesto la aprobación de un nuevo Plan General de Contabilidad (PGC) (RD 1514/2007), y de forma simultánea y complementaria un Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (RD 1515/2007), con algunas simplificaciones adecuadas para este tipo de empresas que cuentan con unos recursos económicos más limitados y unas necesidades de información menos exigentes. En el primero de ellos, una de las novedades más destacables es la incorporación de dos nuevos grupos, el 8 y 9, para recoger los gastos y los ingresos que se imputan directamente al patrimonio neto. Un ejemplo de estos últimos lo constituyen las subvenciones, donaciones y legados recibidos por las empresas, que en el anterior PGC se consideraban ingresos a distribuir en varios ejercicios.

Sin embargo, el PGC de las Pymes (PymePlan) prescinde de estos dos grupos adicionales, lo que supone un tratamiento diferenciado para aquellas operaciones que puedan suponer gastos o ingresos a imputar directamente en el patrimonio neto, y que básicamente se van a concretar en las subvenciones, donaciones y legados, además de los ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios, cuya aplicación práctica no será muy habitual.

Por lo tanto, nos encontramos ante un tema con un tratamiento nuevo y diferenciado en ambos planes, con unas repercusiones fiscales que también afectan a su contabilización y con una partida que va a tener un protagonismo destacado, no solamente en el patrimonio neto del balance, sino también en el nuevo estado de cambios en el patrimonio neto.

Desde que aparecieron los primeros borradores del plan, contamos con un amplio bagaje de trabajos y publicaciones que han tratado de comentar y aclarar los diferentes aspectos de la contabilidad de forma generalizada, tratando de familiarizarnos con los nuevos términos, algunos de origen anglosajón cuya traducción literal nos está costando asimilar. Partiendo de esta base y teniendo en cuenta que ya tenemos los textos definitivos y nos vamos acostumbrando a la «nueva filosofía», es un buen momento para abordar de forma más detallada aquellas cuestiones que puedan resultar más interesantes por sus novedades y por las complejidades que pueden presentar.

2. CONTABILIDAD DE LAS SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS RECIBIDOS

Tenemos que empezar haciendo algunas precisiones sobre lo que se consideran subvenciones. Mientras que el anterior PGC distinguía entre las subvenciones concedidas por las Administraciones Públicas y las concedidas por empresas y particulares, diferenciando la cuenta de subvenciones oficiales del resto, en el actual plan no se hace tal distinción ya que se entiende que todas las subvenciones son oficiales, es decir, concedidas por las diferentes Administraciones Públicas. Ya lo decía años atrás SANZ GADEA (1997, pág. 106) cuando precisaba que solo cabe entender por subvención la concedida por las entidades públicas, ya que la doctrina administrativa y las sentencias de los tribunales consideran que la personalidad jurídico-administrativa del otorgante es requisito esencial del concepto jurídico de subvención. En este sentido, las entregas a fondo perdido que una empresa o un particular otorgan a otra empresa no son subvenciones.

Y así es como lo ha entendido el nuevo PGC cuando crea una sola cuenta para las subvenciones de capital (130. *Subvenciones oficiales de capital*), considerando «otras subvenciones» las concedidas para financiar programas que generarán gastos futuros. O cuando, en la información que se tiene que suministrar en la memoria, se requiere en su punto 3 «información sobre el origen de las subvenciones, donaciones y legados, indicando para las primeras, el Ente público que las concede, precisando si la otorgante de las mismas es la Administración local, autonómica, estatal o internacional».

Esta aclaración es muy importante desde el punto de vista fiscal ya que las subvenciones, en términos generales, son una manifestación de las adquisiciones a título lucrativo (entregas sin contraprestación) que deben imputarse en el ejercicio en el que se reciben (art. 15 TRLIS), aunque quedan expresamente excluidas de este criterio fiscal (art. 15.3 TRLIS), por lo que se atenderá a su contabilización. Por lo tanto, tal y como ratifica la reciente contestación de la Dirección General de Tributos a la Consulta Vinculante V-1189-07, de 8 junio de 2007 «en la medida en que el TRLIS no contiene un precepto específico sobre el criterio de imputación de las subvenciones obtenidas por los sujetos pasivos, dicha imputación se efectuará con arreglo a criterios contables».

A continuación, vamos a tratar de ver precisamente los aspectos contables más destacados del tema que nos ocupa, teniendo en cuenta la opción para las pymes.

2.1. PGC.

En primer lugar debemos distinguir entre subvenciones, donaciones y legados reintegrables y no reintegrables. Las primeras se registrarán como pasivos de la empresa hasta que adquieran la condición de no reintegrables, mientras que las segundas son aquellas sobre las que existe un acuerdo individualizado de su concesión a favor de la empresa, cuyas condiciones se han cumplido y no existen dudas razonables sobre la recepción. A estas nos vamos a referir en todo caso, dado su tratamiento específico (norma de valoración n.º 18) y su protagonismo diferenciado en el balance (apartado A3 del patrimonio neto), en la cuenta de pérdidas y ganancias (apartados A5b y A9), en

el estado de cambios en el patrimonio neto (apartados III y VIII del estado de ingresos y gastos reconocidos y columna de subvenciones, donaciones y legados recibidos del estado total de cambios en el patrimonio neto), en el estado de flujos de efectivo (A2d y C9e) y en la memoria (apartado 18 de su contenido).

Las dos principales novedades con respecto a su tratamiento contable son, por un lado, el cambio conceptual de ingresos a distribuir en varios ejercicios a partida del patrimonio neto y, por otro, el descuento del futuro efecto del impuesto sobre beneficios en su presentación en las cuentas anuales. Además, en el nuevo marco conceptual de la contabilidad se establece que «en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no solo a su forma jurídica», razón por la que las subvenciones, donaciones y legados entregados por los socios o propietarios de la empresa no tienen la calificación de ingresos, sino de fondos propios, equivalentes a las restantes aportaciones que los socios o propietarios pueden realizar a la empresa, fundamentalmente, con la finalidad de fortalecer su patrimonio (apartado del balance A1 VI. *Otras aportaciones de socios*).

a) Valoración.

Por el importe monetario concedido o por el valor razonable del bien recibido en el momento de su reconocimiento.

b) Imputación a resultados.

Se hará atendiendo a su finalidad, distinguiendo los siguientes tipos:

Tipos de subvenciones, donaciones y legados	Imputación a resultados como ingreso
a) Para asegurar una rentabilidad mínima o compensar déficit de explotación	En el ejercicio en el que se conceden, salvo que se concedan para ejercicios futuros, en cuyo caso se imputarán en estos.
b) Para financiar gastos específicos	En el ejercicio en el que se devenguen los gastos que financien.
c) Para adquirir activos o cancelar pasivos: 1. Activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias 2. Existencias 3. Activos financieros 4. Cancelación de deudas	En proporción a su amortización o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance. En el ejercicio de su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance. En el ejercicio de su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance. En el ejercicio en que se cancelen, salvo que financien un determinado elemento, en cuyo caso se hará en función de este.
d) Importes monetarios sin una finalidad específica	En el ejercicio en que se reconozcan.

Las cuentas contables para su reconocimiento inicial deben discriminar entre las que se deben imputar directamente al resultado del ejercicio (*Cuenta 740. Subvenciones, donaciones y legados de explotación*) y las que se recogen en el patrimonio neto (*Cuentas 130. Subvenciones oficiales de capital, 131. Donaciones y legados de capital y 132. Otras subvenciones, donaciones y legados*). Las que se recogen en el patrimonio neto deben pasar previamente por las cuentas 940. *Ingresos de subvenciones oficiales de capital, 941. Ingresos de donaciones y legados de capital y 942. Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados* para, cuando corresponda, imputarlas al resultado del ejercicio mediante las cuentas 746. *Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio* y 747. *Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio*, reduciendo el patrimonio neto a través de las cuentas 840. *Transferencia de subvenciones oficiales de capital, 841. Transferencia de donaciones y legados de capital y 842. Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados*. También habrá que descontar del patrimonio neto su efecto impositivo.

Sin embargo, no es fácil decidir qué cuenta es la indicada para cada uno de los tipos de subvenciones, donaciones y legados que hemos visto en el cuadro anterior, ya que tenemos que ver si son de explotación o si son de capital, incluso podríamos establecer un tercer grupo como financieras. En el siguiente cuadro hacemos una propuesta de las cuentas a utilizar en cada caso, explicando a continuación los detalles.

Tipo	Cuenta inicial	Imputación al Rdo.	Cta. en Balance	Partida en P y G	Observaciones
a)	740 942	740 842-747	Ninguna 132	5.b) 5.b)	Se concede para el ejercicio Se concede para ejercicios futuros
b)	942	842-747	132	5.b) 12.c)	Si financian gastos no financieros Si financian un gasto financiero
c1)	940 941	840-746 841-746	130 131	9) 9)	Subvenciones de capital Donaciones y legados de capital
c2)	942	842-747	132	5.b)	Existencias mantenidas al cierre
c3)	942	842-747	132	12.c)	Activos fros. mantenidos al cierre
c4)	942	842-747	132	9)	Si financian cualquier tipo de deuda
d)	942	842-747	132	9)	

La elección de las cuentas contables está basada, sobre todo, en lo establecido en las normas de elaboración de las cuentas anuales para la cuenta de pérdidas y ganancias, donde se indica que:

- «Las subvenciones, donaciones y legados recibidos que financien activos o gastos que se incorporen al ciclo normal de explotación se reflejarán en la partida 5.b). *Subvenciones de explotación incorporadas al resultado del ejercicio...*». Este sería el caso de las del tipo a), del b) cuando financien gastos de explotación y del c2). En estas dos últimas, entendemos que, por simplicidad, si al cierre del ejercicio ya se han producido los gastos o se han vendido las existencias subvencionadas, donadas o legadas, se podría recoger su imputación como ingreso directamente en el resultado a través de la cuenta 740, sin el preproceso de imputación al patrimonio neto.

- «Las subvenciones, donaciones y legados que financien activos del inmovilizado intangible, material o inversiones inmobiliarias, se imputarán a resultados, de acuerdo con la norma de registro y valoración, a través de la partida 9. *Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras*». Estas son las que tradicionalmente hemos llamado «de capital» y que sus cuentas definen como aquellas para el establecimiento o estructura fija de la empresa (activos no corrientes).
- «Las subvenciones, donaciones y legados concedidos para cancelar deudas que se otorguen sin una finalidad específica, se imputarán igualmente a la partida 9». Esta referencia parece contradictoria ya que si son para cancelar deudas sí tienen una finalidad específica. Pensamos que debería decir «para cancelar deudas o sin una finalidad específica» y de esta forma se referiría a las de tipo c4) y d). La imputación a resultados sería a través de la cuenta 747, aunque la cuenta de pérdidas y ganancias establece que en el apartado 9 solo va la cuenta 746 que se refiere a las de capital. Por simplicidad, consideramos que si las deudas han sido financiadas por una subvención, donación o legado y han sido canceladas en el mismo ejercicio, se podría llevar directamente al resultado sin pasar por el patrimonio neto.
- «Si se financiase un gasto o un activo de naturaleza financiera, el ingreso correspondiente se incluirá en el resultado financiero incorporándose, en el caso de que sea significativa, la correspondiente partida con la denominación *Imputación de subvenciones, donaciones y legados de carácter financiero*». Este podría ser el caso de las del tipo b) si financian gastos financieros y de las del tipo c3) que financian activos financieros. Si el importe es significativo, habría que incorporar una partida en los ingresos financieros de la cuenta de pérdidas y ganancias que podría ser la 12.c).

Finalmente, debemos tener en cuenta que se consideran en todo caso como irreversibles las correcciones valorativas por deterioro de los elementos en la parte en que hayan sido financiados gratuitamente, es decir, las correcciones financiadas por una subvención, donación o legado se consideran definitivas.

En cuanto a las novedades con respecto a la contabilización del efecto impositivo derivado del impuesto sobre beneficios, tenemos que destacar el cambio del modelo de diferencias temporales/permanentes entre el resultado contable y el resultado fiscal con base en la cuenta de pérdidas y ganancias, al modelo de diferencias temporarias entre los valores contables y fiscales de los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio del balance de la empresa. Este cambio se justifica en la introducción del PGC por la búsqueda de coherencia con un Marco Conceptual cuyo camino lógico deductivo conduce a un enfoque de las normas de registro y valoración otorgando preferencia al enfoque de activos y pasivos frente al de ingresos y gastos, debiendo resaltarse adicionalmente que este enfoque es el aceptado internacionalmente con carácter general.

No obstante, reconociendo de alguna forma la complejidad del método del efecto impositivo basado en el balance y teniendo en cuenta que en la mayoría de los casos las diferencias temporarias son temporales, para obtener el importe del gasto (ingreso) por impuesto diferido sin tener que hacer un seguimiento de la evolución de las diferencias entre la valoración contable y fiscal de los elementos patrimoniales, se pueden sumar los efectos impositivos de esas diferencias temporales y de las

bases imponibles negativas a compensar en ejercicios posteriores, las deducciones pendientes de aplicar fiscalmente (reconocidas contablemente en el ejercicio) y los ajustes valorativos (por cambios en los tipos de gravamen normalmente) de los pasivos o activos por impuesto diferido.

2.2. PymePlan.

La norma de registro y valoración coincide en su contenido y número con la del PGC. Lo que sí que es diferente es la información a presentar en las cuentas anuales, fundamentalmente en lo que se refiere a la inexistencia de una de las dos partes del estado de cambios en el patrimonio neto, el denominado «Estado de ingresos y gastos reconocidos». Además, la norma de elaboración de las cuentas anuales 7.^a se refiere de forma particular a los ingresos y gastos, netos del efecto impositivo, relacionados con subvenciones, donaciones y legados recibidos, como parte integrante del estado de cambios en el patrimonio neto, siendo este el único apartado adicional a los fondos propios en el patrimonio neto de una pyme (A2), aunque las normas de elaboración de las cuentas anuales habilita la posibilidad de crear otra subagrupación de «Ajustes en patrimonio neto» cuando la empresa tenga ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios, o tenga otros ingresos o gastos imputados directamente en el patrimonio neto como consecuencia de la aplicación de los criterios contenidos en el PGC. Y es que, para este tipo de empresas, no existen los grupos 8 y 9 para registrar los gastos e ingresos imputados al patrimonio neto, por lo que su imputación al patrimonio neto, cuando proceda, se hará utilizando directamente la cuenta correspondiente.

Este mismo problema se pondrá de manifiesto al contabilizar el efecto impositivo, ya que carecemos de cuentas que reflejen el gasto por impuesto corriente y el gasto por impuesto diferido asociado a las transacciones o sucesos reconocidos directamente en el patrimonio neto, como suele ocurrir con las subvenciones, donaciones y legados recibidos, lo que se solucionará también utilizando directamente las correspondientes cuentas de patrimonio neto. Así, las cuentas 130, 131 y 132 se cargarán por el gasto por impuesto diferido asociado a la subvención/donación/legado registrada directamente en el patrimonio neto con abono a la cuenta 479 (pasivos por diferencias temporarias imponibles, y se abonarán por el gasto por impuesto diferido vinculado a la subvención/donación/legado imputada a la cuenta de pérdidas y ganancias, revirtiendo la parte correspondiente de la diferencia temporaria imponible.

Finalmente, también debemos tener presente que el impuesto sobre beneficios a liquidar a la Hacienda Pública no siempre coincidirá con el gasto por impuesto corriente (cuenta 6300), ya que la parte pagada por una subvención, donación o legado que se haya imputado en el patrimonio neto se tiene que cargar también en estas cuentas.

3. FISCALIDAD DE LAS SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS RECIBIDOS

Desde el punto de vista fiscal, las subvenciones, donaciones y legados recibidos se consideran adquisiciones a título lucrativo que la entidad adquirente debe integrar en su base imponible por su valor normal de mercado en el período impositivo en el que se reciben (art. 15.3 TRLIS). Sin embar-

go, tal y como hemos comentado con anterioridad, se excluyen expresamente de este tratamiento fiscal las subvenciones, por lo que, a efectos fiscales, se sigue como criterio de imputación temporal el contable, que ya hemos visto que dependerá del tipo de subvención.

En definitiva, las subvenciones para asegurar una rentabilidad mínima o compensar déficit de explotación, las que no tengan una finalidad específica y cualquier donación o legado deben declarar de forma inmediata el ejercicio de su obtención. El resto de subvenciones tributará en los ejercicios en que proceda su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias (sin perjuicio de lo establecido para determinadas subvenciones de capital en los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico vigentes del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra), por lo que en el ejercicio de su obtención se producirá una diferencia temporaria imponible en futuros ejercicios.

Finalmente, también debemos tener en cuenta que hay determinadas subvenciones de la política agraria y pesquera comunitaria y otras ayudas públicas que están exentas de tributación en el Impuesto sobre Sociedades (disp. adic. 3.ª TRLIS). A modo de resumen, podemos decir que se trata de ayudas al abandono y arranque de determinados cultivos y producciones, por la paralización definitiva de la actividad pesquera, para reparar la destrucción, por incendio, inundación o hundimiento de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, por el abandono de la actividad de transporte por carretera y por el sacrificio obligatorio de la ganadería para erradicar epidemias o enfermedades. En estos casos, se daría una diferencia permanente negativa, que en principio se podría considerar un ingreso fiscal a distribuir en varios ejercicios (cuenta 137), pero que no será necesario, ya que la propia dinámica de imputación a resultados de la subvención hará que el efecto impositivo se distribuya entre los ejercicios afectados.

4. EJEMPLOS

EJEMPLO 1:

Resultado antes de impuestos: 80.000 euros.

Se recibe al final del año una subvención del Estado de 20.000 euros para la adquisición de una maquinaria que se amortiza de forma lineal en 5 años.

Retenciones y pagos a cuenta del ejercicio: 10.000 euros.

a) PGC.

Obtención y cobro de la subvención:

20.000	H.ª P.ª deudora por subvenciones concedidas (4708)		
		a Ingresos de subvenciones oficiales de capital (940)	20.000
		_____ x _____	.../...

.../...

20.000	<i>Banco c/c (572)</i>	
	<i>a H.^a P.^a deudora por subvenciones concedidas (4708)</i>	20.000

_____ x _____

El impuesto a pagar y el consiguiente impuesto corriente lo obtendríamos:

Rdo. contable antes de impuestos	80.000
BASE IMPONIBLE	80.000
Tipo impositivo general	30%
Cuota líquida	24.000
(-) Retenciones y pagos a cuenta	(10.000)
Impuesto a pagar	14.000

24.000	<i>Impuesto corriente (6300)</i>	
	<i>a H.^a P.^a acreedora por Impuesto sobre Sociedades (4752)</i>	14.000
	<i>a H.^a P.^a retenciones y pagos a cuenta (473)</i>	10.000

_____ x _____

Como la subvención de capital es una ganancia contable (en el patrimonio neto) que no se considerará ganancia fiscal hasta que se impute a la cuenta de pérdidas y ganancias, estamos ante una diferencia temporal imponible que contabilizaremos:

6.000	<i>Impuesto diferido (8301)</i> (20.000 × 0,3)	
	<i>a Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)</i>	6.000

_____ x _____

Tras pasamos al patrimonio neto las cuentas de los grupos 8 y 9:

20.000	<i>Ingresos de subvenciones oficiales de capital (940)</i>	
	<i>a Impuesto diferido (8301)</i>	6.000
	<i>a Subvenciones oficiales de capital (130)</i>	14.000

_____ x _____

Podemos ver cómo la cuenta que recogerá la subvención en el patrimonio neto tendrá descontado el efecto impositivo de su futura tributación, quedando un resultado después de impuestos de 56.000 euros (80.000 – 24.000).

.../...

...

Al año siguiente, cuando se impute la parte correspondiente de la subvención a la cuenta de pérdidas y ganancias:

4.000 *Transferencias de sub-
venciones oficiales
de capital (840)*
(20.000 × 1/5)

a Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio (746)

X

El impuesto a pagar y el consiguiente impuesto corriente, suponiendo un resultado antes de impuesto de 90.000 euros (que incluirá la subvención imputada) y una retención de 10.000 euros, lo obtendremos:

Rdo. contable antes de impuestos	90.000
BASE IMPONIBLE	90.000
Tipo impositivo general	30%
Cuota líquida	27.000
(-) Retenciones y pagos a cuenta	(10.000)
Impuesto a pagar	17.000

27.000 *Impuesto corriente (6300)*

<i>a H.^a P.^a acreedora por Im-</i>	<i>17.000</i>
<i>puesto sobre Sociedades</i>	
<i>(4752)</i>	

a	H. ^a P. ^a retenciones y pagos a cuenta (473)	10.000
---	--	--------

X

Ahora, la parte de subvención reconocida en el patrimonio neto que todavía no ha sido reconocida como ganancia fiscal habrá quedado reducida de 20.000 a 16.000 euros, con lo que la diferencia temporaria imponible revertirá por el efecto impositivo de esta reducción:

1.200 Pasivos por diferencias
temporarias imponibles
(479)
(4.000 × 0,3)

<i>a Impuesto diferido (8301)</i>	<i>1.200</i>
-----------------------------------	--------------

_____ X _____

...../.....

.../...

Traspasamos al patrimonio neto las cuentas de los grupos 8 y 9:

1.200	Impuesto diferido (8301)		
2.800	Subvenciones oficiales de capital (130)		
		a Transferencias de subvenciones oficiales de capital (840)	4.000
_____		x _____	

Con lo que el saldo de subvenciones en el patrimonio neto quedaría en 11.200 euros y el resultado después de impuestos en 63.000 euros (90.000 – 27.000), lo que se pondría de manifiesto en el estado de cambios en el patrimonio neto de la siguiente forma (suponiendo que el resultado del primer ejercicio se reparte íntegramente):

A) Estado de ingresos y gastos reconocidos correspondiente al ejercicio terminado el ... de 200X.

	(Debe) / Haber	
	200X	200X-1
A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias	63.000	56.000
Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto		
III. Subvenciones, donaciones y legados recibidos		20.000
V. Efecto impositivo		(6.000)
B) Total ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto		14.000
Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias		
VIII. Subvenciones, donaciones y legados recibidos	(4.000)	
IX. Efecto impositivo	1.200	
C) Total transferencias a la cuenta de resultados	(2.800)	
TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A+B+C)	60.200	70.000

B) Estado total de cambios en el patrimonio neto correspondiente al ejercicio terminado el ... de 200X.

	Rdos. de ejercicios anteriores	Rdo. del ejercicio	(Dividendo a cuenta)	Subvenc., donaciones y legados	TOTAL
A. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X-2					
B. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 200X-1					
I. Total ingresos y gastos reconocidos		56.000		14.000	70.000
C. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X-1					70.000

.../...
.../...

.../...

.../...

D. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 200X	56.000			14.000	70.000
I. Total de ingresos y gastos reconocidos		63.000		(2.800)	60.200
II. Operaciones con socios y propietarios					
4. (-) Distribución de dividendos			(56.000)		(56.000)
E. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X	56.000	63.000	(56.000)	11.200	74.200

b) PymePlan.

Obtención y cobro de la subvención:

20.000	H. ^a P. ^a deudora por subvenciones concedidas (4708)	a Subvenciones oficiales de capital (130)	20.000
		x	
20.000	Banco c/c (572)	a H. ^a P. ^a deudora por subvenciones concedidas (4708)	20.000
		x	

El impuesto a pagar sería el mismo, si se aplica el tipo impositivo general, y el asiento para recoger el impuesto corriente también coincidiría:

24.000	Impuesto corriente (6300)	a H. ^a P. ^a acreedora por Impuesto sobre Sociedades (4752)	14.000
		a H. ^a P. ^a retenciones y pagos a cuenta (473)	10.000
		x	

Sin embargo, para contabilizar la diferencia temporaria imponible cargaremos directamente la cuenta que recoge la subvención en el patrimonio neto, con lo que su saldo quedará neto de impuestos:

6.000	Subvenciones oficiales de capital (130) (20.000 × 0,3)	a Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)	6.000
		x	

.../...

.../...

Al año siguiente, cuando se impute la parte correspondiente de la subvención a la cuenta de pérdidas y ganancias:

4.000	Subvenciones oficiales de capital (130)	
	(20.000 × 1/5)	
	a Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio (746)	4.000
	_____ x _____	

El impuesto a pagar y el impuesto corriente quedarían igual:

27.000	Impuesto corriente (6300)	
	a H. ^a P. ^a acreedora por Im- puesto sobre Sociedades (4752)	17.000
	a H. ^a P. ^a retenciones y pagos a cuenta (473)	10.000
	_____ x _____	

Mientras que la diferencia temporaria imponible que revierte por su efecto impositivo lo hará con abono a la cuenta de patrimonio neto que recoge la subvención, cuyo saldo después de un año quedará en 11.200 euros:

1.200	Pasivos por diferencias temporarias imposables (479)	
	(4.000 × 0,3)	
	a Subvenciones oficiales de capital (130)	1.200
	_____ x _____	

En este caso, el estado de cambios en el patrimonio neto a partir de los datos disponibles quedaría de la siguiente forma (suponiendo que el resultado del primer ejercicio se reparte íntegramente):

B) Estado total de cambios en el patrimonio neto correspondiente al ejercicio terminado el ... de 200X.

	Rdos. de ejercicios anteriores	Rdo. del ejercicio	(Divi- dendo a cuenta)	Subvenc., donacio- nes y legados	TOTAL
A. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X-2					
B. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 200X-1					
I. Resultado de la cta. de pérdidas y ganancias		56.000			56.000
II. Ingresos y gtos. reconocidos en patrim. neto				14.000	14.000

.../...
.../...

.../...

.../...

C. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X-1					70.000
D. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 200X	56.000			14.000	70.000
I. Resultado de la cta. de pérdidas y ganancias		63.000			63.000
II. Ingresos y gtos. reconocidos en patrim. neto				(2.800)	(2.800)
III. Operaciones con socios o propietarios					
3. Otras operaciones con socios o propietarios			(56.000)		(56.000)
E. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X	56.000	63.000	(56.000)	11.200	74.200

EJEMPLO 2:

Se recibe al principio del año una subvención del Estado de 20.000 euros para la adquisición de una maquinaria de 40.000 euros que se compra inmediatamente y que se amortiza de forma lineal en 10 años. Al final del año siguiente, el valor en uso de la maquinaria es de 29.000 euros y su valor razonable 30.000 euros. Se estiman unos costes de venta de 1.500 euros.

a) PGC.

Obtención de la subvención y adquisición de la maquinaria al principio del ejercicio:

20.000	<i>H.^a P.^a deudora por subvenciones concedidas (4708)</i>		
		<i>a Ingresos de subvenciones oficiales de capital (940)</i>	20.000
	_____	x _____	
20.000	<i>Banco c/c (572)</i>		
		<i>a H.^a P.^a deudora por subvenciones concedidas (4708)</i>	20.000
	_____	x _____	
40.000	<i>Maquinaria (213)</i>		
		<i>a Banco c/c (572)</i>	40.000
	_____	x _____	

Al final del ejercicio, amortizamos la maquinaria e imputamos al resultado la parte correspondiente de la subvención:

4.000	<i>Amortización inmovilizado material (681)</i> <i>(40.000 × 0,1)</i>		
		<i>a Amortización acumulada del inmovilizado material (281)</i>	4.000
	_____	x _____	

.../...

.../...

2.000	Transferencias de subvenciones oficiales de capital (840)	
	a Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio (746)	2.000
	_____ x _____	

Contabilizamos el efecto impositivo de la subvención que tributará en próximos ejercicios (18.000 euros):

5.400	Impuesto diferido (8301)	
	[(20.000 – 2.000) × 0,3]	
	a Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)	5.400
	_____ x _____	

Trasparamos al patrimonio neto las cuentas de los grupos 8 y 9:

20.000	Ingresos de subvenciones oficiales de capital (940)	
	a Transferencias de subvenciones oficiales de capital (840)	2.000
	a Impuesto diferido (8301)	5.400
	a Subvenciones oficiales de capital (130)	12.600
	_____ x _____	

Al final del año siguiente, volvemos a amortizar y a imputar la parte correspondiente de subvención:

4.000	Amortización inmovilizado material (681)	
	(40.000 × 0,1)	
	a Amortización acumulada del inmovilizado material (281)	4.000
	_____ x _____	

2.000	Transferencias de subvenciones oficiales de capital (840)	
	a Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio (746)	2.000
	_____ x _____	

.../...

.../...

Con lo que el valor contable de la maquinaria será de 32.000 euros, que es superior a su valor recuperable que sería 29.000 euros (el mayor entre el valor razonable menos los costes de venta, es decir, 28.500 y el valor en uso que es de 29.000), con lo que habría una pérdida por deterioro de 3.000 euros, que habría que considerarla como definitiva o irreversible en la parte financiada con la subvención (un 50%). Los asientos que recogerían todos estos aspectos serían:

1.500	Pérdidas procedentes del inmovizado material (671)		
1.500	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material (691)		
		a Maquinaria (213)	1.500
		a Determinar valor maquinaria (2913)	1.500
		_____ x _____	
1.500	Transferencias de subvenciones oficiales de capital (840)		
		a Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio (746)	1.500
		_____ x _____	

El efecto impositivo de la subvención imputada a resultados supondría una disminución de las diferencias temporarias imponibles:

1.050	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)		
	$[(2.000 + 1.500) \times 0,3]$		
		a Impuesto diferido (8301)	1.050
		_____ x _____	

Y finalmente traspasaríamos al patrimonio neto las cuentas de los grupos 8 y 9:

1.050	Impuesto diferido (8301)		
2.450	Subvenciones oficiales de capital (130)		
		a Transferencias de subvenciones oficiales de capital (840)	3.500
		(2.000 + 1.500)	
		_____ x _____	

Con lo que el saldo de subvenciones en el patrimonio neto quedaría en 10.150 euros.

.../...

.../...

b) PymePlan.

Obtención de la subvención y adquisición de la maquinaria al principio del ejercicio:

20.000	<i>H.^a P.^a deudora por subvenciones concedidas (4708)</i>		
		<i>a Subvenciones oficiales de capital (130)</i>	20.000
	_____	x _____	
20.000	<i>Banco c/c (572)</i>		
		<i>a H.^a P.^a deudora por subvenciones concedidas (4708)</i>	20.000
	_____	x _____	
40.000	<i>Maquinaria (213)</i>		
		<i>a Banco c/c (572)</i>	40.000
	_____	x _____	

Al final del ejercicio, amortizamos la maquinaria e imputamos al resultado la parte correspondiente de la subvención:

4.000	<i>Amortización inmovilizado material (681)</i> <i>(40.000 × 0,1)</i>		
		<i>a Amortización acumulada del inmovilizado material (281)</i>	4.000
	_____	x _____	
2.000	<i>Subvenciones oficiales de capital (130)</i>		
		<i>a Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio (746)</i>	2.000
	_____	x _____	

Y contabilizamos el efecto impositivo de la subvención que tributará en próximos ejercicios (18.000), con lo que su importe neto de impuestos quedará en 12.600 euros:

5.400	<i>Subvenciones oficiales de capital (130)</i> <i>[(20.000 – 2.000) × 0,3]</i>		
		<i>a Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)</i>	5.400
	_____	x _____	

.../...

.../...

Al final del año siguiente, volvemos a amortizar y a imputar al resultado la parte correspondiente de subvención:

4.000	<i>Amortización inmovilizado material (681)</i> (40.000 × 0,1)		
		a	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (281)</i> 4.000
	_____	x	_____
2.000	<i>Subvenciones oficiales de capital (130)</i>		
		a	<i>Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio (746)</i> 2.000
	_____	x	_____

Mientras que la pérdida irreversible (por estar financiada con la subvención) y la reversible, además de la imputación al resultado de la correspondiente subvención, se contabilizarían:

1.500	<i>Pérdidas procedentes del inmovilizado material (671)</i>		
1.500	<i>Pérdidas por deterioro del inmovilizado material (691)</i>		
		a	<i>Maquinaria (213)</i> 1.500
		a	<i>Determinar valor maquinaria (2913)</i> 1.500
	_____	x	_____
1.500	<i>Subvenciones oficiales de capital (130)</i>		
		a	<i>Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio (746)</i> 1.500
	_____	x	_____

Finalmente, registraremos el efecto impositivo de la subvención imputada a resultados, con lo que el saldo final de las subvenciones en el patrimonio neto quedará en 10.150 euros:

1.050	<i>Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)</i> [(2.000 + 1.500) × 0,3]		
		a	<i>Subvenciones oficiales de capital (130)</i> 1.050
	_____	x	_____

EJEMPLO 3:

Resultado antes de impuestos: 100.000 euros.

Se recibe al final del año una máquina donada (o legada) valorada en 10.000 euros, que se amortizará de forma lineal en 5 años.

Retenciones y pagos a cuenta del ejercicio: 10.000 euros.

a) PGC.

Contabilización de la donación recibida:

10.000	Maquinaria (213)		
		a Ingresos de donaciones y legados de capital (941)	10.000
		x	

El impuesto a pagar y el consiguiente impuesto corriente lo obtendríamos:

Rdo. contable antes de impuestos	100.000
Ajuste extracontable positivo (donación)	10.000
BASE IMPONIBLE	110.000
Tipo impositivo general	30%
Cuota líquida	33.000
(-) Retenciones y pagos a cuenta	(10.000)
Impuesto a pagar	23.000

En este caso, el impuesto corriente a pagar se deriva por una parte de la ganancia obtenida a través de la cuenta de pérdidas y ganancias (100.000) y, por otra, de la ganancia reconocida directamente en el patrimonio neto por la donación (10.000), lo que contablemente habrá que distinguir:

30.000	Impuesto corriente (6300)		
3.000	Impuesto corriente (8300)		
	a H. ^a P. ^a acreedora por Im-	23.000	
	puesto sobre Sociedades		
	(4752)		
	a H. ^a P. ^a retenciones y	10.000	
	pagos a cuenta (473)		
	x		

Como la donación recibida es una ganancia contable (en el patrimonio neto) y también una ganancia fiscal que ha tributado, no habrá diferencia temporaria. En este caso, tenemos un cambio importante con respecto a la anterior normativa, ya que en estos casos se producía y contabilizaba un impuesto anticipado por el efecto impositivo del ajuste

...../

.../...

extracontable positivo. De esta forma, el impuesto devengado de la cuenta 630 coincidía con lo que ahora será gasto por el impuesto corriente en la cuenta de pérdidas y ganancias, es decir, 30.000. Por lo tanto, podemos decir que se trata de un ejemplo de diferencia que antes era temporal pero que ahora no es temporaria.

Tras pasamos al patrimonio neto las cuentas de los grupos 8 y 9, con lo que la cuenta que recoge la donación quedará neta de impuestos:

10.000	Ingresos de donaciones y legados de capital (941)		
		a Impuesto corriente (8300)	3.000
		a Donaciones y legados de capital (131)	7.000
		_____ x _____	

Al año siguiente, cuando se impute la parte correspondiente de la donación a la cuenta de pérdidas y ganancias:

2.000	Transferencias de donaciones y legados de capital (841) (10.000 × 1/5)		
		a Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio (746)	2.000
		_____ x _____	

El impuesto a pagar suponiendo el mismo resultado antes de impuesto (que incluirá la donación imputada) y las mismas retenciones, junto con el impuesto corriente, lo obtendremos:

Rdo. contable antes de impuestos	100.000
Ajuste extracontable negativo (donación)	(2.000)
BASE IMPONIBLE	98.000
Tipo impositivo general	30%
Cuota líquida	29.400
(-) Retenciones y pagos a cuenta	(10.000)
Impuesto a pagar	19.400

29.400	Impuesto corriente (6300)		
		a H. ^a P. ^a acreedora por Im- puesto sobre Sociedades (4752)	19.400
		a H. ^a P. ^a retenciones y pagos a cuenta (473)	10.000
		_____ x _____	

.../...

.../...

Y ahora es cuando interviene el tercer movimiento de abono de la cuenta 8301. *Impuesto diferido* (que no se incluía en el primer borrador del PGC originando las consiguientes confusiones), por el importe del efecto impositivo derivado de la transferencia a resultados de ingresos imputados directamente al patrimonio neto que hubieran ocasionado el correspondiente impuesto corriente en ejercicio previos, con cargo a la cuenta 6301 (que tampoco incluía en el primer borrador este séptimo motivo de cargo). Por lo tanto, haríamos el siguiente asiento:

600	<i>Impuesto diferido (6301)</i>		
	(2.000 × 0,3)		
		a <i>Impuesto diferido (8301)</i>	600
		x	

Este asiento hará que el gasto por impuesto devengado en este ejercicio aumente en 600 euros, lo que equivaldría a la reversión del impuesto anticipado que habría tenido lugar con la anterior normativa. Con la nueva filosofía, podríamos decir que este asiento traslada una parte del gasto del patrimonio neto al resultado del ejercicio que le corresponde.

Trasparamos al patrimonio neto las cuentas de los grupos 8 y 9:

1.400	<i>Donaciones y legados de capital (131)</i>		
600	<i>Impuesto diferido (8301)</i>		
		a <i>Transferencia de donaciones y legados de capital (841)</i>	2.000
		x	

Con lo que el saldo de las donaciones en el patrimonio neto quedaría en 5.600 euros.

b) PymePlan.

Contabilizamos la donación recibida:

10.000	<i>Maquinaria (213)</i>		
		a <i>Donaciones y legados de capital (131)</i>	10.000
		x	

El impuesto a pagar sería el mismo si se aplica el tipo impositivo general pero, lo que antes era gasto por impuesto corriente en el patrimonio neto (cuenta 8301), ahora lo tendremos que reducir/cargar directamente de su cuenta de balance (cuenta 131 en

.../...

.../...

este caso), «por la cuota a ingresar por impuesto sobre beneficios vinculado a la donación registrada directamente en el patrimonio neto...»:

30.000	<i>Impuesto corriente (6300)</i>		
3.000	<i>Donaciones y legados de capital (131)</i>		
		a H. ^a P. ^a acreedora por Impuesto sobre Sociedades (4752)	23.000
		a H. ^a P. ^a retenciones y pagos a cuenta (473)	10.000
		_____ x _____	

Dos son las cosas que tenemos que destacar de esta contabilización:

- Que el gasto por impuesto corriente no se corresponde con la cantidad a liquidar a la Hacienda Pública en concepto de impuesto sobre beneficios, como ocurrirá normalmente. Esta posibilidad se advierte en la norma de registro y valoración 15.^a 4 cuando se matiza que «no obstante, los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido que se relacionen con una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, se reconocerán con cargo o abono a dicha partida».
- Esta situación también está prevista para la cuenta 130 de subvenciones oficiales de capital en el caso de tributar antes de imputarse el ingreso a la cuenta de resultados, lo que, en principio, hemos visto anteriormente que no ocurría. Sin embargo, debemos tener en cuenta que el impuesto sobre beneficios en España no solamente se regula a través del TRLIS, sino que también se tienen en cuenta «los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra» (art. 2.2 TRLIS). Precisamente, en la Ley Foral Navarra del Impuesto sobre Sociedades se da un trato diferenciado a las subvenciones de capital que motiva la situación anteriormente expuesta como plantearemos en el **ejemplo 4**.

Al año siguiente, cuando se impute la parte correspondiente de la donación a la cuenta de pérdidas y ganancias:

2.000	<i>Donaciones y legados de capital (131)</i>		
	(10.000 × 1/5)		
		a Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio (746)	2.000
		_____ x _____	

.../...

.../...

El impuesto a pagar y el impuesto corriente quedarían igual:

29.400	Impuesto corriente (6300)		
	a	H. ^a P. ^a acreedora por Im-	19.400
		puesto sobre Sociedades	
		(4752)	
	a	H. ^a P. ^a retenciones y	10.000
		pagos a cuenta (473)	
		x	

Y finalmente, para recoger el efecto impositivo de la transferencia a resultados de parte de la donación recibida, haríamos el asiento:

600	Impuesto diferido (6301)		
	(2.000 × 0,3)		
	a	Donaciones y legados	600
		de capital (131)	
		x	

Con esto, el impuesto devengado de este ejercicio ascenderá a 30.000, mientras que el saldo de la cuenta de patrimonio neto que recoge la donación será de 5.600 euros.

EJEMPLO 4:

Resultado antes de impuestos: 80.000 euros.

Una empresa circunscrita en Navarra recibe al principio del año una subvención de 20.000 euros para la adquisición de un solar.

Retenciones y pagos a cuenta del ejercicio: 10.000 euros.

a) PGC.

La contabilización de la subvención recibida se haría como en el **ejemplo 1**, sin embargo, a la hora de obtener el impuesto a pagar tendríamos que tener en cuenta el artículo 35.5 de la Ley Foral de Navarra 24/1996, del Impuesto sobre Sociedades que, aunque ha sido modificada parcialmente por medio de la reciente Ley Foral 2/2008, de 24 de enero, mantiene para las subvenciones de capital que si el elemento patrimonial financiado con esta no fuese susceptible de amortización o implicase un período superior a 10 años a contar desde la concesión de la subvención, se deben computar

.../...

.../...

como ingreso por décimas partes durante dicho período. Así, el impuesto a pagar y el consiguiente impuesto corriente lo obtendríamos:

Rdo. contable antes de impuestos	80.000
Ajuste extracontable positivo (subvención)	2.000
BASE IMPONIBLE	82.000
Tipo impositivo general	30%
Cuota líquida	24.600
(-) Retenciones y pagos a cuenta	(10.000)
Impuesto a pagar	14.600

La cuota líquida en este caso se deriva, parte de la ganancia obtenida a través de la cuenta de pérdidas y ganancias (80.000), y parte de los ingresos imputados al patrimonio neto pero que tienen que tributar este ejercicio (2.000), lo que distinguiremos contablemente:

24.000	<i>Impuesto corriente (6300)</i>		
600	<i>Impuesto corriente (8300)</i>		
		a H. ^a P. ^a acreedora por Im-	14.600
		puesto sobre Sociedades	
		(4752)	
		a H. ^a P. ^a retenciones y	10.000
		pagos a cuenta (473)	
		_____ x _____	

Como la subvención de capital es una ganancia contable (en el patrimonio neto) y también una ganancia fiscal que ha tributado en parte, habrá una diferencia temporal entre ambas magnitudes que son 20.000 y 2.000 euros, respectivamente.

5.400	<i>Impuesto diferido (8301)</i>		
	(18.000 × 0,3)		
		a Pasivos por diferencias	5.400
		temporarias imponibles	
		(479)	
		_____ x _____	

Traspasamos al patrimonio neto las cuentas de los grupos 8 y 9:

20.000	<i>Ingresos de subvenciones</i>		
	<i>oficiales de capital (940)</i>		
		a Impuesto corriente (8300)	600
		a Impuesto diferido (8301)	5.400
		a Subvenciones oficiales	14.000
		de capital (130)	
		_____ x _____	

.../...

.../...

Podemos observar cómo la subvención quedará en el patrimonio neto por 14.000 euros y, por tanto, con su efecto impositivo descontado, apareciendo también en el pasivo no corriente una diferencia temporaria imponible de 5.400 euros, informándonos de lo que falta por tributar de la subvención obtenida.

b) PymePlan.

La contabilización de la subvención obtenida sería como en el **ejemplo 1**, mientras que el impuesto a pagar sería el mismo que anteriormente si se aplica el tipo impositivo general, pero ahora lo que antes era gasto por impuesto corriente en el patrimonio neto (cuenta 8301), lo tendremos que reducir/cargar directamente de su cuenta de balance (cuenta 130) «por la cuota a ingresar por impuesto sobre beneficios vinculado a la subvención registrada directamente en el patrimonio neto...»:

24.000	Impuesto corriente (6300)		
600	Subvenciones oficiales de capital (130)		
		a H. ^a P. ^a acreedora por Impuesto sobre Sociedades (4752)	14.600
		a H. ^a P. ^a retenciones y pagos a cuenta (473)	10.000
		_____ x _____	

Recogeremos también el pasivo fiscal por la diferencia temporaria imponible:

5.400	Subvenciones oficiales de capital (130)		
	[(20.000 – 2.000) × 0,3]		
		a Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)	5.400
		_____ x _____	

De esta forma, el saldo de la cuenta de patrimonio neto que recoge la subvención quedará finalmente en 14.000 euros (20.000 – 600 – 5.400), al igual que con el PGC, y también tendremos el pasivo fiscal por la parte de la subvención que aún tiene que tributar en futuros ejercicios por 5.400 euros.

EJEMPLO 5:

Una sociedad ganadera recibe una indemnización pública de 30.000 euros para compensar las pérdidas ocasionadas como consecuencia del sacrificio de 100 toros bravos sementales afectados por tuberculosis. La sociedad considera que las pérdidas afectarán a este ejercicio, en el que ha tenido un resultado antes de impuestos de 100.000 euros, y a otros dos más.

a) PGC.

Obtención y cobro de la subvención:

30.000 *H.^a P.^a deudora por sub-
venciones concedidas
(4708)*

a	Ingresos de otras subvenciones donaciones y legados (942)	30.000
---	---	--------

30.000	Banco c/c (572)
--------	-----------------

a	H. ^a P. ^a deudora por subvenciones concedidas (4708)	30.000
---	--	--------

Imputamos la subvención que corresponde a este ejercicio:

10.000 Transferencias de otras subvenciones, donaciones y legados (842)
(30.000 $\times$ 1/3)

a Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio (747)

X

Para obtener el impuesto a pagar y el consiguiente impuesto corriente tenemos que tener en cuenta que se trata de una subvención exenta de tributación, pero que este año solo ha pasado por resultados 1/3:

Rdo. contable antes de impuestos	100.000
Ajuste extracontable negativo (subvención)	(10.000)
BASE IMPONIBLE	90.000
Tipo impositivo general	30%
Cuota líquida	27.000
(-) Retenciones y pagos a cuenta	(10.000)
Impuesto a pagar	17.000

.....

.../...

27.000	<i>Impuesto corriente (6300)</i>		
		<i>a H.^a P.^a acreedora por Im-</i>	17.000
		<i>puesto sobre Sociedades</i>	
		<i>(4752)</i>	
		<i>a H.^a P.^a retenciones y</i>	10.000
		<i>pagos a cuenta (473)</i>	
		_____ x _____	

El resto de la subvención se imputará al resultado en los dos próximos años y tampoco tendrá que tributar, siendo lo que antes se denominaba una diferencia permanente.

Traspasamos al patrimonio neto las cuentas de los grupos 8 y 9:

30.000	<i>Ingresos de otras subven-</i>		
	<i>ciones, donaciones y</i>		
	<i>legados (942)</i>		
		<i>a Transferencias de otras</i>	10.000
		<i>subvenciones, donaciones</i>	
		<i>y legados (842)</i>	
		<i>a Otras subvenciones,</i>	20.000
		<i>donaciones y legados</i>	
		<i>(132)</i>	
		_____ x _____	

Con lo que la cuenta de patrimonio neto recogerá la subvención pendiente de imputar al resultado de los otros dos ejercicios de forma íntegra, es decir, con efecto impositivo nulo, ya que en esos ejercicios tampoco tendrá que tributar.

b) PymePlan.

Obtención y cobro de la subvención:

30.000	<i>H.^a P.^a deudora por subven-</i>		
	<i>ciones concedidas</i>		
	<i>(4708)</i>		
		<i>a Otras subvenciones,</i>	30.000
		<i>donaciones y legados</i>	
		<i>(132)</i>	
		_____ x _____	
30.000	<i>(572) Banco c/c</i>		
		<i>a H.^a P.^a deudora por subven-</i>	30.000
		<i>ciones concedidas (4708)</i>	
		_____ x _____	

.../...

.../...

La imputación al resultado de la subvención correspondiente a este ejercicio sería:

10.000	Otras subvenciones, donaciones y legados (132)	
	a Otras subvenciones, donacio- nes y legados transferidos al resultado del ejercicio (747)	10.000
	_____ x _____	

Finalmente, el impuesto a pagar y el consiguiente impuesto corriente se obtendría igual que antes, siendo el asiento que lo recogería el mismo también:

27.000	Impuesto corriente (6300)	
	a H. ^a P. ^a acreedora por Im- puesto sobre Sociedades (4752)	17.000
	a H. ^a P. ^a retenciones y pagos a cuenta (473)	10.000
	_____ x _____	

5. CONCLUSIONES

La contabilidad de las subvenciones, donaciones y legados recibidos cambia sustancialmente con la nueva normativa contable, considerándose parte integrante del patrimonio neto y valorándose descontando el efecto impositivo asociado al impuesto sobre beneficios, cuya metodología también experimenta un notable cambio con la reforma. Además, solo se consideran subvenciones las concedidas por las diferentes Administraciones Públicas, y se considerarán fondos propios las subvenciones, donaciones y legados entregados por los socios o propietarios de la empresa.

Mientras que en las subvenciones de explotación, las donaciones y los legados no se producen diferencias temporarias entre los valores contables y fiscales de estos elementos patrimoniales, en las subvenciones de capital surge en su reconocimiento inicial un pasivo por diferencias temporarias imponibles. Si como ocurre en algunos casos excepcionales se trata de subvenciones exentas de tributación, se producirá una diferencia permanente negativa entre el resultado contable y la base imponible de todos los ejercicios que se vean afectados por su imputación al resultado.

Las correcciones valorativas por deterioro de activos financiados con subvenciones, donaciones o legados se consideran irreversibles o definitivas en la proporción correspondiente.

En el PGC de las Pequeñas y Medianas Empresas, donde se prescinde de los grupos 8 y 9 para registrar los gastos e ingresos imputables al patrimonio neto, la contabilidad de las subvenciones, dona-

ciones y legados recibidos es diferente, siendo normalmente la única partida adicional a los fondos propios en el patrimonio neto de estas empresas. Consecuencia de esta carencia es la diferente forma de aplicar el método del efecto impositivo repercutiéndolo directamente en las cuentas de patrimonio neto, hasta que su saldo refleje la ganancia después de impuestos. Con esta metodología, el gasto contabilizado en una pyme como impuesto corriente no siempre coincidirá con la cantidad que surge de la liquidación del impuesto sobre beneficios de la empresa, lo que habrá que tener en cuenta a la hora de comparar la presión fiscal de las empresas a partir de la información contable.

Las donaciones y legados recibidos son un ejemplo de antiguas diferencias temporales positivas (impuestos anticipados) que ahora, con la nueva normativa, no son diferencias temporarias. Tampoco serán diferencias temporarias las subvenciones exentas de tributación.

Finalmente, debemos tener en cuenta que, en el nuevo PGC, los movimientos contables de las cuentas de subvenciones, donaciones y legados recibidos y los de sus efectos impositivos tienen en consideración las circunstancias derivadas de la aplicación del impuesto sobre beneficios en circunstancias con regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor como el de Navarra y el del País Vasco.

Bibliografía

- LEY 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.
- LEY 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.
- LEY FORAL 2/2008, de 24 de enero, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias.
- LEY FORAL 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Gobierno de Navarra.
- MARTÍNEZ CHURIAQUE, J.I. [2007]: «El nuevo modelo del PGC: interpretación de los cambios más significativos». *Técnica Contable*, n.º 701, octubre, págs. 38-52.
- MARTÍNEZ VARGAS, J. y LABATUT SERER, G. [2007]: «La contabilización del Impuesto sobre Beneficios en el Borrador del Plan General Contable». *Técnica Contable*, n.º 700, septiembre, págs. 45-70.
- REAL DECRETO 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
- REAL DECRETO 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas.
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- SANZ GADEA, E. [1997]: «Medidas fiscales en relación al Impuesto sobre Sociedades contenidas en la Ley 12/1996, de Presupuestos Generales del Estado para 1997 y en la Ley 13/1996, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden social». *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. CEF, n.º 169, págs. 79-119.

LA RESPONSABILIDAD SOCIAL DE LA EMPRESA Y LA GESTIÓN DE LA INNOVACIÓN: UNA PERSPECTIVA ESTRATÉGICA

FÁTIMA GUADAMILLAS GÓMEZ

*Profesora Titular de Organización de Empresas.
Universidad de Castilla-La Mancha*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Leandro CAÑIBANO CALVO, don Valentín AZOFRA PALENZUELA, doña Zulima FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, don Jesús LIZCANO ÁLVAREZ, don Ricardo LOZANO ARAGÜÉS y don Carlos MALLO RODRÍGUEZ.

Extracto:

La dirección estratégica de la empresa en el entorno actual plantea nuevos retos y elevados niveles de exigencia, entre los que destaca la necesidad de conocer y valorar las necesidades de los grupos de interés. La aplicación de principios éticos y de Responsabilidad Social de la Empresa (RSE), así como la gestión de la innovación y la creación de conocimiento organizativo, se están convirtiendo en dos aspectos básicos que deben ser integrados en la dirección de la empresa para los próximos años. Para analizar la forma de integrarlos, este trabajo se plantea con la siguiente estructura. En primer lugar, se analiza la importancia de la ética y la RSE y cómo puede influir en los resultados económicos. A continuación, se exponen la dimensión ética y de responsabilidad social de las decisiones empresariales y se explica la integración de estos valores en el proceso de dirección estratégica y, especialmente, en las actividades implicadas en la gestión de la innovación y la creación de conocimiento. Los elementos clave para conseguirlo se agrupan en aspectos como el fomento de los valores éticos como parte de la cultura corporativa, las prácticas de recursos humanos que fomentan la transmisión y el acceso al conocimiento y los acuerdos de colaboración con empresas o instituciones. Finalmente, se obtienen algunas conclusiones que muestran cómo la RSE y la gestión de la innovación pueden ser determinantes en los resultados y la competitividad de la empresa.

Palabras clave: responsabilidad social empresarial, ética empresarial, gestión de la innovación, conocimiento organizativo y grupos de interés.

Sumario

1. Introducción: la importancia de la ética y la responsabilidad social de la empresa.
2. El fundamento ético de la responsabilidad social.
3. Responsabilidad social y resultados económicos.
4. Las razones de integración de la ética y la RSE en la dirección estratégica de la empresa.
5. Los problemas éticos y de RSE en la empresa.
6. La integración práctica de la RSE en el proceso de dirección estratégica.
7. La aplicación de principios éticos y de RSE en la gestión de la innovación y la creación de conocimiento.
8. Los factores de éxito en la implantación de la RSE.
9. Reflexiones finales: una perspectiva estratégica de la RSE.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN: LA IMPORTANCIA DE LA ÉTICA Y LA RESPONSABILIDAD SOCIAL DE LA EMPRESA

El debate sobre los temas de ética empresarial y Responsabilidad Social Empresarial ¹ (RSE) está adquiriendo un creciente interés, tanto en la comunidad académica, donde se vienen realizando en los últimos años un gran número de publicaciones e investigaciones sobre este tema, como en el mundo empresarial, según recoge el informe del 2005 del *Economist Intelligence Unit* (EIU) y muestran las numerosas iniciativas que las empresas desarrollan en este aspecto y que plasman en documentos como las Memorias de Responsabilidad Social o los Códigos Éticos (Foroética, 2004).

Algunos ejemplos destacados, que muestran la importancia adquirida por la responsabilidad social para las empresas, son los siguientes:

- Más de 1.500 empresas han firmado el acuerdo Global Compact de las Naciones Unidas que les obliga a mantener 10 principios de actuación relacionados con el respeto a los derechos humanos, el medio ambiente o las prácticas de negocio honestas.
- Más de 10.000 personas y 3.000 empresas ² han participado en la elaboración del GRI (*Global Reporting Initiative*) que trata de armonizar las medidas de responsabilidad social para que puedan ser adoptadas por empresas en todo el mundo y se conviertan en un estándar de valoración de estas prácticas.
- Más de una cuarta parte de las empresas de Fortune 500 (por ejemplo, General Electric o Intel) elaboran algún tipo de documento para informar sobre sus prácticas de responsabilidad social.
- El GMI (*Governance Metric International*) elabora informes de más de 2.000 empresas sobre su actuación en temas de gobierno corporativo y responsabilidad social.
- Las cifras de crecimiento de la inversión en fondos de empresas responsables ha sido espectacular, tanto en Europa como en Estados Unidos.
- Los cinco mayores inversores institucionales europeos acordaron en octubre de 2004 dedicar el 5% de su presupuesto a la investigación y el análisis de los comportamientos de las empresas en temas de gobierno corporativo, prácticas laborales y medioambientales.

¹ Los conceptos de Responsabilidad Social Corporativa y de Responsabilidad Social Empresarial se consideran como sinónimos, pero a lo largo de esta obra utilizaremos preferentemente el segundo de ellos, ya que la responsabilidad social es aplicable a cualquier tipo de empresa o institución y no solo grandes corporaciones.

² Algunas de ellas son multinacionales muy conocidas: Bayer, Canon, Shell o General Motors.

Por otra parte, la presión de algunos grupos de interés también ha contribuido a que algunas empresas adopten medidas de responsabilidad social, en parte para protegerse de las acciones de estos. Asimismo, la presión del entorno competitivo es otro factor a considerar, ya que en los sectores donde la RSE es una práctica generalizada, las empresas tratan de adoptar estas prácticas para ser competitivas.

Otra de las razones fundamentales que justifican la creciente importancia de la ética y la RSE son los llamativos escándalos que se han producido por comportamientos abusivos o faltos de ética de las empresas: en temas financieros (manipulaciones contables, corrupciones, sobornos, usos indebidos de información privilegiada, fraudes fiscales...), de competencia desleal (acuerdos colusorios de la competencia, guerras de precios...), medioambientales (catástrofes que han matado a personas o dañado su salud, contaminación por no respetar las normas de seguridad, abuso en el uso de los recursos naturales de los países menos desarrollados, uso de procesos o materiales altamente contaminantes para ahorrar costes...) o de falta de respeto por la dignidad y los derechos de las personas (comercialización de productos perjudiciales para la salud, explotación infantil, discriminación, condiciones de trabajo insalubres y peligrosas...). Las causas que han originado estos comportamientos faltos de ética son múltiples. Para DONALDSON (2006) tienen que ver con los valores que fomenta la cultura imperante, como el enriquecimiento rápido; el mal ejemplo de algunas grandes empresas, con resultados financieros positivos, al menos durante un período de tiempo; y la influencia de las teorías económicas.

Estas acciones han ocasionado graves consecuencias, como perjuicios para la salud, la vida de las personas o su dignidad, daños difícilmente reparables para el medio ambiente, y sobre todo, una pérdida de confianza de la sociedad en las empresas, especialmente en las multinacionales por sus actuaciones faltas de éticas. Esto se refleja en los medios de comunicación y crea una visión muy negativa de la actuación de las empresas y de las instituciones económicas. Así, los mercados financieros, las asociaciones de auditores o las autoridades económicas, se han visto afectadas por estos comportamientos, que no han sabido corregir oportunamente. En este momento, es esencial que las empresas y las instituciones desarrollen una actitud y una cultura ética y se recupere la confianza, en la que está basado el funcionamiento del sistema económico de mercado.

Desde una perspectiva estratégica, la RSE no solo puede implantarse para evitar consecuencias negativas, sino también para generar efectos positivos para las empresas y la sociedad en general. La forma en que la empresa gestiona su RSE afecta a sus relaciones con los grupos de interés: inversores, clientes, proveedores, empleados, comunidades y gobierno. Esto le proporciona beneficios sociales y legitimidad antes estos, ya que nos conduce a una consideración de la misma como una coalición en la que los distintos grupos participan para obtener sus beneficios (DOUMA y SCHREUDER, 2004).

Desde esta perspectiva, la empresa se transforma en un proyecto compartido con el que se trata de lograr sus objetivos estratégicos y a la vez, la participación activa, la satisfacción de los intereses económicos y sociales de todos los grupos directamente implicados en su actividad, y también, de la comunidad en la que está implantada a la que aporta riqueza, empleo y sus conocimientos para el desarrollo de innovaciones que permitan mejorar la vida de las personas.

La importancia de la consideración sobre lo que es la empresa y su misión en la sociedad origina que el debate sobre los temas de ética empresarial y RSE se plantee en ocasiones difícil,

confuso y con profundos matices ideológicos referentes a la función de la empresa, sus objetivos, su razón de ser e incluso, los modelos económicos subyacentes (GUADAMILLAS, 2005). Sin embargo, para plantear ideas útiles para la dirección estratégica es necesario superar este debate y tratar de identificar los matices éticos y de RSE que se plantean en la toma de decisiones en la empresa y considerar estos aspectos como parte fundamental de la estrategia con la que esta se enfrenta al entorno, para mejorar su ventaja competitiva.

2. EL FUNDAMENTO ÉTICO DE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL

Los conceptos de responsabilidad social y ética empresarial no son sinónimos. Sin embargo, se encuentran estrechamente relacionados y cualquier iniciativa de responsabilidad social está basada en una concepción ética subyacente (DRUCKER, 1995a).

El concepto de *ética* hace referencia a una serie de valores claros, criterios firmes, sólidos principios o normas morales que deben aplicarse a las decisiones. El punto de partida para entender este concepto es el siguiente supuesto básico: «Si no hay normas morales, cada hombre se encuentra en una situación de guerra o competencia sin freno contra cualquier otro hombre. Esta situación colectiva acaba dañando los intereses particulares» (VELÁSQUEZ, 1992). Por el contrario, con normas morales se ponen las bases para la confianza y la cooperación en las que se fundan las instituciones sociales. La ética nos obliga a tomar posiciones, a establecer *juicios éticos* ante los problemas. Estos se refieren a lo que es bueno o malo desde el punto de vista *moral no estrictamente profesional*, esto es, desde el punto de vista de las *normas éticas* (VELÁSQUEZ, 1992).

Por *responsabilidad social corporativa o responsabilidad social empresarial*, se entiende la actitud de la empresa ante las demandas de la sociedad y de los grupos con los que se relaciona como consecuencia de su actividad, a la valoración y compensación de costes que ocasiona y a la ampliación de sus objetivos para incluir los de tipo social (GUERRAS Y LÓPEZ y HERMOSO, 2003; 267). En la misma línea, el informe del EIU (2005; 2) lo define como la integración en las operaciones de negocio y las actividades habituales de la empresa de las preocupaciones sociales y medioambientales, entre otras, de los *stakeholders*. La Comisión Europea (2004) aporta el matiz de voluntariedad y define la RSE como la incorporación de manera voluntaria por parte de la empresa de criterios sociales y medioambientales en las actividades económicas y en las relaciones con los grupos.

Otras definiciones y términos se aplican a esta cuestión (por ejemplo, ciudadanía corporativa, etc.), pero todos tienen elementos comunes a destacar: las empresas no pueden limitar sus objetivos a la obtención de beneficios para los accionistas, sino que, también, deben ofrecer un buen trato a sus empleados, respetar el medio ambiente, mantener un sistema de gobierno corporativo honesto, desarrollar iniciativas filantrópicas, promocionar el comercio justo y respetar los derechos humanos y las diferencias culturales (EIU, 2005; 6). Estas acciones harán, que no solamente la actividad de la empresa no perjudique a la sociedad y al medio ambiente, sino que tenga un efecto positivo sobre ellos, así como sobre todos los grupos de interés.

Incorporar estos criterios de responsabilidad a las decisiones de la empresa plantea dificultades. En primer lugar, la elección de una alternativa en este tema depende de la forma de percibir el problema o la necesidad del grupo que se trata de resolver y de un proceso de decisiones que depende de una red compleja de relaciones e intervienen distintos individuos, algunos que pertenecen a la empresa y otros a grupos externos pero afectados en alguna medida por las decisiones de esta (WERHANE, 2006).

Por ello se plantean cuestiones básicas como: ¿en qué consiste crear valor añadido?, ¿para quién se crea ese valor?, ¿qué beneficios va a aportar?, ¿cuáles son las contraprestaciones de esas acciones?, ¿qué grupos se ven más beneficiados que otros? Las respuestas a estas preguntas pueden ser diferentes y los directivos pueden considerar que los clientes y los empleados son los grupos cuyos intereses deben ser tenidos más en cuenta, así como los de los accionistas, mientras que, los de la sociedad, en general, pueden quedar en un segundo plano (KPMG, 2005). Así, puede darse el caso de que la empresa mantenga un nivel de exigencia elevado en los temas de responsabilidad social respecto a los grupos con los que tiene una relación más cercana (clientes, proveedores, accionistas y empleados) y otro nivel de exigencia inferior con la comunidad en la que opera ³. Sin embargo, existen unos límites que nunca pueden ser sobrepasados, respecto a la dignidad y los derechos de las personas, condiciones de trabajo decentes o respeto al medio ambiente (WERHANE, 2006; 61).

Para desarrollar iniciativas de responsabilidad social, también hay que tener en cuenta otros aspectos:

- Cada empresa en función de sus objetivos estratégicos y de su entorno delimita su campo de responsabilidad corporativa.
- El nivel de aplicación de las acciones de RSE siempre depende de una decisión voluntaria de la empresa. No se puede hablar de comportamientos éticos y responsables si no hay margen para decidir en libertad entre distintas opciones.
- La RSE no se limita a cuestiones informativas como la elaboración de un balance social, una memoria de RSE, un código ético o de ciertos indicadores.
- La RSE implica actuaciones positivas en las decisiones de gobierno de empresa, el respeto al medio ambiente, los mercados, los clientes y, en general, en todas las acciones de la empresa.
- Para elegir estas actuaciones es necesario tener en cuenta criterios económicos, medioambientales y sociales.
- Implica la consideración de los intereses de todos los grupos de interés que pueden verse afectados en alguna medida por las decisiones empresariales.

³ El citado informe del EIU (2005) aporta datos de una encuesta realizada en 2004 a 136 ejecutivos de empresas multinacionales, que muestran claramente que los empleados y los clientes son las prioridades en materia de responsabilidad social (el 67% considera que su prioridad son los empleados, el 58% se decide por el gobierno corporativo, el 51% por la transparencia informativa y el 44% por los empleados) y que no prevén cambios en los próximos años. Únicamente, matiza que encuentran algunas diferencias en función del país y por ejemplo, los temas medioambientales son la preocupación principal de los ejecutivos de algunos países más que otros.

- La RSE tiene una dimensión externa, puesto que hace referencia a las relaciones que la empresa mantiene con los grupos de interés, pero también cuenta con una dimensión interna, que incluye cuestiones como el gobierno de empresa o la transparencia informativa, y estas últimas parecen ser las que más preocupan a los directivos (EIU, 2005).

Por otra parte, estos valores que dan lugar a la generación de comportamientos socialmente responsables deben ser incentivados. La dirección ética y responsable de las organizaciones puede ser compatible, e incluso contribuir, a los resultados económicos positivos a largo plazo. Sin embargo, esos comportamientos solo pueden desarrollarse a partir de un conocimiento previo de las ventajas que pueden ofrecer en el ambiente de trabajo en la empresa, en el medio ambiente y para la sociedad en general. Esto justifica los esfuerzos por analizar cuáles son esas ventajas y la forma en la que la RSE debe integrarse en la dirección estratégica, para que sea compatible o ayude a mejorar los resultados económicos. Contribuir a una mayor comprensión de esos aspectos es el objetivo con el que se plantea este trabajo.

3. RESPONSABILIDAD SOCIAL Y RESULTADOS ECONÓMICOS

A pesar de la aparente incompatibilidad que existe entre los postulados de las teorías económicas y los principios de RSE, esta puede ser justificada en términos de racionalidad económica, considerando su contribución para solucionar algunos fallos de mercado (NIETO, 2005b). Si los grupos de interés perciben problemas de asimetría informativa generados por el mal gobierno o externalidades negativas de su actividad y las consideran en sus decisiones de compra o inversión, esto eleva los costes de oportunidad de la empresa y esta se ve obligada a compensarlos invirtiendo en acciones de RSE (NIETO, 2005b; 42). Desde esta perspectiva, las iniciativas de RSE contribuyen a reducir los costes que la existencia de asimetrías informativas y el riesgo de comportamientos oportunistas tienen para la organización.

Algunos estudios demuestran cómo la aplicación de algunas medidas de RSE pueden tener un efecto positivo sobre los resultados económicos y financieros de la empresa (MARGOLIS y WALSH, 2001; MARGOLIS y WALSH, 2003; ORLITZKY, SCHMIDT y RYNES, 2003). El problema, es que la evidencia empírica sobre prácticas de RSE y rentabilidad no es muy concluyente. Tampoco se ha medido de manera clara, su incidencia en la rentabilidad sobre la inversión que es un indicador fundamental del resultado empresarial, lo que da lugar a que, hasta el momento, la RSE sea contemplada por la mayoría de los directivos como un gasto y no como una inversión (EIU, 2005; 15).

Esta situación puede ser explicada en parte, por la propia naturaleza de las acciones de RSE, que tratan de construir intangibles como la confianza o la reputación corporativa, muy difíciles de cuantificar. Esto hace que mejore el beneficio a largo y que influya en fuentes indirectas de creación de valor. Por ello, actualmente los directivos de las empresas más competitivas, consideran de manera generalizada que las acciones de RSE crean valor, y por ello las implantan, aunque no lo puedan probar con indicadores concretos.

Por ello, es necesario que las teorías económicas refuercen el análisis de la necesidad de desarrollar comportamientos éticos en las organizaciones, la justificación económica y las ventajas que

ofrecen a la empresa (GOSHAL, 2005; GOSHAL y MORAN, 1996). A pesar de ello, las justificaciones desde el punto de vista de la racionalidad económica no explican completamente las decisiones de RSE. Es necesario tener en cuenta los valores culturales de la organización y de sus líderes para entender estas decisiones.

4. LAS RAZONES DE INTEGRACIÓN DE LA ÉTICA Y LA RSE EN LA DIRECCIÓN ESTRATÉGICA DE LA EMPRESA

Está fuera de toda duda, que las empresas son instituciones fundamentales en la economía y en la sociedad actual: producen bienes y servicios que son susceptibles de satisfacer las necesidades humanas, crean empleo y generan riqueza. Por otra parte, son legalmente personas jurídicas con capacidad para contratar, comprar, vender y ser sujetos de pleitos. Sus propietarios son los accionistas, cuya responsabilidad se limita al dinero aportado, pero además, la integran sus directivos que trabajan para los accionistas y los empleados. Las grandes empresas dominan la economía, son la fuente principal de bienestar para muchas personas, son las entidades que mayores cantidades pagan de impuestos para los gobiernos, constituyen el motor económico de los países y también, con su actuación pueden crear las mayores crisis éticas. Los escándalos recientes de algunas empresas y otros más lejanos con graves consecuencias, han hecho más patente la necesidad de un comportamiento ético y responsable.

Como consecuencia de ello, es necesario solventar los grandes problemas éticos y de RSE que se plantean, mediante una serie de principios o normas morales. Esto implica que en las decisiones estratégicas, no se plantee solo las elecciones que son deseables y deben llevarse a cabo, sino también, las que no deben ser implantadas, no solo por motivos económicos, sino también éticos.

Por otra parte, la empresa tiene unos objetivos fundamentales que son la creación de valor, la eficiencia o la mejora de su competitividad. La aplicación de principios éticos y de RSE en las decisiones de dirección estratégica, no debe comprometer el logro de los mismos, sino contribuir a su consecución (STEINER y STEINER, 2000) y ello puede lograrse, como justifican las diversas razones que se exponen a continuación.

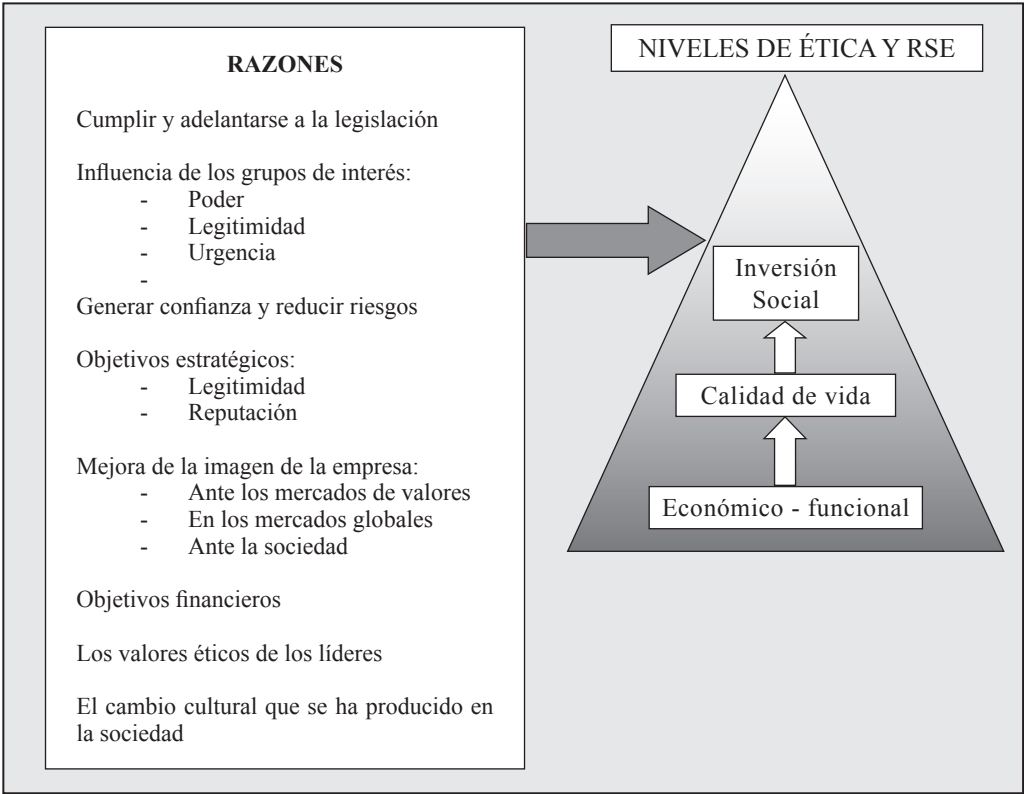
Los problemas éticos de la dirección de la empresa y de su relación con otros grupos se pueden agrupar en tres grandes áreas de menor a mayor grado de exigencia recogidos en la **figura 1** (CERTO y PETER, 1996): *económico-funcional*, relacionada con su actividad normal (creación de empleo, generación de rentas, pago de impuestos, formación de trabajadores); *de calidad de vida*, relacionada con los beneficios o costes sociales que genera (calidad de los productos, relaciones con trabajadores, respeto al medio ambiente); y de *inversión social* de los recursos financieros de la empresa (promoción de la cultura, el deporte, ayuda al Tercer Mundo).

En la actualidad, también se considera en ocasiones un nivel superior de aplicación de la ética y la RSE, que es la filantropía, un principio por el cual la empresa trata de beneficiar a los grupos más desfavorecidos o a la sociedad con donaciones a organizaciones no gubernamentales o creando

directamente fundaciones con fondos de la empresa, que se dedican a causas filantrópicas ⁴. Sin embargo, resulta indiscutible que estas iniciativas también repercuten en la mejora de la imagen de la empresa en los mercados y la legitiman ante sus grupos de interés.

En relación con estas tres áreas, a la dirección de la empresa se le plantea un interrogante fundamental: ¿Es conveniente asumir un determinado nivel de responsabilidad social superior a lo que supone el estricto cumplimiento de las leyes? La decisión de la empresa sobre el nivel de RSE que está dispuesta a asumir debe tomarse considerando una serie de factores entre los que destacan el cumplimiento estricto de la legislación, la influencia de los grupos de interés o sus objetivos estratégicos de la empresa (GUERRAS y LÓPEZ HERMOSO, 2003). Asimismo, en la implantación de la RSE intervienen otros factores como el mejorar su imagen ante sus clientes o en los mercados de valores y adelantarse a la legislación (**figura 1**).

FIGURA 1. Razones para implantar la ética y la RSE y niveles de implantación.



Las razones para aplicar la ética y los comportamientos responsables se analizan a continuación:

⁴ Por ejemplo, Bill GATES y su esposa han creado fundaciones para causas filantrópicas a las que donan fondos cuantiosos. En su portada del 29 de junio de 2006, en la revista *Economist* aparecía y se recogía un reportaje, haciendo un juego de palabras, con el título Billanthrophy.

a) Las disposiciones legales.

Las leyes constituyen el umbral mínimo de exigencia, pero que no tienen por qué agotar la responsabilidad de la empresa. Pueden superarse sin que ello suponga un perjuicio para los intereses de los accionistas. Cuando la empresa desarrolla comportamientos responsables, aplicando medidas que previsiblemente en un futuro la ley exigirá, se coloca en una posición ventajosa frente a sus competidores.

b) La influencia de los grupos de interés.

Son personas o grupos que tratan de conseguir sus intereses, los cuales condicionan y están condicionados por la actuación de la empresa, y son esenciales para la supervivencia de la misma. Esta no puede optimizar el cumplimiento de los objetivos de todos los grupos, ya que sus recursos son limitados, pero debe tratar de conseguir el apoyo de estos. Los directivos deben ponderar los objetivos de los grupos según los criterios de *poder*, *legitimidad* y *urgencia* (MITCHELL, ANGLE y WOOD, 1997). Esto implica que la dirección de la empresa va a tratar de atender los objetivos de cada grupo según la importancia del mismo (posición jerárquica, capacidad de influencia, posesión de recursos estratégicos, etc.), la moralidad de sus intereses grupo y el interés que el grupo muestre en sus distintos objetivos. Estos grupos, y sobre todo, determinadas asociaciones (Organizaciones no Gubernamentales, asociaciones de consumidores, etc.) se muestran cada vez más activos en la defensa de sus intereses y en la exigencia a las empresas de que adopten criterios de RSE y, también, de que rindan cuentas y difundan los resultados de los mismos.

c) Generar confianza y reducir riesgos.

Cuando la empresa desarrolla comportamientos responsables encaminados a conocer las necesidades de los grupos, genera una mayor confianza, reduce los riesgos de que estos puedan desarrollar comportamientos que perjudiquen los objetivos o los resultados de la organización, creando así un capital social de elevado valor estratégico (FOMBRUN, GARDBERG y BARNETT, 2000). La **tabla 1** recoge estos riesgos y ventajas.

TABLA 1. *Riesgos reducidos y ventajas de la RSE.*

Grupo	Riesgo reducido	Ventajas generadas
Clientes	Malas relaciones y desconfianza	Lealtad y fidelidad
Empleados	Comportamientos oportunistas Falta de implicación	Compromiso e implicación
Socios	Falta de colaboración Oportunismo o abuso de posición en el mercado	Colaboración más intensa
Inversores	Falta de inversión en la empresa	Aportaciones de capital
.../...		

.../...		
Medios de comunicación	Difusión de las actuaciones ilícitas de la empresa Imagen negativa	Difusión favorable de las actuaciones de la empresa Imagen positiva
Comunidad	Falta de legitimidad	Legitimidad
Activistas y ONGs	Boicots a la empresa Perjuicios a su imagen	Defensa de la actuación de la empresa
Administración y reguladores	Amenaza de medidas legales contra la empresa	Evitar sanciones legales

FUENTE: *Elaboración propia a partir de FOMBRUM et al., 2000.*

Como muestra la **tabla 1**, si la empresa no desarrolla un comportamiento responsable, los grupos de interés que se consideran dañados por su actuación, perjudicarán también a la empresa, a su imagen y a sus objetivos. A largo plazo, esto repercutirá muy negativamente en sus resultados, puesto que el capital social que está basado en la confianza, es un activo muy difícil de generar. Cuando esta confianza se ve dañada por la actuación de la empresa, se necesitan grandes esfuerzos para recuperarla, especialmente con los grupos más directamente relacionados con su actuación y afectados por ella, como los empleados y los clientes.

d) Generar objetivos estratégicos para la empresa.

Cuando la empresa trata de asumir una RSE lo hace para incrementar dos recursos estratégicos intangibles como son la *confianza* y la *reputación*, que transmiten credibilidad en la empresa a los grupos de interés y la *legitimidad*, que facilita la aceptación de la actuación de la empresa por parte de estos grupos. Sin embargo, la inversión en estos activos es muy difícil de valorar, crea valor muy a largo plazo y resulta muy complejo establecer la relación entre las acciones desarrolladas y los beneficios obtenidos por el desarrollo de estos intangibles.

e) Mejorar su imagen ante la sociedad.

Las empresas buscan mejorar su imagen ante los grupos de interés y el reconocimiento moral de los mismos. Esto es, ser consideradas como entidades socialmente responsables, que hacen progresar a la economía de las comunidades y los países donde actúan (EIU, 2005). Esa mejora en su reputación, contribuye también a que su valor en el mercado se incremente (BLACK, CARNES y RICHARSON, 2000) y, por el contrario, cualquier actuación negativa de la empresa en materia de RSE, perjudicará a sus intereses.

f) Adelantarse a la legislación.

Desde el punto de vista estratégico, es importante adelantarse a la legislación y la regulación, porque puede hacerse con una menor presión temporal y como una ventaja frente al resto de las empre-

sas que lleven retraso en este aspecto. A este respecto, se puede destacar, por ejemplo, las iniciativas de empresas que actualmente han implantado medidas estrictas en temas de prevención de riesgos o de integración laboral de discapacitados. Así, se adelantan a una legislación que será obligatoria y a la vez, potencian su imagen de empresa responsable, puesto que los temas de integración se consideran fundamentales dentro de la acción social y los medios de comunicación así lo reflejan.

g) Mejorar su posición en los mercados de valores.

Los mercados de valores en general, y los accionistas en particular, han comenzado a valorar el comportamiento responsable y ético de las empresas. Asimismo, se han convertido en indicadores de la valoración que los accionistas llevan a cabo de las decisiones empresariales. Por este motivo, se han creado índices de empresas éticas como el Domini 400 Social Index, el Citizens Funds, y los más conocidos que son el Dow Jones Sustainability Index y el FTS4GOO, que en muchas ocasiones presentan rentabilidades superiores a los índices generales de los mercados. Los criterios de selección predominantes que las empresas deben cumplir para entrar en estos índices son los siguientes:

- Prácticas de buen gobierno.
- Valores estratégicos.
- Transparencia informativa.
- Relaciones con los grupos de interés y nivel de satisfacción de los mismos.
- Protección del medio ambiente y uso racional de recursos.
- Criterios sociales y respeto por los derechos humanos.

El hecho de que las empresas se esfuercen en cotizar en estos índices implica un compromiso por asumir y aplicar valores éticos y de responsabilidad social a sus decisiones.

h) Contribuir a los objetivos financieros.

Las acciones de RSE pueden contribuir a mejorar los objetivos financieros de la empresa de dos formas: contribuyendo a mejorar su rendimiento financiero y facilitando el acceso al capital (NIETO, 2005b). En cuanto a la mejora del rendimiento financiero, este puede ser un objetivo compatible, e incluso puede verse reforzado, por la implantación de medidas de responsabilidad social (MARGOLIS y WALSH, 2001; ORLITZKY, SCHMIDT y RYNES, 2003). La mayor parte de las investigaciones empíricas realizadas encuentran una relación positiva entre la implantaciones de acciones de responsabilidad social y la rentabilidad financiera (MARGOLIS y WALSH, 2003). Esta rentabilidad superior es una de las razones principales que explica que en los últimos años, los inversores hayan preferido fondos de inversión constituidos por empresas que implantan prácticas de RSE. De esta forma, la implantación de estas prácticas puede facilitar la obtención de fondos.

i) Las demandas de los mercados globales.

Los mercados globales tienen mayores exigencias éticas y de RSE sobre la actividad de las empresas, en temas como la transparencia informativa, el respeto por el medio ambiente, la explotación de trabajadores o la seguridad en el trabajo. En muchos países, especialmente los del norte de Europa, un número cada vez mayor de consumidores apuestan por un consumo responsable y a la hora de seleccionar la marca de los productos que consumen, tienen en cuenta consideraciones éticas o medioambientales tanto en sentido positivo (por ejemplo, consumo de productos verdes o ecológico), como negativo (boicot de marcas poco éticas).

j) La presión institucional de los medios de comunicación y la opinión pública.

La opinión pública y los medios de comunicación siguen con gran interés los temas de RSE y denuncian las malas prácticas de las empresas, así como las consecuencias negativas que estas originan. Todo ello repercute de manera acusada en los objetivos de reputación y legitimidad de la empresa.

k) Los valores éticos de los líderes.

En la consideración de todas estas razones y en la valoración de su importancia para la empresa tiene una gran importancia lo que se puede considerar como la visión o la actitud *ética de los directivos*. Esta proviene de su escala de valores y no solo repercute en la elección estratégica sobre el nivel de RSE en el que deciden posicionarse, sino también en la forma de percibir qué opciones son éticamente preferibles a otras y cuáles son claramente inmorales, y, por tanto, no se considera su elección independientemente de los beneficios que pudieran aportar.

Por tanto, las justificaciones estratégicas y económicas no agotan la explicación de las razones por las que las empresas aplican criterios éticos e iniciativas de RSE. Estas iniciativas también son reflejo de la trayectoria histórica de la organización y la cultura que sus miembros comparten y de los valores personales de sus líderes. Esta escala de valores la aplican a sus decisiones estratégicas, la comparten y difunden y sirven de ejemplo entre los empleados.

Los directivos tienen unos valores éticos muy diversos –honestidad, transparencia, compromiso, servicio al cliente, innovación o desarrollo de las personas– que les pueden impulsar a adoptar algunas iniciativas de RSE y a considerarlas como parte esencial de la estrategia. Estos valores conforman modelos mentales que también influyen en la forma de percibir los conflictos éticos, esto es, las demandas y las expectativas de los grupos de interés y la importancia relativa que conceden a cada uno ellos (WERHANE, 2006; 60). Por ejemplo, algunos líderes pueden considerar prioritario satisfacer las demandas de los clientes, mientras que otros, pueden enfatizar las medidas de RSE enfocadas a los empleados o centrarse en los temas medioambientales. Estas prioridades determinarán su forma de actuar e influirán en la intensidad de sus esfuerzos para desarrollar soluciones imaginativas en este tipo de conflictos.

Todas las razones que se han analizado, obedecen a tres tipos de motivaciones (GUILLÉN, 2005; 16), que pueden intervenir en distinta medida e intensidad en el momento de la toma de decisiones:

- Las razones humanas o de primer orden: el respeto a la dignidad y los derechos de las personas.
- Las razones psico-sociales de segundo orden: satisfacer las demandas de los grupos sociales y obedecer las razones de la propia conciencia.
- Las razones técnico-económicas de tercer orden: la RSE puede generar intangibles y ser una fuente de ventaja competitiva.

En los últimos años, las razones expuestas y las nefastas consecuencias que ha tenido la falta de ética de algunas empresas han dado lugar a un cambio de mentalidad de los directivos, de manera que ya incluyen entre sus preocupaciones fundamentales satisfacer las expectativas de los accionistas y de todos los grupos de interés ⁵ y adoptan criterios de RSE como la reducción del impacto contaminante de los procesos productivos, la implantación de valores éticos y de códigos de conducta, la igualdad en el empleo y la diversidad o la compatibilidad entre la vida personal y el trabajo (NIETO, 2006).

5. LOS PROBLEMAS ÉTICOS Y DE RSE EN LA EMPRESA

En la empresa se plantean distintos tipos de problemas éticos y de RSE en el desarrollo de su actividad, que afectan a la mayoría de las áreas de decisión y condicionan sus elecciones estratégicas (**tabla 2**). Estos problemas pueden agruparse en tres áreas de decisión: los temas relacionados con el medio ambiente, los que afectan al comportamiento de la empresa en los distintos mercados (de productos, servicios y de valores) y los temas de índole social (de sus propios empleados o de la sociedad en general). En general, integrar criterios de RSE implica introducir la valoración de los aspectos sociales y medioambientales como parte fundamental de la estrategia.

Estos problemas se han agrupado en función de los grupos de interés a los que afectan, las expectativas y los intereses de los mismos (**tabla 2**), esto es, todos los denominados *stakeholders* (FREEMAN, 1984).

TABLA 2. *Los problemas éticos y de RSE y los grupos de interés afectados.*

Grupos	Expectativas e intereses	Problemas
Accionistas Mercados financieros	Rentabilidad elevada Transparencia y solvencia	Decisiones de gobierno de empresa
.../...		

⁵ Según una encuesta realizada en el 2004 esa es una preocupación que manifiestan más de la mitad de los directivos de los países europeos (Reputation Institute, 2004).

.../...		
Competidores Clientes Proveedores	Calidad de los productos y servicios Cumplimiento de contratos	Comportamiento y en los mercados Forma de competir Fijación de precios
Comunidades locales Ecologistas	Respeto al medio ambiente Reducción de la contaminación Uso racional de recursos	El medio ambiente Contaminación Agotamiento de recursos Protección del medio ambiente Costes medioambientales
Accionistas e inversores Empleados	Transparencia informativa Veracidad, rigor...	El tratamiento de la información Hacia el exterior En la empresa
Empleados Sindicatos	Condiciones de trabajo justas Participación en la vida de la empresa Expectativas de seguridad y promoción en el empleo Compatibilidad con la vida personal	La dirección de recursos humanos No discriminación Conciliación laboral Deberes de la empresa hacia el empleado Deberes del empleado hacia la empresa
Clientes	Calidad de productos y servicios Respeto por sus derechos	Las relaciones con los clientes Responsabilidad por las consecuencias negativas del uso de productos La ética de la publicidad
Accionistas e inversores	Transparencia informativa Objetivos económicos equilibrados	Las relaciones con auditores y consultores
Comunidades locales Clientes Proveedores Otras instituciones	Mejora de las condiciones de vida y de trabajo Aumento del conocimiento Reducción de los efectos negativos de la actividad productiva	Las decisiones de innovación y la gestión del conocimiento

Todas estas áreas recogidas en la **tabla 2** dan lugar de manera continua a la elección en el proceso de toma de decisiones, que implica que los directivos elijan las alternativas con las que pueden cumplir en mayor medida los objetivos estratégicos de la empresa, pero manteniendo una actitud ética y de RSE.

a) Las decisiones de gobierno de empresa.

El problema principal de gobierno de empresa es la divergencia de intereses entre accionistas y directivos y la asimetría de información entre ellos, esto es, un problema de agencia. Los accionistas tratan de optimizar sus resultados económicos y los directivos tratan de mejorar todo lo posible su retribución y sus condiciones de trabajo, de obtener parte de los beneficios de sus propias decisiones y de reducir el riesgo, puesto que su imagen, prestigio y valor en el mercado de trabajo está unida a los resultados de su gestión en la empresa. Para asegurarse de que los directivos realizan todos los esfuerzos necesarios para conseguir sus objetivos y mejorar los resultados de la empresa, los accionistas establecen sistemas de control y vigilancia junto con fuertes incentivos.

Además, los directivos son moralmente responsables de las decisiones tomadas en la empresa, debido a que fomentan una determinada ideología o cultura empresarial con su ejemplo, entendida como sistema de creencias normativas y valores compartidos, que pueden beneficiar o perjudicar a la empresa.

Los problemas de agencia entre directivos y accionistas se amplían a otros grupos de interés como trabajadores, clientes, proveedores, consejo de administración, inversores y comunidad local. Las causas de estos problemas siguen siendo las mismas: intereses divergentes, información asimétrica y comportamientos oportunistas por parte de los que tienen una posición dominante.

En todos los problemas de gobierno de empresa se plantea un interrogante fundamental y de difícil respuesta: ¿Es conveniente asumir en el ámbito del gobierno de empresa un determinado nivel de responsabilidad social superior a lo que supone el estricto cumplimiento de las leyes? La aplicación de los principios éticos y de RSE por parte de los directivos a las decisiones de gobierno de empresa, lleva consigo la creencia de que un comportamiento responsable puede conducir a una mejora a largo plazo de los beneficios. Si esto no fuera así, se podría cuestionar hasta qué punto es ético que los directivos tomaran decisiones que implicaran una desprotección del patrimonio de los accionistas (VOGEL, 2005).

b) Comportamiento en los mercados.

El comportamiento responsable de la empresa en el mercado implica que compita de una forma leal, evitando las prácticas poco éticas o abusivas que puedan perjudicar de manera injusta a sus competidores. Otro problema importante en este punto son las consideraciones éticas sobre la formación de los precios en los mercados, respetando a los competidores y también los derechos de los clientes.

Una cuestión básica que subyace en todo ello es si se deben regular los mercados en alguna medida o dejarlos totalmente libres. En la medida que exista un mayor grado de libertad en el mercado es más relevante la actitud ética de la empresa. En los mercados muy intervenidos, las empresas tienen un reducido margen de actuación y compiten según las leyes establecidas. Por el contrario, en los mercados competitivos, si su posición es ventajosa, cuentan con una mayor facilidad para llevar a cabo prácticas poco éticas, como establecer acuerdos colusorios de la competencia o fijar precios abusivos para los productos.

c) El medio ambiente.

Los problemas de ética y de RSE han generado un amplio debate y son una preocupación fundamental de las empresas, los gobiernos y algunos organismos internacionales, especialmente a raíz de las consecuencias que han tenido catástrofes generadas por las empresas ⁶. Estos problemas que

⁶ Podemos poner dos ejemplos. El 24 de marzo de 1989 el petrolero Exxon Valdez vertió 11 millones de litros de petróleo en el mar. De consecuencias mucho más trágicas fue el desastre de Bhopal. El 3 de diciembre de 1984, en una planta

se le plantean a la empresa respecto al medio ambiente surgen como consecuencia de su actividad productiva, y por tanto, varían profundamente de unos sectores a otros. Cuentan con una dimensión técnica, que se refiere a la contaminación y el agotamiento de los recursos naturales, que los procesos productivos de algunas empresas generan y deben tratar de minimizar. Para ello es necesario que se apliquen soluciones técnicas y procesos que reduzcan las consecuencias negativas para el medio ambiente y que se difunda una cultura en los empleados, para que apliquen esas consideraciones en cada una de las actividades que llevan a cabo.

La ética de la protección del medio ambiente debe ser contemplada como un derecho de los seres humanos y de las generaciones futuras, puesto que la contaminación se opone a la justicia retributiva y las consecuencias negativas para el crecimiento futuro de la desprotección del medio ambiente son muy graves. Así, la creación valor de la empresa se produce solo en la medida que reduce los costes medioambientales externos e internos que genera.

En los últimos años, se ha comprobado que las empresas tienen una mayor sensibilidad medioambiental e introducen diversas iniciativas: información y difusión de las normas medioambientales a sus trabajadores, selección de sus proveedores según las prácticas de responsabilidad que apliquen en este tema, reciclaje, tratamiento de residuos y utilización de componentes poco contaminantes.

d) Las relaciones con los clientes.

Esos problemas éticos son principalmente de dos tipos: los perjuicios provocados por los bienes consumidos y ética de la publicidad. En cuanto al primer aspecto, el comportamiento responsable por parte de las empresas implica informar de manera rigurosa y veraz de todas las características de los productos y las posibles consecuencias negativas de su uso, así como responsabilizarse por los efectos negativos causados. Cuando las empresas no actúan así, se pueden generar graves daños a los consumidores y consecuencias muy negativas para las empresas ⁷.

Por otra parte, es necesario mantener también una actitud ética en los temas de publicidad: respeto por todos los posibles consumidores, especialmente los más vulnerables a sus efectos; competencia leal con los competidores; introducir imágenes y mensajes respetuosos con la dignidad de las personas, etc. El tema de la publicidad puede dar origen a un debate ético complejo, ya que, por una parte, es una herramienta esencial para competir en los mercados, pero, por otra, puede generar efectos sociales negativos y aumentar el consumo irracional de productos, creando continuamente nuevas necesidades en los consumidores.

química de la Unión Carbide en Bhopal (India) estalló un tanque que almacenaba metilisocianato (un líquido 500 veces más venenoso que la cloruro de sodio), que se utiliza como materia prima para fabricar pesticidas. Ocurrió de noche y en una zona superpoblada de la India, con un resultado trágico: 2.000 muertos (según el informe oficial), 500.000 intoxicados que todavía sufren problemas importantes de salud, muchos de ellos quedaron ciegos, y numerosos pleitos.

⁷ Podemos citar el caso de Vioxx. Este era un medicamento comercializado en 80 países por los laboratorios Merck, que comprobó, en el año 2000, que podía generar riesgos cardiovasculares. Fue amonestado en diversas ocasiones, pero no retiró el medicamento hasta el año 2004. A partir de ese momento, Merck sufrió un descenso muy importante en sus ventas, sus acciones perdieron valor en la Bolsa y actualmente, se enfrenta a numerosos juicios con los pacientes perjudicados, que le podrían suponer indemnizaciones millonarias.

e) La dirección de recursos humanos.

Los principales problemas éticos en este campo son la discriminación laboral y la defensa de la igualdad de oportunidades. La empresa debe aplicar estos principios por razones éticas y también utilitaristas, ya que en la medida que asegure que cada puesto está ocupado por la persona más capacitada para ello, estará contribuyendo a asegurar la racionalidad en las decisiones, a la mejora de su eficiencia, su productividad, al desarrollo de innovaciones, y por tanto, a asegurar su ventaja competitiva de manera sostenible.

Otras cuestiones éticas respecto a las decisiones sobre recursos humanos son las siguientes:

- El establecimiento y el control de los deberes del empleado hacia su organización, tales como cumplir una serie de funciones, respetar patrimonio de la empresa y la confidencialidad de determinadas informaciones relacionadas con la misma, colaborar y participar en las decisiones, en la creación y transmisión de conocimientos y en la consecución de todos los objetivos empresariales.
- El establecimiento y el control de los deberes de la empresa hacia el empleado como ofrecerle condiciones de trabajo justas, conciliación de su vida laboral y personal y oportunidades de promoción y desarrollo personal, permitirle participar en algunas de las decisiones que le afectan o transmitirle información.
- Establecer el uso legítimo del poder de los grupos en la toma de decisiones.

La participación de las personas en la cultura ética y su convencimiento de la importancia de RSE, son imprescindibles para que estas se integren en la estrategia de la empresa.

f) Las relaciones con consultores y auditores.

Merece un capítulo aparte el tema de la actuación de *consultores* y *auditores* en aspectos tales como el uso de información privilegiada, información al cliente, responsabilidad y otras obligaciones frente a sus clientes, por la estrecha vinculación que estos tienen con la empresa y por la importancia que han adquirido en los últimos años como consecuencia de los graves escándalos. Se han elaborado diferentes reglamentos aplicables a este tema: Reglamento de la Asociación Española de Sociedades de Inversión Colectiva (Inverco), aplicable a los consejeros y empleados de las sociedades gestoras de las instituciones de inversión colectiva; o las Recomendaciones de Conducta Profesional del Instituto Español de Analistas Financieros, entre otros.

g) La gestión de la innovación y el conocimiento.

La gestión de la innovación y la creación de conocimiento plantea importantes cuestiones éticas y de RSE relacionados con los objetivos de la innovación, la transmisión del conocimiento

interna y externamente, su aplicación al desarrollo de productos que mejoren las condiciones de vida de las personas, la colaboración con otras entidades para la creación y difusión de conocimiento o la aplicación de la innovación a la mejora de los procesos productivos de forma que se reduzcan los efectos negativos de los mismos (contaminación, despilfarro de recursos, condiciones de trabajo insalubres o peligrosas, etc.) y se amplíen sus consecuencias positivas (calidad de los productos, mejora de las condiciones de trabajo, prestaciones, etc.). Como muestra la **tabla 2**, los problemas éticos relacionados con la innovación y la gestión del conocimiento afectan a distintos grupos de interés, cercanos a la empresa (clientes, empleados) y también a otros grupos e instituciones sociales.

h) El tratamiento de la información.

El tratamiento de la información afecta a la forma en que se elabora y se difunde entre los grupos más directamente relacionados con la actividad económica y productiva de la empresa como los empleados, los clientes o los proveedores. Uno de los aspectos más importantes es todo lo que se refiere a la *transparencia en la información*, tanto la de tipo financiero como la no financiera.

Para tratar de regular y guiar este esfuerzo relativo a la transparencia informativa se están llevando a cabo distintas iniciativas. Entre ellas destaca el *Informe Aldama*, elaborado por la Comisión Especial para el Fomento de la Transparencia y la Seguridad en los Mercados y en las Sociedades Cotizadas, que destaca la necesidad de suministrar información relativa a la estructura de propiedad de la empresa y las decisiones de administración y gobierno corporativo a través de instrumentos como el balance social, la página web de la empresa, un informe público anual o un código de buen gobierno.

Otras iniciativas de este tipo son la Ley 26/2003 del 17 de julio, que reforma la Ley de Mercado de Valores y la de Sociedades Anónimas, el Libro Verde de la Comisión Europea sobre Responsabilidad Social de las Empresas de julio de 2001, que recoge una serie de observaciones que tratan de la decisión voluntaria por parte de las empresas de contribuir a la mejora de la sociedad y del medio ambiente, y sobre todo, el *Global Reporting Initiative* (GRI) (www.globalreporting.com), que sirve de guía a las empresas para suministrar información sobre el impacto económico, social y medioambiental de su actuación. Asimismo, las asociaciones de auditores han realizado diversos documentos en los que tratan de fomentar la transparencia informativa ⁸.

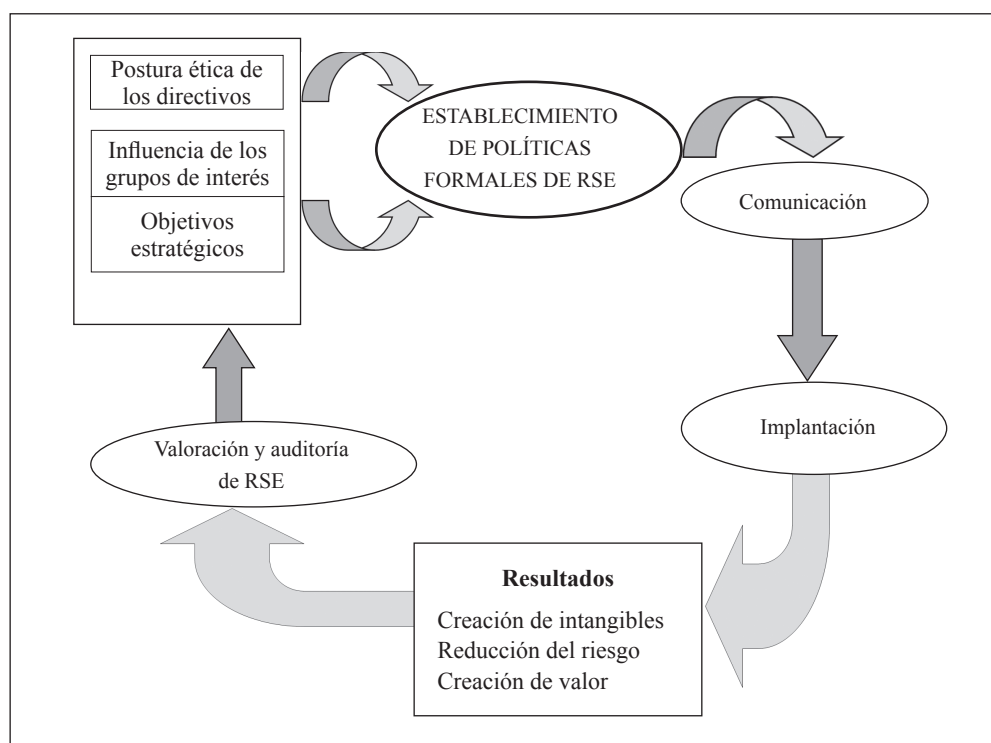
Todos estos problemas se agravan en las empresas multinacionales que trabajan en diferentes países, con distintas costumbres, leyes laborales y fiscales. Además, estas se enfrentan a problemas de transferencia de tecnología, inversión y precios internos. Por otra parte, pueden trabajar en países con distintas disposiciones locales en lo que se refiere a protección del medio ambiente.

⁸ La *Fédération des Experts Comptables Européennes* ha elaborado el documento «Providing Assurance on Sustainability Reports» (abril 2002) y el *Institute of Social and Ethical Accountability* (ISEA) el denominado AA1000 «Assurance Standard» (junio de 2003).

6. LA INTEGRACIÓN PRÁCTICA DE LA RSE EN EL PROCESO DE DIRECCIÓN ESTRATÉGICA

La aplicación de todos los principios de RSE lleva consigo la creencia de que, en alguna medida, un comportamiento responsable conduce a una mejora a largo plazo de los beneficios empresariales. Por ello, es necesario un esfuerzo para superar esa visión según la cual la responsabilidad social de la empresa debe limitarse al cumplimiento de los principios legales, porque la aplicación de los principios y las normas éticas se contraponen a la obtención de elevados beneficios empresariales y por tanto, al bienestar económico de la sociedad (ARIÑO, 2003). La integración de la RSE en la estrategia de la organización implica el desarrollo de las siguientes fases recogidas en la **figura 2**.

FIGURA 2. *Proceso de integración de la RSE en la dirección estratégica.*



FUENTE: *Elaboración propia.*

Como recoge la **figura 2**, en primer lugar, las políticas formales de RSE en el ámbito económico, social y medioambiental vienen determinadas por la postura ética de los directivos, la influencia y el poder de los grupos de interés y los objetivos estratégicos de la organización.

El siguiente paso es la comunicación de esas iniciativas y sus objetivos a todos los grupos de interés, implicados en la consecución de las mismas o afectados directamente por sus consecuencias, y también, a la comunidad en general. Este punto tiene una especial importancia. Es necesario decidir cuál es el mensaje que se va a transmitir sobre los comportamientos responsables de la empresa y unificar ese mensaje con las actuaciones que se llevan a cabo. Los mensajes comunicados influyen de manera notable en la legitimidad de la empresa y en su reputación corporativa. Por ello, son numerosos los documentos –Códigos de Conducta, Memorias de RSE, etc.– que elaboran las empresas para comunicar sus logros en RSE.

A continuación, se implantan estas acciones y se obtiene una serie de resultados en el ámbito económico, social y medioambiental. Para valorar estos resultados, es importante establecer criterios de medida, relacionados con el valor de los recursos intangibles (por ejemplo reputación de la empresa, confianza de los inversores y moral de los empleados) que la RSE trata de mejorar (EIU, 2005; 3). Los esfuerzos de valoración son imprescindibles, para justificar la conveniencia de llevar a cabo iniciativas de RSE. Estas valoraciones se pueden realizar mediante auditorías o indicadores de medición, desarrollados por organismos independientes, sobre los resultados alcanzados con estas acciones. Entre estos organismos podemos destacar a nivel internacional los siguientes: Global Reporting Initiative, the Global Compact, European Multistakeholder Forum on CSR o Corporate Watch. Entre los organismos nacionales destacan la Fundación Empresa y Sociedad o el Observatorio de Responsabilidad Social Corporativa. También existen códigos sectoriales, que incluyen recomendaciones e indicadores concretos para algunos sectores ⁹.

En la actualidad, diversos organismos están realizando esfuerzos para tratar de unificar y homogenizar estos indicadores, para crear un grupo de medidas universalmente aceptadas, que sirvan para valorar las iniciativas de RSE de todo tipo de empresas y dirigir los esfuerzos en la dirección adecuada. El conjunto de indicadores no financieros del GRI, y en menor medida los del SAI (*Social Accountability International*), parecen ser, hasta el momento, los más utilizados a nivel mundial ¹⁰. Aunque las prácticas de RSE comenzaron a implantarse y a ser consideradas de manera específica hace más de una década, continúa siendo muy complejo cuantificar su impacto en los resultados de la empresa (EIU, 2005).

A pesar de los inconvenientes de estos indicadores, puesto que hasta el momento, difícilmente pueden captar el alcance y los beneficios de una acción socialmente responsable, es importante realizar este esfuerzo de valoración. Los resultados de estos indicadores muestran los avances conseguidos en temas de RSE que los directivos aplican para la toma de decisiones, y el proceso vuelve a empezar.

Un aspecto a considerar en este proceso es establecer quién o quiénes van a ser los responsables de dirigirlo. En función de la importancia que se conceda a la RSE en el ámbito de la dirección estratégica, se han adoptado soluciones distintas:

⁹ Existen en sectores como el pesquero, el químico o el más conocido, que es el financiero, «Los Principios de Ecuador», elaborados por el Banco Mundial (www.equator-principles.com).

¹⁰ Los indicadores de estos dos organismos presentan notables diferencias, así los del GRI tratan de valorar en términos económicos diversas iniciativas de RSE y los del SAI se centran más en las prácticas de trabajo.

- Algunas empresas consideran que las actividades de RSE son solo una parte de las relaciones externas de la empresa y por ello, encargan a un empleado de este departamento, que dedique una parte de su tiempo al seguimiento de estas acciones, e incluyen en su memoria anual una breve información sobre los temas que consideran más relacionados con la RSE (por ejemplo, medidas de respeto al medio ambiente).
- Otras asignan esta responsabilidad a un directivo intermedio del área de relaciones externas, por considerar que la mejora de las relaciones con los grupos es el principal objetivo de RSE.
- La tendencia actual es que la RSE se considere como una parte esencial de las decisiones de dirección estratégica, y la comunicación de estas acciones un tema de vital importancia. En un número creciente de empresas, un directivo de alto nivel se dedica exclusivamente al seguimiento de acciones de RSE y a elaborar los documentos relativos a este tema y rinde cuentas ante el Consejo de Administración. En este caso, se suelen desarrollar informes sobre RSE independientes de la memoria anual de la empresa ¹¹.

Es importante destacar, como muestra la **figura 2**, que este es un proceso *cíclico y dinámico*. Puesto que los objetivos estratégicos cambian, las necesidades de los grupos de interés y su influencia en la estrategia de la empresa también puede variar. Tampoco son inmutables los valores, las actitudes y las prioridades que conforman la postura ética de los directivos, sino que pueden evolucionar, en función de sus experiencias y de los cambios en el entorno, aunque se mantengan unos límites infranqueables. De esta forma, se produce un proceso de aprendizaje continuo en el que se adquieren nuevos conocimientos que deben ayudar a que las decisiones siguientes sean eficientes desde el punto de vista económico y también, desde el punto de vista humano (ARGANDOÑA, 2006).

Es imprescindible tener en cuenta la importancia de este proceso de aprendizaje para analizar las decisiones estratégicas de la empresa, porque la adquisición de nuevos conocimientos es una de las claves de la supervivencia de la organización, y las cuestiones éticas no son una excepción. Así, cuando una empresa satisface las necesidades de un cliente, crea un intangible imprescindible para su supervivencia, que es la confianza del cliente, y si satisface las de un empleado, construye compromiso, identificación y confianza por parte de este (ROSANAS, 2006). Por ello, a continuación se analiza más detalladamente la integración de la RSE en la gestión de la innovación y la creación de conocimiento organizativo.

7. LA APLICACIÓN DE PRINCIPIOS ÉTICOS Y DE RSE EN LA GESTIÓN DE LA INNOVACIÓN Y LA CREACIÓN DE CONOCIMIENTO

La ventaja competitiva de la empresa depende en gran medida de los activos intangibles que puede desarrollar tales como su posicionamiento estratégico, las alianzas y acuerdos de cooperación, la reputación corporativa y la imagen de marca (NAHAPIEL y GOSHAL, 1998; GRANT, 2002). Estos intangibles están basados en la acumulación de conocimiento idiosincrásico, y la aplicación de prin-

¹¹ Un ejemplo de ello es el caso de la empresa española Indra.

cipios éticos y el desarrollo de acciones de carácter social ¹², que afectan a las decisiones que la empresa toma en el mercado de factores y de productos, tienen una notable influencia en su desarrollo (SALAS, 2005, 18; MARGOLIS y WALSH, 2003, 297).

Por otra parte, la empresa tiene unos objetivos fundamentales que son la creación de valor, la eficiencia o la mejora de su competitividad. El éxito en el logro de estos objetivos depende de muchos factores, entre los que se pueden destacar dos: que sepa aprovechar las imperfecciones de los mercados de productos y de factores para generar recursos y capacidades de valor estratégico y que desarrolle capacidades dinámicas de aprendizaje para renovar continuamente dichos recursos. Esas capacidades están basadas en la innovación y la gestión del conocimiento.

La aplicación de principios éticos a la gestión del conocimiento puede tener una serie de consecuencias positivas que redunden en la generación de una ventaja competitiva para la organización, en la medida en que contribuye a dicha generación y acumulación de activos intangibles. En contra de lo que se podría pensar en un principio, la aplicación de principios éticos no se destina únicamente a generar una imagen de marca, sino que es una parte esencial de la estrategia empresarial y se convierte en un instrumento que permite interactuar a la empresa con su entorno, al que aporta los conocimientos y las tecnologías útiles que desarrolla. Por ello, la empresa puede aportar un mayor valor a la sociedad si aplica a sus actuaciones en materia de responsabilidad social corporativa, los mismos principios de generación de valor y de compromiso que al mercado. Estos se relacionan con determinadas normas y principios éticos subyacentes como la sinceridad, la seriedad, la solidaridad o la vinculación con una zona geográfica.

Los empleados pueden reforzar su compromiso en las actividades de gestión del conocimiento –por ejemplo, compartiendo, transfiriendo o almacenando conocimientos de manera habitual en su trabajo– cuando consideran que la empresa desarrolla un comportamiento socialmente responsable. Esta forma de actuar de manera interdependiente, fomenta una cultura de participación en los objetivos empresariales y crea fiabilidad y confianza entre los miembros de la organización (KNUDSEN, 1995). Asimismo, en la medida que la empresa aplique principios éticos a sus decisiones que sean percibidos como deseables por los miembros de la organización, contará con un mayor atractivo para retener a los empleados de más talento.

Por otra parte, cuando se toman las decisiones de gestión del conocimiento con criterios éticos y de RSE, hay que tener en cuenta que esto no responde a cuestiones altruistas, sino a la consecución de sus objetivos estratégicos y a la mejora de su ventaja competitiva. Por ello, no se deben olvidar los intereses de los grupos sociales relacionados con la organización y los posibles conflictos, puesto que la actuación de todos ellos es determinante para que la empresa consiga sus objetivos.

Se plantea la cuestión de si la empresa debe asumir, en lo referente a la gestión del conocimiento y la innovación, una actitud ética y un determinado nivel de RSE superior a lo que supone el estricto cumplimiento de las leyes. Los directivos deben decidir sobre esta cuestión, considerando una serie de factores, que básicamente coinciden con los que afectan al resto de decisiones estratégicas de la empresa:

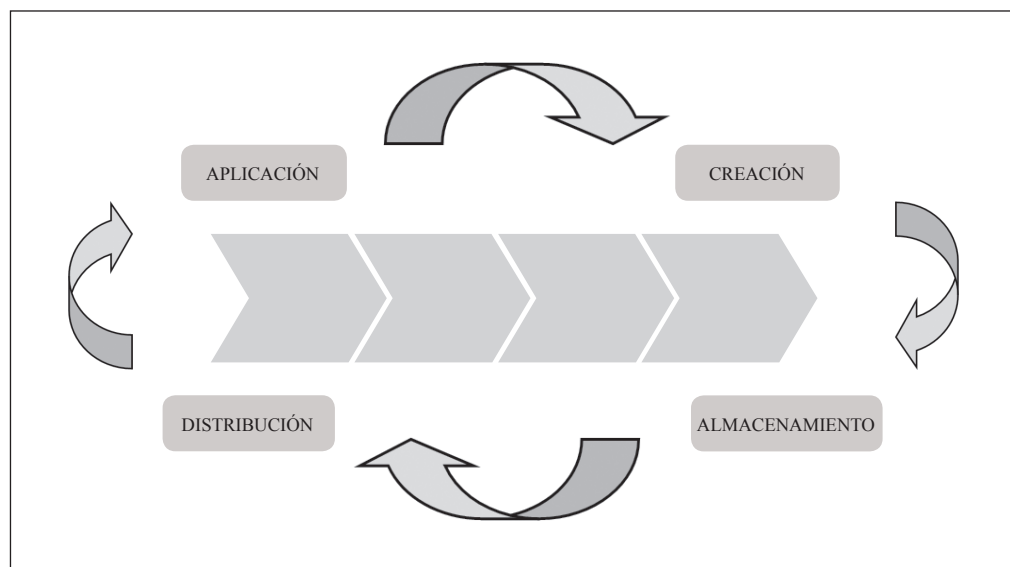
¹² Para apoyar a colectivos desfavorecidos en áreas como salud, educación, formación profesional y empleo. Por acciones de carácter social se entiende la dedicación de recursos de la empresa a proyectos de desarrollo económico.

- Adelantarse a la legislación o aprovechar ventajas fiscales (por ejemplo, ayudas a la inversión en innovación).
- Beneficiar a los grupos de interés: mejorar las condiciones de trabajo con innovaciones en proceso, crear productos que mejoren la calidad de vida de los consumidores o aportar conocimientos e innovaciones a grupos o asociaciones que defienden intereses legítimos y morales. Estos se muestran muy activos en la defensa de los mismos, y además, tienen cada vez mayor capacidad de influencia en la sociedad.
- La mejora de su reputación como empresa innovadora en el mercado y socialmente responsable a la vez, porque no solo tratan de mejorar su posición en el mercado, sino también la vida de las personas que trabajan en la empresa o que consumen sus productos.

La aplicación de principios de RSE, en el ámbito de la gestión de la innovación y del conocimiento, se considera como una parte fundamental de su modelo estratégico. Puede beneficiar a las comunidades locales, a los clientes, proveedores, instituciones con las que la empresa mantiene acuerdos de colaboración y a la sociedad en general. También puede contribuir a reducir las externalidades negativas (contaminación por residuos, actividades peligrosas, etc.) de la actividad productiva de la empresa. Todo ello, parte del convencimiento de que un comportamiento responsable en las decisiones de innovación (ENCINAR, *et al.* 2006), puede asegurar que la empresa a largo plazo mejorará sus resultados, su reputación e imagen como empresa innovadora, su legitimidad ante los grupos de interés, que se implicarán de manera más activa de los grupos en el desarrollo de innovaciones, y en definitiva, su ventaja competitiva. Si esto no fuera así, la introducción de acciones de RSE en el ámbito de la estrategia de innovación podría suponer un uso indebido de esfuerzos y recursos y a largo plazo.

En este punto se analiza la aplicación de principios éticos y de RSE a las siguientes actividades de gestión del conocimiento orientadas al desarrollo de innovaciones: adquisición de conocimiento externo, desarrollo interno, archivo y almacenamiento, transmisión y aplicación al desarrollo de innovaciones. Algunas de las iniciativas concretas son los siguientes:

- Desarrollar innovaciones útiles para los grupos de interés.
- Difundir el conocimiento entre los empleados y otros grupos.
- Fomentar la cooperación y el trabajo en equipo entre los empleados.
- Mantener una postura ética en los acuerdos de cooperación.
- Fomentar el uso responsable de las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC).
- Mejorar la formación de los empleados y fomentar su participación en el desarrollo de innovaciones.
- Colaborar con distintas instituciones en el desarrollo de innovaciones y en la creación de conocimiento.

FIGURA 3. *El ciclo de gestión del conocimiento.*

FUENTE: GUADAMILLAS (2001).

Es relevante destacar cómo el propio conocimiento de la organización referente a aspectos de ética y RSE, sufre una evolución dinámica, según el ciclo recogido en la **figura 3**: se adquiere o se crea, se almacena en documentos como los códigos éticos o lo asimilan las personas, se comparte y se transmite y se aplica a las decisiones de la empresa.

Además, el conocimiento básicamente tácito, cuenta con todas las características para ser un recurso de elevado valor estratégico y fuente de ventaja competitiva (BARNEY, 1991): es raro, valioso, escaso, difícil de imitar y de transferir. El contenido de este conocimiento incluye principalmente aspectos externos, como las necesidades y las expectativas de los grupos de interés y su evolución; y otros internos, como los problemas, las ventajas y los factores a considerar para implantar prácticas de RSE.

Para que la empresa obtenga las ventajas que este conocimiento puede proporcionarle, es esencial que el conocimiento sobre los avances conseguidos en RSE se difunda a todos los grupos. Como una parte del mismo es de carácter tácito, y por tanto individual, la empresa debe tratar de convertirlo en explícito, para que permanezca en la organización. Los sistemas que se han aplicado para lograrlo varían: cambios en las estructuras de gobierno para fomentar la transparencia, especialmente frente a los accionistas; reuniones y charlas y acciones formativas para directivos y empleados (EIU, 2005; 14). Posteriormente, la organización debe tratar de aplicar el conocimiento sobre RSE al desarrollo de innovaciones y generar así una ventaja competitiva (NONAKA y TAKEUCHI, 1995). Estas innovaciones tratan de satisfacer las necesidades detectadas en los grupos de interés y de apro-

vechar las oportunidades que la colaboración con ellos ofrece a la empresa. Este es un proceso dinámico, puesto que el conocimiento está en evolución continua y también de carácter cíclico, porque los resultados de una fase influyen en la siguiente.

En estos procesos la concepción ética de los directivos y la valoración de las necesidades de los grupos de interés, influye en la introducción de principios de RSE en la estrategia de innovación y en la gestión del conocimiento, y a su vez, los resultados de esas decisiones y los cambios del entorno dan lugar a que la percepción de las necesidades de los grupos y la visión ética de los directivos evolucione.

8. LOS FACTORES DE ÉXITO EN LA IMPLANTACIÓN DE LA RSE

La integración de los valores éticos y de la RSE en la estrategia de la empresa, y en concreto en la gestión del conocimiento, se apoya en una serie de aspectos esenciales para su implantación. Entre ellos destacan los valores culturales compartidos, las prácticas de recursos humanos –especialmente el trabajo en equipos–, el liderazgo ético y el fomento de la capacidad innovadora.

a) La cultura empresarial que fomente la ética y la RSE.

La cultura corporativa es un factor de éxito importante de este proceso, debido a la importancia que tiene para establecer el marco general de relaciones entre la empresa y todos los grupos de interés y por su influencia en otros factores. Los aspectos culturales más destacados para la integración de la ética y la RSE en la estrategia de la empresa son los siguientes:

- *Crear y difundir progresivamente una cultura y un liderazgo que fomente los principios éticos.*

La cultura debe considerar la ética y la RSE como aspectos básicos de la estrategia. Otros aspectos culturales esenciales son la visión compartida, el compromiso con los proyectos comunes, el trabajo en equipos, la autonomía en la toma de decisiones, el aprendizaje compartido y los valores éticos. Para difundir esos principios de cultura corporativa destacan algunas iniciativas como las declaraciones institucionales sobre misión y valores, la elaboración de códigos de conducta o códigos éticos y las acciones formativas sobre temas de RSE.

- *Identificar y promover las relaciones con todos los grupos de interés.*

Las empresas deben considerar como un elemento clave de su estrategia y una responsabilidad fundamental la creación de conocimientos que dan lugar a productos y soluciones concretas que redunden en creación de valor para los distintos grupos de interés, especialmente los clientes, los proveedores y las comunidades donde operan. Asimismo, las relaciones establecidas con estos

grupos aportan a las empresas conocimientos estratégicos sobre sus expectativas y la evolución del mercado.

Por todo ello, es de gran importancia estratégica el fortalecimiento de la participación de la empresa en acuerdos y alianzas con estos grupos y su actuación ética en los mismos. En general, la difusión de una cultura corporativa que fomente la confianza, la participación, apoyada por un liderazgo entusiasta, son factores esenciales para fortalecer estas relaciones y dependen en gran medida, del grado en que los miembros hayan asumido los valores culturales en los que se apoyan estos procesos.

- *Integrar la ética, la responsabilidad social y la gestión del conocimiento como elementos clave de la estrategia.*

La RSE no se contempla en las empresas como un aspecto filantrópico, relativo solo a las relaciones externas y alejado del núcleo de decisiones vitales, sino que se centra en mejorar aspectos de gestión y otros totalmente estratégicos. A través de una comunicación fluida con los grupos de interés, se adquiere un conocimiento muy relevante sobre sus necesidades que luego les permite dirigir sus esfuerzos innovadores en la dirección adecuada.

Ello implica que se contemple la implantación de estos principios en el conjunto de la organización. Para ello deben recogerse expresamente en los planes estratégicos, difundirlos, fomentar, incentivar su implantación y realizar un seguimiento de los avances conseguidos a través de indicadores que se incluyen en las memorias de RSE o los informes de sostenibilidad.

b) El apoyo por parte de líderes éticos.

Como ya se ha explicado, los directivos son moralmente responsables y los empleados que tienen a su cargo también lo son, aunque en distinta medida. También, la responsabilidad de los directivos deriva del fomento de una cultura empresarial con valores éticos. Otro aspecto que debe considerarse es que cuando los directivos toman las decisiones de administración y gobierno con criterios éticos y de RSE, esto no responde a cuestiones altruistas, sino a la consecución de los objetivos estratégicos. Sin embargo, no se deben olvidar los intereses de los grupos sociales relacionados con la empresa y los posibles conflictos con ellos.

c) El desarrollo de la capacidad innovadora.

La capacidad de innovación se entiende en un sentido amplio, referente a la mejora de los productos y los procesos, pero también al ámbito de la dirección estratégica. En este punto, la aplicación de la gestión del conocimiento y las iniciativas de RSE se convierten en aspectos esenciales de la estrategia que dan lugar al desarrollo de innovaciones. La RSE permite adquirir un conocimiento esencial sobre los grupos de interés. Este conocimiento se gestiona adecuadamente y se aplica al desarrollo de innovaciones. De esta forma, los tres aspectos se integran en la dirección estratégica: el conocimiento surge de la experiencia compartida en el trabajo en la organización y del contacto

continuo con todos los grupos mediante los programas de RSE; y a partir del conocimiento, se genera innovación.

d) La implicación de los trabajadores.

Los trabajadores son uno de los grupos más importantes para los intereses de RSE de la organización y para el desarrollo de innovaciones. El motivo es que se ven afectados de manera muy directa por las decisiones de la empresa. Esta influencia se produce tanto en sentido positivo, cuando la RSE encaja con sus valores, como en sentido negativo, cuando no se trabaja de acuerdo a valores éticos o se crea un clima de presión excesiva para conseguir únicamente rentabilidad eficiencia.

Solo si los trabajadores tienen una elevada motivación y participan activamente en los programas de RSE y asumen unos valores y principios éticos como parte esencial de su trabajo, la empresa puede lograr sus objetivos. También, es imprescindible su participación activa en el desarrollo de innovaciones, ya que poseen habilidades, creatividad y conocimientos tácitos de alto valor estratégico que deben estar dispuestos a compartir y aplicar a la mejora de productos y procesos. Cada empleado debe asumir de manera individual una parte de la responsabilidad sobre su aprendizaje y su rendimiento, aunque las empresas deben tratar de facilitar su formación y su desarrollo profesional (CUERVO, 2002; 41).

En sus programas de RSE las empresas incluyen iniciativas importantes para satisfacer los intereses de este grupo y lograr motivarles, para que con su trabajo contribuyan a los objetivos de la organización:

- Sistemas para potenciar el aprendizaje y el desarrollo profesional, puesto que la planificación y el desarrollo de la carrera es un objetivo prioritario de los empleados.
- Remuneraciones fijas y variables según los resultados obtenidos.
- Participación activa en algunas decisiones de la empresa, según su especialización y el grado en que afectan a sus objetivos.
- Sistemas que fomenten la comunicación fluida sobre los objetivos estratégicos, las acciones y los resultados de la empresa, entre los propios trabajadores y con otros grupos de interés. Las iniciativas en este punto varían desde documentos formales (por ejemplo, planes estratégicos o códigos de conducta) a reuniones que permitan la comunicación informal.

Programas de igualdad de oportunidades, no discriminación y conciliación laboral, que respeten los derechos de las personas y favorezcan que los más capacitados y motivados ocupen los puestos adecuados.

Una iniciativa destacable, es la organización del trabajo en equipos multidisciplinarios, que puede contribuir a crear conocimientos y desarrollar innovaciones. El trabajo en equipo facilita el intercambio de conocimientos, incluso los de carácter tácito. Cuando los equipos se autogestionan, o cuentan con un grado elevado de autonomía para decidir sobre los objetivos y los procesos, esta forma

de organizar el trabajo se convierte en un factor de motivación porque refuerza la participación, la autonomía y el consenso sobre los objetivos de la organización y la forma de conseguirlos. También contribuyen a transmitir y asumir los principios culturales basados en la innovación, la ética y la RSE.

El principal logro de todas estas acciones es conseguir una elevada satisfacción y motivación de los trabajadores, que de lugar a que se impliquen activamente en la creación, adquisición y transmisión de conocimientos en los cuales está basado el objetivo estratégico de desarrollar innovaciones. Todo ello redundará en la mejora del clima laboral, la reducción de los conflictos y de los costes que estos implican.

e) La introducción de prácticas innovadoras de RSE.

Las empresas que son innovadoras en productos y en procesos también pueden introducir iniciativas innovadoras en el ámbito de la RSE. Entre ellas, destaca la elaboración de distintos documentos, como los códigos éticos y las memorias de responsabilidad y los planes estratégicos. Con ellos se trata de lograr un triple objetivo: incluir estos principios como aspectos estratégicos clave para la organización, difundirlos entre todos los grupos de interés e informar y publicitar los logros conseguidos en materia de responsabilidad social, fomentando la imagen de empresa responsable.

Otras prácticas tratan de obtener un conocimiento profundo de las necesidades y los objetivos de los grupos de interés –acuerdos de cooperación, encuestas a trabajadores, proveedores y clientes o foros de discusión–, porque difícilmente pueden implantarse medidas para satisfacer estos objetivos si se desconocen. También destacan una serie de iniciativas de acción social –acciones de patrocinio, fundaciones de ayuda a algunos grupos o cesión del tiempo de trabajo de los empleados para proyectos humanitarios– que tratan de aportar valor de sus conocimientos a la comunidad donde opera la empresa y construir una reputación de empresa responsable.

Por último, se han realizado algunos intentos por desarrollar indicadores de medida de la repercusión de las acciones de RSE, en relación con los beneficios aportados a los grupos y a la propia empresa. En este punto, más allá de los indicadores desarrollados por organismos internacionales como el GRI o el CSR Europe¹³, se ha avanzado muy poco. Son importantes los esfuerzos por realizar estas mediciones pero muy complejos, ya que implicaría obtener información sobre el impacto medioambiental y social de todas las acciones de RSE, cuando los resultados de estas iniciativas no dependen únicamente de la empresa.

f) Ajuste de la estructura organizativa.

La *estrategia* y la *estructura organizativa* deben adaptarse a los cambios que supone la introducción de la RSE en la estrategia empresarial. Algunos de los aspectos a considerar para lograr este ajuste son los siguientes:

¹³ CSR Europe (Corporate Social Responsibility Europe) es una red compuesta por 60 empresas, constituida en 1995 y orientada al estudio y la difusión de buenas prácticas de responsabilidad social.

- Flexibilización del diseño de la estructura, creando un organigrama casi plano y reduciendo los sistemas de control y supervisión tradicionales que se sustituyen por otros mecanismos.
- La creación de unidades organizativas de pequeña dimensión que tienen fijados unos objetivos concretos en temas de RSE, innovación y eficiencia. Este sistema facilita la comunicación, la participación de los trabajadores y su identificación con la cultura de la organización.
- Crear un diseño organizativo que facilite la implantación de una cultura abierta y que permita un espacio para la innovación y a las prácticas de RSE.
- Establecer sistemas de trabajo que faciliten que el conocimiento sea compartido y se discutan las iniciativas de RSE y sus logros, para que pasen de ser individuales a formar parte de la base de la organización –por ejemplo, equipos, foros de discusión, sistemas de sugerencias–.

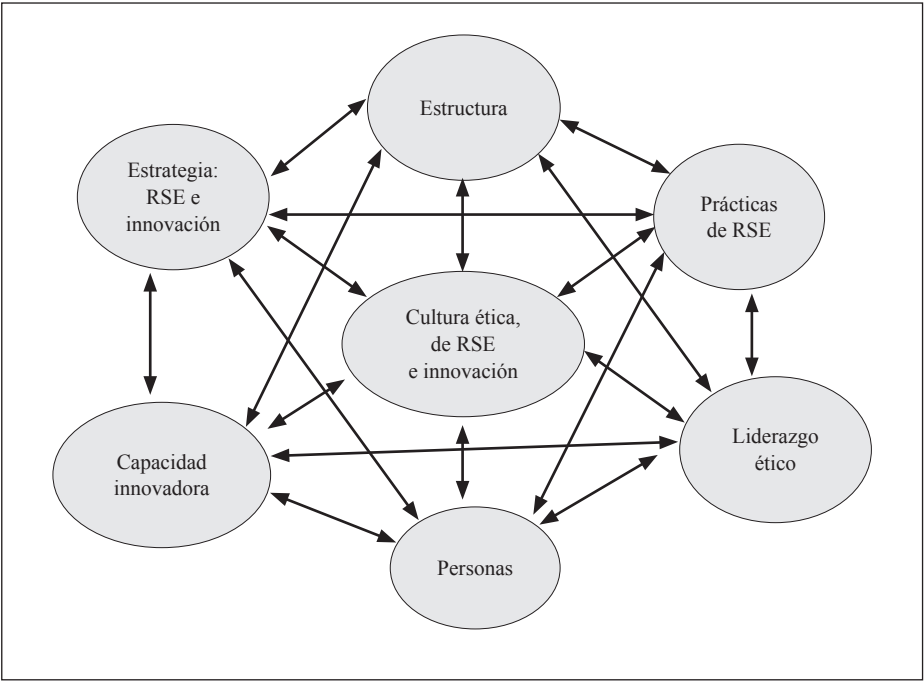
En este tipo de estructura organizativa, se reducen los niveles jerárquicos y la especialización se convierte en un principio de organización básico. Todo ello favorece que, desde un enfoque de RSE, se fomente la autonomía, la innovación, la iniciativa y la creatividad.

g) La coherencia entre los factores estratégicos y organizativos

Los directivos realizan una serie de elecciones según los objetivos estratégicos de la organización, evaluando de manera racional las opciones que se le presentan para elegir. Pero también, las organizaciones tienen rutinas y culturas que están fuertemente influidas por el pasado y que influyen en sus decisiones (WATERMAN, 1982; 73). Los valores, las normas morales y los principios éticos forman parte de esa cultura y no se pueden analizar los resultados estratégicos y los resultados de una empresa prescindiendo de ellos. Como conclusión del análisis realizado sobre los factores que inciden en la implantación de los principios éticos y las acciones de RSE en la dirección estratégica de la empresa y especialmente en la gestión de la innovación, se han extraído unos factores importantes para el éxito de las mismas, que se han explicado anteriormente. Estos factores pueden adaptarse al esquema de MCKINSEY (WATERMAN, 1982). Este contiene una serie de factores de implantación, que se encuentra interrelacionados de manera coherente e integrada, forman parte esencial del éxito de cualquier tipo de estrategia y permiten valorarla, incluso cuando esta introduce elementos nuevos o diferenciados.

En este caso, se pueden considerar así la integración conjunta de los principios éticos y las iniciativas de RSE en el ámbito de la dirección estratégica. Puesto que la implantación de la RSE implica actuar sobre una serie de factores que intervienen en el cambio estratégico y que deben ser coherentes internamente. Como muestra la **figura 4**, la cultura orientada a la ética y a la RSE es el factor más importante, aunque debe ser y evolucionar de manera coherente con los factores con los que interactúa: la estructura de la organización, las prácticas de RSE, el liderazgo ético y las políticas de recursos humanos.

FIGURA 4. *Los factores de éxito en la implantación de la RSE.*



FUENTE: *Elaboración propia a partir de WATERMAN (1982).*

No existe una única forma de integrar la RSE en la estrategia, sino que cada empresa debe adaptarlas en función de sus condiciones particulares, la actitud ética de sus líderes, las particularidades de los grupos con los que se relaciona en el desarrollo de su actividad y la situación del entorno en el que actúa. Sin embargo, esta integración se desarrolla en distintas fases, en cada una de las cuales, intervienen de forma diferenciada y con distinta intensidad los factores recogidos en la **figura 4**.

En una primera fase *de introducción*, lo fundamental es la transmisión gradual de los principios de RSE y su integración en la cultura compartida por los miembros de la organización. En la fase siguiente, *de implantación*, intervienen otros factores que facilitan la implantación de la RSE, relacionados principalmente con prácticas de recursos humanos, desarrollo de capacidades y cambios de adaptación de la estructura organizativa. La última fase es *la generalización* de la ética y la RSE como parte esencial de la estrategia corporativa. Esto solo podría llegar si se han superado con éxito las etapas anteriores y constituiría un cambio global basado en la cultura, el apoyo de los líderes, la participación de los empleados y de los distintos grupos con los que la empresa se relaciona. Esta fase se completa con la introducción en las memorias de RSE de indicadores que traten de medir los avances conseguidos por la empresa en este ámbito y los beneficios que aporta a los grupos de interés.

9. REFLEXIONES FINALES: UNA PERSPECTIVA ESTRATÉGICA DE LA RSE

Estamos asistiendo a cambios importantes en la dirección de la empresa, que surgen como consecuencia de otros que se han producido en el entorno, en el que las propias empresas se han convertido en agentes de cambio. Entre los más relevantes destacan la globalización de los mercados de productos y también de capitales, el rápido avance tecnológico y la generalización del uso de las tecnologías de la información y las comunicaciones. Las consecuencias de estos cambios en las empresas han sido importantes y previsiblemente, lo serán más en el futuro: el conocimiento se ha convertido en el recurso estratégico esencial, lo que potencia la importancia de su gestión, la creatividad, la innovación y el aprendizaje; los límites de la empresa se difuminan y se generalizan distintos tipos de colaboración (GRANT, 1996). Estos generan cambios: la colaboración coexiste con la competencia, la integración de actividades con la externalización, la cultura proactiva con los incentivos y contratos o las formas de coordinación y control burocratizadas con otras que no lo son (CUERVO, 2002).

En este entorno, el progreso y el avance de la sociedad exige como condición necesaria la existencia de empresas que creen valor, eficientes, prósperas y bien dirigidas, esto es, organizaciones que utilicen de forma eficiente sus recursos productivos. Si las empresas compiten en mercados abiertos y competitivos, la creación de riqueza que llevan a cabo no se contrapone a la prosperidad de la sociedad, sino más bien todo lo contrario, en la medida que las empresas creen valor, ayudarán al bienestar de toda la sociedad (CUERVO, 2002; 26). Actualmente, los directivos han dejado de considerar que la RSE contiene aspectos lejanos a los objetivos prioritarios de la empresa, para empezar a entender que constituye una parte esencial de su estrategia y tratan de introducir cambios organizativos que ayuden a fomentarla (EIU, 2005).

La eficiencia de las empresas requiere un esfuerzo deliberado y voluntario, cada vez mayor, por desarrollar conocimientos sobre cómo dirigirlos, y los aspectos éticos y de RSE, forman parte de los problemas que los directivos tienen que resolver y de las estrategias que tratan de implantar. A su vez, los valores éticos de los directivos condicionan su visión sobre cuáles deben ser los objetivos de la organización y la forma más adecuada de alcanzarlos. Por eso, no se pueden explicar los logros de las empresas ni la evolución del sistema económico, prescindiendo de esas motivaciones éticas.

Los clientes y la sociedad en general aplican cada vez más consideraciones éticas a la hora de tomar sus decisiones de consumo, de trabajo y de inversión. Por tanto, la RSE forma parte de la dirección estratégica, de su misión y sus objetivos y será un aspecto esencial en el futuro. Esto también es generalizable para otros tipos de organizaciones e instituciones que participan en la sociedad. Bajo esta concepción dinámica, la ética debe ser integrada en un modelo más amplio de dirección de empresas, porque justifica las elecciones estratégicas y permite a la empresa generar intangibles de alto valor estratégico como la legitimidad ante los grupos de interés y la reputación.

En este trabajo hemos tratado de mostrar cómo aplicar principios éticos y de respeto por los intereses de los grupos de interés, a todas las decisiones estratégicas y a las actividades relativas a la

generación de conocimiento y a su aplicación para el desarrollo de innovaciones, puede ayudar a la empresa a cumplir con éxito sus objetivos. Asimismo, se expone cómo las empresas pueden mostrar el valor estratégico de este recurso ante los accionistas, los mercados de trabajo y los de capitales, para generar activos intangibles como reputación e imagen de marca y diferenciarse de los competidores.

La aplicación de principios éticos y de RSE a la dirección de la empresa, se va a convertir en un elemento clave de la estrategia empresarial, porque la creciente complejidad del entorno hace imprescindible gestionar estos dos aspectos: la creación de valor a partir de los conocimientos estratégicos y el establecimiento gradual y voluntario de guías de comportamiento ético para todos los integrantes de las organizaciones. La razón es que las consideraciones de RSE ayudan a los directivos a resolver las situaciones complejas que se les presentan, con mayor eficiencia económica y con menos costes sociales.

Ello se plasmará en una mayor difusión de estos principios entre todos los grupos de interés, el respeto a la transparencia informativa y a las expectativas y los objetivos de estos, en el fomento de la participación de todos los integrantes de las organizaciones y en el establecimiento de relaciones estables con distintas entidades para difundir el conocimiento y aportar valor a la sociedad. Todos ellos se han convertido en aspectos imprescindibles para las empresas, que requieren la colaboración de todos los grupos, especialmente sus aportaciones de conocimientos, para conseguir una ventaja competitiva.

Todo ello nos lleva a dar un paso adelante en la concepción de la empresa, de su función en la sociedad y en la búsqueda de la competitividad, basada en la integración de la innovación y la RSE como aspectos básicos de la estrategia. Con esta nueva perspectiva, la empresa se concibe como un proyecto común basado en todas las personas que participan en su actividad, que trata de conseguir los objetivos sociales y económicos de todos los grupos implicados de manera directa o indirecta en las decisiones, y asimismo, cumplir sus objetivos económicos y financieros que le permitan mantener una posición competitiva en el mercado, compitiendo de manera leal, respetando el medio ambiente, desarrollando nuevos conocimientos e innovaciones que creen valor y mejoren el nivel de vida del conjunto de la sociedad.

Podemos concluir que a pesar de las limitaciones inherentes al estudio de estos temas de ética y RSE, el análisis desarrollado en este trabajo y las lecciones aprendidas de las numerosas actuaciones –positivas y negativas– de muchas empresas que son innovadoras y avanzadas en la implantación de los principios éticos, nos muestran que los fundamentos de la ventaja competitiva de las empresas no han cambiado, sino que se amplían, puesto que los comportamientos socialmente responsables no deben introducirse en las organizaciones perjudicando los objetivos económicos, sino para tratar de conseguirlos, beneficiando a la vez a los grupos de interés a los que afecta (STEINER y STEINER, 2000).

La economía no explica de una manera completa la razón de existir de la empresa, su evolución y sus resultados (CUERVO, 2002; 31). Por el contrario, son necesarias otras perspectivas para

explicar determinados fenómenos empresariales y la gestión del conocimiento, la ética y la RSE ayudan a completar el análisis de los fenómenos dinámicos que en la empresa se producen.

Este es un camino que las empresas más innovadoras y de sectores muy dinámicos están iniciando en la actualidad con notables esfuerzos. Sin embargo, queda mucho por recorrer, tanto en lo que se refiere a los interrogantes que se plantean en el terreno de la justificación económica, como en la valoración ética de cada decisión y, sobre todo, en el terreno práctico, estamos lejos de tener todas las respuestas. La forma de conocer las necesidades reales de los grupos de interés, la composición de los órganos de gobierno de las empresas socialmente responsables o la medición del impacto medioambiental y social de las decisiones de la empresa, son ejemplos de aspectos que en la práctica, están muy lejos de ser resueltos de manera satisfactoria.

Por ello es deseable y necesario, para las personas, las organizaciones y la sociedad en general, realizar esfuerzos y reflexionar para solucionar todos esos aspectos. Según define el reciente informe del EIU (2005; 3), puede que en este momento el tema de la RSE sea como un gran elefante que un grupo de hombres ciegos percibe de maneras diversas, pero lo que es seguro es que está en movimiento y avanza. Cuando una empresa decida iniciar acciones de RSE, lo más probable es que no haya vuelta atrás, porque todos los grupos de interés esperan que mantenga ese comportamiento responsable y si no es así, se genera una pérdida de confianza en la empresa que la perjudicaría.

La conclusión final de este trabajo es que no es probable que la ética y la RSE se limiten a convertirse en una moda pasajera en la dirección de empresas, sino en valores asentados en los nuevos modelos de estrategia empresarial, claves para que las empresas sean competitivas, y que formen parte de las bases de funcionamiento eficiente de los mercados y de las instituciones: «...se ha reencontrado el valor económico de la confianza y la ética. En una sociedad donde hay valores y normas sociales elevadas y las personas se comprometen a respetarlas, existe confianza y se engaña poco, el oportunismo no es un serio problema; es decir, las normas y los estándares éticos, observables para todo el mundo, reducen los problemas de principal –agente– y aumentan la eficiencia en la empresa. Una vez más, se ha vuelto relevante para la creación de riqueza empresarial el funcionamiento de las instituciones, las normas y los valores de la sociedad.» (CUERVO, 2002;47).

Como muestra este trabajo, para la empresa las responsabilidades económicas y sociales van unidas (STEINER y STEINER, 2000; 129). Por ello, la conclusión principal es que la responsabilidad principal de la empresa, y la contribución más importante que puede hacer a todos los grupos de interés y a la sociedad en general, es ser eficiente, competitiva y desarrollar innovaciones y conocimientos que mejoren la vida de las personas. La experiencia demuestra que, a largo plazo, no puede conseguirlo si no es ética y responsable en sus decisiones.

Bibliografía

- ACHIDI NDOFOR, H. y LEVITAS, E. [2004]: «Signaling the Strategic Value of Knowledge», *Journal of Management*, 30 (5).
- ARGANDOÑA, A. [2006]: «La Ética en la Economía de las Organizaciones: ¿Es Posible una Integración Efectiva», *Actas del 14 th International Symposium on Ethics, Business and Society: Towards a Comprehensive Integration of Ethics into Management: Problem and Prospects*, Barcelona, 83-96.
- ARIÑO, G. [2003]: «¿Función Social de la Empresa?», *Expansión*, 22 (1), 3.
- BARNEY, J.B. [1991]: «Firm Resources and Sustained Competitive Advantage», *Journal of Management*, 17, 99-120.
- BLACK, E.L.; CARNES, T.A.; RICHARSON, V. J. [2000]: «The Market Valuation of Corporate Reputation», *Corporate Reputation Review*, 3, 31-42.
- BRADLEY, B.; JANSEN, P. y SILVERMAN, L. [2003]: «The Nonprofit Sector's \$100 Billion Opportunity», *Harvard Business Review*, 81, 5, 94-103.
- CERTO, S.C. y PETER, J.P. [1996]: *Dirección Estratégica* (IRWIN), Tercera Edición.
- CONNER, K. y PRAHALAD, C. [1996]: «A Resource-Based Theory of the Firm: Knowledge vs. Opportunism», *Organization Science*, 7, 477-501.
- CUERVO GARCÍA, A. [2002]: *Reflexiones sobre la empresa en el inicio del siglo XXI*, Discurso de Investidura como Doctor Honoris Causa por la Universidad de León.
- DEBELJHU, P. [2006]: «The Education Role of a Corporation», ponencia presentada en el *14 th International Symposium on Ethics, Business and Society: Towards a Comprehensive Integration of Ethics into Management: Problem and Prospects*, Barcelona.
- DONALSON, L. [2006]: «Towards a Positive Management Theory: Ethics Problems and Problems with Ethics», *Actas del 14 th International Symposium on Ethics, Business and Society: Towards a Comprehensive Integration of Ethics into Management: Problem and Prospects*, Barcelona, 41-54.
- DOUMA, S. y SCHREUDER H. [2004]: *Economic Approaches to Organizations*, Prentice Hall, 3.ª ed.
- DRUCKER, P. [1995]: «The Ethics of Responsibility», en M. BOYLAN (eds.), *Ethical Issues in Business* (Harcourt Brace & co.), 108-110.
- [1995]: *Managing In Time of Change* (Truman Talley, Nueva York).
- DYER, J.H. [1997]: «Effective Interfirm Collaboration: How Firms Minimize Transaction Costs and Maximize Transaction Value», *Strategic Management Journal*, 18, 535-556.
- ECONOMIST INTELLIGENCE UNIT (EIU): [2005]: «The Importance of Corporate Responsibility», <http://www.oracle.com>
- ENCINAR, M.I, MUÑOZ, F.F. y CAÑIBANO, C. [2006]: «Innovación Ética y Cambio Económico: Nuevos Retos para la Gestión de la Innovación», Ponencia presentada en el *14 th International Symposium on Ethics, Business and Society*, Barcelona.
- EUROPEAN COMMISSION [2004]: *European Multistakeholder Forum on CRS. Final Result and Recommendations*, 29 de junio de 2004, http://europa.eu.int/comm/employment_social/soc-dial/csr
- FERNÁNDEZ GAGO, R. [2005]: *Administración de la Responsabilidad Social Corporativa*, Thompson, Madrid.

- FOMBRUM, C.J., GARDBERG, N.A. y BARNETT, J. [2000]: «Opportunity Platforms and Safety Nets: Corporate Citizenship and Reputation Risk», *Business and Society Review*, 105, 85-106.
- FOROÉTICA [2004]: *Responsabilidad Social de las Empresas. Informe Foroética 2004*, <http://www.foroetica.es>
- FOSS, N. y MAHNKE, V. [2003]: «Knowledge Management: What Can Organizational Economics Contribute?», en EASTERBY-SMITH, M. y LYLES, M.A. (eds.): *Organizational Learning and Knowledge Management* (Blackwell Publishing, Londres).
- FORTUNE, <http://www.fortune.com>
- FREEMAN, E. [2006]: Entrevista recogida en Dkv Seguros: 2006 a, *Valores.DKV. Ideas para un Futuro Mejor*, 10-11.
- FRIEDMAN, M. [1962]: *Capitalism and Freedom*, University of Chicago Press, Chicago, 1962. www.globalreporting.com
- GOSHAL, S. [2005]: «Bad Management Theories Are Destroying Good Management Practices», *Academy of Management Learning and Education*, 4 (1), 75-91.
- GOSHAL, S., BARLETT, C. y MORAN, P. [1999]: «A New Manifesto for Management», *Sloan Management Review*, 40, 3, 9-22.
- GOSHAL, S. y MORAN, P. [1996]: «Bad for Practice: A Critique of the Transaction Cost Theory», *Academy of Management Review*, 21-1, 13-47.
- GRANT, R.M. [1996]: «Toward a Knowledge Based Theory of the Firm», *Strategic Management Journal*, 17, 109-122.
- GUADAMILLAS, F. [2001]: «La Gestión del Conocimiento como recurso estratégico en un proceso de Mejora Continua», *Alta Dirección*, 216, mayo-junio, 61-71.
- [2005]: «Ética, Responsabilidad Social y Dirección Estratégica de la empresa», en GUARNIZO, J.V. (2005): *Ética y Responsabilidad Social*, ed. Fundación Caja Rural de Toledo, 65-86.
- GUADAMILLAS, F. y DONATE, M. [2006]: «La Ética de la Gestión del Conocimiento. Análisis de Casos de Empresas Innovadoras», *Actas del 14th International Symposium on Ethics, Business and Society: Towards a Comprehensive Integration of Ethics into Management: Problem and Prospects*, Barcelona, 18-20 de mayo.
- GUERRAS MARTÍN, L.A. y LÓPEZ-HERMOSO, J.J. [2002]: «La Responsabilidad Social de la Empresa. Perspectivas desde la Dirección Estratégica de la Empresa», *Revista del Instituto de Estudios Económico*, 4, *La empresa en el siglo XXI. I. El papel de la empresa en la sociedad*, 263-275.
- GUILLÉN, M. [2005]: «Ética en las Organizaciones. Construyendo confianza», Pearson, Prentice Hall, Madrid.
- HUYSMAN, M. y DE WIT, D. [2002]: *Knowledge Sharing in Practice*, (Kluwer: Dordrecht).
- [2004]: «Practices of Managing Knowledge Sharing: Towards a Second Wave of Knowledge Management», *Knowledge and Process Management*, 11 (2), 81-92.
- KNUDSEN, C. [1995]: «Theories of the Firm. Strategic Management and Leadership», MONTGOMERY, C. ed. (1995): *Resource-Based and Evolutionary Theories of the Firm*, Kluwer Academic Publisher, Boston, MA., 179-217.
- KOGUT, B. y ZANDER, U. [1992]: «Knowledge of the Firm, Combinative Capabilities and the Replication of Technology», *Organization Science*, 3, 383-397.
- KPMG [2005]: *International Survey of Corporate Responsibility 2005*, KPMG, Rotterdam.
- LIEBESKIND, J. P. [1996]: «Knowledge, Strategy, and the Theory of the Firm», *Strategic Management Journal*, 17 (1), 93-107.

- MARGOLIS, J. y WALSH, J. P. [2001]: *People and Profits? The Search for Link between a Company's Social and Financial Performance*, Lawrence Erlbaum Associates Publisher, Mahwah, New Jersey.
- [2003]: «Misery Loves Companies: Rethinking Social Initiatives by Business», *Administrative Science Quarterly*, 48, 268-305.
- MITCHELL, R. K., AGLE, B. R. y WOOD, D. J. [1997]: «Toward a Theory of Stakeholder Identification and Salience: Defining the Principle of Who and What Really Counts», *Academy of Management Review*, 22 (4), 853-886.
- NAHAPIET, J. y GHOSHAL, S. [1998]: «Social Capital, Intellectual Capital and the Organizational Advantage», *Academy of Management Review*, 23, 242-266.
- NELSON, R. [1995]: «Recent Evolutionary Theorizing about Economic Change», *Journal of Economic Literature*, 33, 48-90.
- NELSON, R. y WINTER, S. [1982]: *An Evolutionary Theory of Economic Change*, Harvard University Press, Cambridge, M.A.
- NIETO, M. [2005a]: «¿Por qué Adoptan Criterios de R. S. C. las Empresas Españolas?», *Economistas*, enero.
- [2005b]: «Difusión de la Responsabilidad Social Corporativa en la Empresa Española», *Economistas*, 106, noviembre, 32-45.
- NIETO, M. y FERNÁNDEZ R. [2004]: «Responsabilidad Social Corporativa, la Última Innovación en Management», *Universia Business Review*, 1, 28-39.
- NONAKA, I. [1994]: «A Dynamic Theory of Organizational Knowledge Creation», *Organization Science*, 5, 1, 14-37.
- NONAKA, I. y TAKEUCHI, H. [1995]: *The Knowledge Creating Company: How Japanese Companies Create the Dynamics of Innovation* (Oxford University Press, Nueva York).
- ORLITZKY, M., SCHMIDT, F.L. y RYNES, S. L. [2003]: «Corporate Social and Financial Performance», *Organization Science*, 24, 3, 403-443.
- ORSC: [2005]: *La Responsabilidad Social Corporativa en las Memorias Anuales de las Empresas del IBEX 35. Análisis del Ejercicio* (2003): Observatorio de Responsabilidad Social Corporativa (www.obrsc.org).
- PEARCE, C.L. [2004]: «The Future of Leadership: Combining Vertical and Shared Leadership to Transform Knowledge Work», *Academy of Management Executive* 18 (1), 47-57.
- PEFFER, J. [2006]: «Do Business School Produce Unethical Behavior? An Agenda for Change», *Actas del 14 th International Symposium on Ethics, Business and Society: Towards a Comprehensive Integration of Ethics into Management: Problem and Prospects*, Barcelona, 5-13.
- PENROSE, E. [1959]: *The Theory of the Growth of the Firm*, Wiley, NY.
- PORTER, M. y KRAMER, M.R. [2002]: «The Competitive Advantage of Corporate Philanthropy», *Harvard Business Review*, 80 (12), 57-68.
- PRAHALAD, C.K. y HAMOD, A. [2002]: «Serving the World's Poor, Profitability», *Harvard Business Review*, 80, 9, 48-57.
- REPUTATION INSTITUTE [2004]: <http://reputationinstitute.com>
- ROSANAS, J. M. [2006]: «Beyond Economic Criteria: A Humanistic Approach to Organization Survival», *Actas del 14 th International Symposium on Ethics, Business and Society: Towards a Comprehensive Integration of Ethics into Management: Problem and Prospects*, Barcelona, 99-110.
- SALAS, V. [2005]: «¿Sustituye la Responsabilidad Social al Buen Gobierno de la Empresa?», *Economistas*, 106, noviembre, 4-13.

- SPENDER, J.C. y GRANT, R.M. [1996]: «Knowledge and the Firm: Overview», *Strategic Management Journal*, 17 (Winter Special Issue), 5-9.
- SPENDER, J.C. [1996]: «MAKING KNOWLEDGE THE BASIS OF A DYNAMIC THEORY OF THE FIRM», *STRATEGIC MANAGEMENT JOURNAL*, WINTER96 SPECIAL ISSUE, 17, 45-62.
- STEINER, G.A. y STEINER, J.F. [2000]: «Business, Government and Society. A Managerial Perspective», Edición Internacional (9.ª edición). Ed. McGraw-Hill.
- VELÁSQUEZ, M.G. [1992]: *Business Ethics* (Prentice Hall, Englewood Cliffs, NJ), 3.ª ed.
- VOGEL, D. [2005]: *The Market for Virtue. The Potential and Limits of Corporate Social Responsibility*, Brooking Institution Press, Washington+.
- WATERMAN RH. [1982]: «The seven elements of strategic fit», *The Journal of Business Strategy*, 2(3), 69-73.
- WERHANE, P.H. [2006]: «Mental Models, Moral Imagination and Systems Thinking in the Age of Globalization», *Actas del 14 th International Symposium on Ethics, Business and Society*, Barcelona, 57-67.
- WILLIAMSON, O.E. [1985]: *The Economics Institutions of Capitalism*, The Free Press, Nueva York.
- WINTER, S.G. [1987]: «Knowledge and Competence as Strategic Assets», en D. J. TEECE (Ed.), *The Competitive Challenge: Strategies for Industrial Innovation and Reneval*, (Ballinger Publishing Company, Cambridge, MA), 159-184.

SUPUESTOS PROPUESTOS EN LA OPOSICIÓN PARA TÉCNICOS DE HACIENDA DEL GOBIERNO DE NAVARRA

(Enunciados y resolución adaptados al PGC de 2007,
Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre)

FERNANDO VALLEJO TORRECILLA
Gobierno de Navarra

[Supuestos propuestos en la Oposición para Técnicos de Hacienda del Gobierno de Navarra, convocatoria de 12 de junio de 2006.]

Sumario

- Caso 1.** Empréstito. Cesión temporal de activos financieros. Aportaciones no dinerarias. Cambio en criterios contables. Gastos de personal. Inversiones en renta fija. *Confirming*. Cesión de ingresos futuros. *Renting*. Aplicación del resultado.
- Caso 2.** Combinación de negocios: fusión por absorción. Valores teóricos. Relación de canje. Contabilización.
- Caso 3.** Estado de flujos de efectivo.
- Caso 4.** Empréstito.
- Caso 5.** Préstamos.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

EMPRÉSTITO. CESIÓN TEMPORAL DE ACTIVOS FINANCIEROS. APORTACIONES NO DINERARIAS. CAMBIO EN CRITERIOS CONTABLES. GASTOS DE PERSONAL. INVERSIONES EN RENTA FIJA. *CONFIRMING*. CESIÓN DE INGRESOS FUTUROS. *RENTING*. APLICACIÓN DEL RESULTADO

ENUNCIADO

1. EMISIÓN DE EMPRÉSTITO. INTERESES EXPLÍCITOS E IMPLÍCITOS

La compañía emite el 31 de marzo de 2008 un empréstito de 3.000 obligaciones, de 100 de valor nominal, al 95%, pagando en dicha fecha los gastos de formalización y colocación del mismo, que ascienden a 400. Todo el empréstito ha sido suscrito y totalmente desembolsado. El reembolso de todas las obligaciones se realizará dentro de cinco años, al 110%. El interés establecido es del 10% anual, pagadero por semestres vencidos.

SE PIDE:

Contabilice las operaciones correspondientes a 2008.

2. CESIÓN TEMPORAL DE ACTIVOS FINANCIEROS

La sociedad, que pasaba por un momento de exceso de liquidez transitoria, decidió colocar 50.000 euros en deuda pública; la operación se llevó a cabo el 1 de noviembre de 2008; la entidad financiera a través de la cual se realizó la operación se comprometió a comprar tales activos el 31 de enero de 2009 por un importe de 54.886 euros.

SE PIDE:

Contabilice las operaciones correspondientes a 2008 y 2009.

3. APORTACIONES NO DINERARIAS

La empresa tiene, entre otros, los siguientes elementos patrimoniales, con los valores contables que se indican, en euros:

Terrenos y bienes naturales	240.000
Construcciones	360.000
Amortización acumulada construcciones	(200.000)
Préstamo hipotecario (sobre el inmueble)	500.000

Estos elementos se aportan para acudir a una ampliación de capital que realiza otra sociedad (que no se considera del grupo ni asociada), la cual otorga un valor en la escritura de ampliación a estos elementos, como aportación no dineraria, de 200.000 euros.

Nuestra empresa recibe a cambio 10.000 acciones de un nominal de 10 euros cada una, con un precio de emisión de 20 euros. Estos títulos cotizan por un valor de 250.000 euros en un mercado activo y fiable.

SE PIDE:

Contabilice las operaciones correspondientes a los hechos anteriores.

4. CAMBIO EN CRITERIOS CONTABLES

La sociedad forma parte de un grupo de empresas que viene utilizando como criterio para valorar sus existencias el método FIFO. El cierre de 2008 se llevó a cabo utilizando este criterio. Sin embargo, el cierre de 2009 se va a llevar a cabo de acuerdo con el Precio Medio Ponderado, tanto porque se considera más racional, como porque se estima incurrir en menores costes administrativos. Al cierre de 2009 se han hecho las siguientes estimaciones valorativas, en euros:

	FIFO	PMP
Existencias iniciales	160.000	150.000
Existencias finales	—	200.000

Por otra parte, figura en el balance de situación una maquinaria con un valor contable de 28.200 euros, que viene amortizándose linealmente en 10 años. A finales de 2009, antes de contabilizar la dotación de dicho año, se pone de manifiesto que la vida útil estimada era desde un principio de 5 años pero, por error, se han considerado 10 años. Hasta el ejercicio 2008 se han contabilizado 4 cuotas de amortización.

SE PIDE:

Contabilice los ajustes correspondientes a 2009.

5. GASTOS DE PERSONAL

El Sr. A trabaja en la empresa desde hace varios años y el tratamiento contable de su caso puede aplicarse al resto de la plantilla. Su contrato laboral para este ejercicio y para el próximo establece que percibirá una retribución bruta mensual de 3.000 euros, más dos pagas extraordinarias, de 2.100 euros cada una, a finales de los meses de junio y diciembre de cada año; asimismo, disfrutará de un mes de vacaciones durante el mes de agosto de cada año. De conformidad con las normas vigentes, se le hace una retención del 6% en concepto de seguros sociales y de un 20% en concepto de Impues-

to sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). La cuota de la seguros sociales a cargo de la empresa asciende al 30% de la nómina bruta mensual.

SE PIDE:

Contabilice la nómina del mes de marzo y las periodificaciones que correspondan, sabiendo que el devengo de las pagas extras se inicia el 1 de enero y el 1 de julio de cada año respectivamente, y el derecho de disfrute de las vacaciones se genera a partir del 1 de septiembre de cada año.

6. INVERSIONES FINANCIERAS EN RENTA FIJA

La compañía posee 600 obligaciones de 50 euros nominales cada una de otra sociedad, por las que pagó 34.100 euros el 31 de octubre del ejercicio actual (2008). Los títulos fueron emitidos el 1 de julio de 2008, con intereses del 10% anual, a pagar por vencido. La compañía clasifica la inversión como mantenida hasta el vencimiento, el cual tendrá lugar el 1 de julio de 2011, fecha en la que todos los títulos serán amortizados por su valor nominal. En la fecha de cierre de ejercicio (31 de diciembre de 2008) la cotización es del 110%.

SE PIDE:

Contabilice las operaciones correspondientes a 2008.

7. CONFIRMING

La sociedad tiene saldos con sus proveedores por importe total de 300.000 euros y vencimiento a 90 días.

En relación con estas deudas se decide lo siguiente:

- Acuerda con la entidad financiera «Z» atender la deuda con el proveedor «A», por importe de 60.000 euros, al vencimiento mediante transferencia. Los gastos de la misma ascienden a 300.
- Con el proveedor «B», la entidad financiera, previo consentimiento ya otorgado por la sociedad, va a proceder a la compra del crédito comercial, valorado en 90.000 euros, retribuyendo a la sociedad con 600 euros en concepto de cesión de parte del negocio.
- Con el proveedor «C», cuya deuda asciende a 70.000 euros, se solicita a la entidad financiera que aplase su vencimiento tres meses más, desembolsando por ello al vencimiento unos gastos del 3% sobre el nominal.
- Con el proveedor «D», cuya deuda es de 80.000 euros, la sociedad acuerda adelantar su pago, previo descuento del 1% sobre el nominal. La sociedad no queda liberada de la responsabilidad de hacer frente al pago al proveedor.

SE PIDE:

Contabilice las operaciones correspondientes a los hechos anteriores.

8. CESIÓN DE INGRESOS FUTUROS

La sociedad cuenta entre sus actividades la explotación de publicidad en recintos deportivos. El 2 de enero de 2008 realizó una operación por la que cedió a la empresa «ABC» la titularidad de los ingresos futuros que se obtengan de la publicidad estática de un estadio de fútbol, de la que tiene la concesión por un período de 20 años.

El precio pactado es el que resulta de estimar los ingresos netos que percibirá durante cinco años (50.000 por año), período de cesión, actualizados a una tasa del 10% anual. El tipo impositivo aplicable es del 30%.

El 1 de febrero de 2009, por incumplimiento de las condiciones de la concesión, esta le ha sido retirada, debiendo reintegrar a la concesionaria la cantidad que corresponda, además de una indemnización de 200.000, de acuerdo con las condiciones pactadas.

SE PIDE:

Contabilice, además de lo que corresponda al ejercicio 2008, los asientos que debe realizar la sociedad en el ejercicio 2009.

9. RENTING

La sociedad ha necesitado para su proceso productivo la incorporación de una maquinaria altamente especializada, cuyo valor razonable es de 75.000 euros. La fórmula utilizada para disponer de dicho activo ha sido la firma de un contrato de *renting*, el 2 de enero de 2008, comprometiéndose a pagar una cuota anual de alquiler por anticipado de 27.000 euros, durante tres años. Esta cuota incluye, como es habitual en este tipo de contratos, todos los servicios necesarios para su correcto funcionamiento: asistencia técnica, mantenimiento, seguros, etc.

Estos servicios complementarios, tal y como se especifica en el contrato, suponen un total de 500 euros al año.

No existe opción de compra y la sociedad ha estimado una vida económica del bien de tres años. El tipo de interés implícito en el contrato es del 6% anual.

Las características de la maquinaria son tan específicas que su utilidad queda restringida al proceso productivo de la sociedad.

SE PIDE:

Contabilice las operaciones correspondientes a 2008.

10. APLICACIÓN DEL RESULTADO

El balance de comprobación (antes de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades) de la sociedad muestra, entre otros, los siguientes saldos a fin del ejercicio 2008:

(100) Capital suscrito	2.000.000
(112) Reserva legal	156.000
(1141) Reservas estatutarias	100.000
(113) Reservas voluntarias	500.000
(121) Resultados negativos de ejercicios anteriores	50.000
(129) Resultado del ejercicio	400.000
(473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	28.000

Los compromisos de la sociedad relativos a la aplicación del resultado, al margen de las consideraciones legales, son los siguientes:

- Partes de fundador: 10% del beneficio neto, deducida la reserva legal.
- Administradores: 5% del beneficio neto, deducidas las reservas legal y estatutaria, así como un dividendo mínimo del 5%.
- Personal de la empresa: 4% del beneficio neto.
- Reserva estatutaria: 6% del beneficio neto.
- Accionistas: dividendo del 6%.
- Reservas voluntarias: el máximo posible, una vez cumplidos todos los compromisos legales y estatutarios de la sociedad relativos a la aplicación del resultado del ejercicio.

SE PIDE:

Determine el beneficio neto, la aplicación del resultado y el Impuesto sobre Sociedades (sabiendo que no existen diferencias temporarias de ningún tipo), y realice los asientos necesarios teniendo en cuenta que todos los compromisos están pendientes de pago. Tipo impositivo: 30%.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1

1. EMISIÓN DE EMPRÉSTITO. INTERESES EXPLÍCITOS E IMPLÍCITOS

Normativa aplicada

PGC 2007 - NRV 9.^a, apartado 3.1.

Comentarios y cálculos justificativos

Para este pasivo financiero, al aplicarse en la valoración posterior (al reconocimiento inicial) el coste amortizado, tendremos que calcular en primer lugar el tipo de interés efectivo ¹ de la operación, ya que al haber descuento de emisión, gastos iniciales y prima de amortización, dicho interés diferirá del interés nominal. El interés para el pago del cupón semestral es: 10% nominal anual / 2 = 5%.

Mediante una hoja de cálculo Excel (menú insertar; función; financieras; TIR), tendremos:

Semestre	Concepto	Importe	Cálculos justificativos
–	Financiación inicial recibida	284.600	$(3.000 \times 100 \times 0,95 - 400)$
1	Pago cupón semestral	–15.000	$(3.000 \times 100 \times 0,05)$
2	Pago cupón semestral	–15.000	
....			
8	Pago cupón semestral	–15.000	
9	Pago cupón semestral	–15.000	
10	Pago cupón + amortización	–345.000	$(3.000 \times 100 \times 0,5 + 3.000 \times 110)$
	Interes efectivo semestral	6,455186	

Una vez calculado el tipo de interés efectivo, el pasivo financiero se irá valorando, tal y como se ha comentado, según su coste amortizado ².

La carga financiera implícita total a devengar es:

Valor de reembolso – efectivo recibido en la emisión = $330.000 - 284.600 = 45.400$.

¹ La utilización del tipo de interés efectivo en operaciones financieras no supone nada nuevo, pues ya estaba contemplado en la anterior normativa. Lo que sí es realmente novedoso es la obligatoriedad de su uso.

² Uno de los aspectos más criticados del nuevo Plan General Contable de 2007 es el de la incorporación a lo largo del texto legal de diversos términos anglosajones mediante una traducción literal. El ejemplo paradigmático es el de «coste amortizado». Se podría afirmar que, por separado, ambas palabras tienen un significado concreto, pero juntas carecen de él. En el caso de los pasivos financieros, como en el ejemplo que nos ocupa, el coste amortizado se corresponde simplemente con la financiación efectivamente utilizada, calculada mediante el tipo de interés efectivo.

Este importe se añade a los cupones semestrales para conformar la carga financiera total e incrementa el tipo de coste nominal de la operación. Será imputado a resultados a lo largo de los 5 años de duración del empréstito.

Para ello, presentaremos los cálculos en el cuadro siguiente:

Semestre	Financiación efectiva utilizada (1)	TIR (2)	Carga financiera			Coste amortizado (6) = (1) + (5)
			Total (3) = (1) × (2)	Explícita (4)	Implícita (5) = (3) – (4)	
1	284.600	6,455186	18.371	15.000	3.371	287.971
2	287.971	6,455186	18.589	15.000	3.589	291.561
3	291.561	6,455186	18.821	15.000	3.821	295.381
4	295.381	6,455186	19.067	15.000	4.067	299.449
5	299.449	6,455186	19.330	15.000	4.330	303.779
6	303.779	6,455186	19.609	15.000	4.609	308.388
7	308.388	6,455186	19.907	15.000	4.907	313.295
8	313.295	6,455186	20.224	15.000	5.224	318.519
9	318.519	6,455186	20.561	15.000	5.561	324.080
10	324.080	6,455186	20.920	345.000	5.920	330.000
					45.400	

En el cuadro se aprecia cómo el coste amortizado (6) aumenta a lo largo de los 5 años desde el importe de la financiación inicial recibida (284.600) hasta el valor de reembolso al vencimiento (330.000). La diferencia, 45.400, se devenga de forma progresiva (creciente) en función de la financiación efectivamente utilizada (1), la cual, al haber carga financiera devengada y no pagada (la carga implícita), hace que cada cuota implícita (5) sea mayor que la anterior³.

Contabilización

Por la emisión, suscripción y desembolso de los 3.000 títulos el 31 de marzo de 2008, descontados los gastos de la emisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57---	Tesorería (3.000 × 100 × 0,95 – 400)	284.600	
1770	Obligaciones y bonos a largo plazo		284.600

Obsérvese cómo el pasivo figura por el importe de la financiación efectiva recibida inicialmente, no por su valor de reembolso. Este enfoque es consistente con la filosofía de las Normas Internacionales de Contabilidad, y es un enfoque puramente financiero, no patrimonial.

³ Las cuotas, como fácilmente se comprueba, forman en este caso una progresión geométrica de razón igual al interés efectivo ($q = 1,0645$).

Por el pago del primer cupón semestral el 30 de septiembre de 2008:

Código	Cuenta	Debe	Haber
66130	Intereses de obligaciones y bonos ($3.000 \times 100 \times 5\%$)	15.000	
57---	Tesorería		15.000

Y por los intereses implícitos, según el cuadro anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
66131	Intereses implícitos de obligaciones y bonos	3.371	
1770	Obligaciones y bonos a largo plazo		3.371

Los intereses implícitos, al no pagarse, aumentan la financiación efectivamente utilizada y se han recogido en cuenta de gastos con código y denominación diferentes de la que recoge los explícitos, lo cual facilitará la elaboración posterior del estado de flujos de efectivo, pues estos intereses deben ajustarse ya que no suponen movimiento de tesorería.

Ajustes al cierre del ejercicio 2008

Por los intereses explícitos acumulados desde la fecha de pago del último cupón (30 de septiembre):

Código	Cuenta	Debe	Haber
66130	Intereses de obligaciones y bonos ($3.000 \times 100 \times 5\% \times 1/2$)	7.500	
5060	Intereses a corto plazo de empréstitos		7.500

Y por los intereses implícitos, de acuerdo con el cuadro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
66131	Intereses implícitos de obligaciones y bonos (1/2 de 3.589)	1.795	
1770	Obligaciones y bonos a largo plazo		1.795

Nota: Dentro de cada trimestre, tanto los intereses explícitos como los implícitos, se han devengado linealmente, pues es lo más sencillo y las diferencias no son significativas con respecto a devengos utilizando factores de interés compuesto (criterio exponencial).

2. CESIÓN TEMPORAL DE ACTIVOS FINANCIEROS

Normativa aplicada

PGC 2007 - NRV 9.^a, apartado 2.1.

Cálculos justificativos

El fondo de la operación no es diferente de una imposición a plazo fijo con reembolso al vencimiento junto con los intereses acumulados. Clasificaremos la inversión en la categoría de *Préstamos y partidas a cobrar (créditos por operaciones no comerciales)*, con valoración posterior según su coste amortizado.

Para el cálculo de los ingresos que se obtienen en los tres meses, tendremos:

Precio de adquisición	50.000
Precio de recompra	54.886
Ingreso obtenido	4.886

Devengaremos este ingreso de forma proporcional (criterio lineal) ya que, al ser su vencimiento a corto plazo, la diferencia con el criterio exponencial es reducida y los cálculos son más sencillos:

Ejercicio 2008 (2 meses: 2/3)	3.257
Ejercicio 2009 (1 mes: 1/3)	1.629
	4.886

Contabilización

Por la adquisición de la inversión el 1 de noviembre de 2008:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5414	Valores de deuda pública a corto plazo	50.000	
57---	Tesorería		50.000

Por el rendimiento ganado hasta la fecha de cierre del ejercicio 2008 (al ser un rendimiento implícito, se ha reflejado en la propia cuenta de la inversión, pues se utiliza para ella el coste amortizado):

Código	Cuenta	Debe	Haber
5414	Valores de deuda pública a corto plazo	3.257	
7614	Ingresos de valores de deuda pública a corto plazo		3.257

Por los intereses ganados en el mes de enero:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5414	Valores de deuda pública a corto plazo	1.629	
7614	Ingresos de valores de deuda pública a corto plazo		1.629

Y por el reembolso al vencimiento (31 de enero de 2009):

Código	Cuenta	Debe	Haber
57---	Tesorería	54.886	
5414	Valores de deuda pública a corto plazo		54.886

3. APORTACIONES NO DINERARIAS

Normativa aplicada

PGC 2007 - NRV 9.^a, apartado 2.6.

Comentarios y cálculos justificativos

La empresa aporta una serie de elementos patrimoniales a cambio de una inversión financiera en instrumentos de patrimonio (acciones ordinarias) de la sociedad que los recibe. Al no tratarse de empresa del grupo o asociada, consideraremos la inversión en la categoría residual de *Activos financieros disponibles para la venta*.

El valor neto contable de los elementos aportados es el siguiente:

Terrenos y bienes naturales	240.000
Construcciones (neto)	160.000
Hipoteca sobre el inmueble	(500.000)
Aportación neta según libros	(100.000)

Se puede observar cómo la aportación neta es negativa (según valoración contable), al ser superior el importe del pasivo aportado que el de los activos.

Los valores disponibles que podrían considerarse de cara a la valoración de la inversión son los siguientes:

Posible valoración atribuible a la inversión	Importe
Valor en libros de los elementos patrimoniales aportados	(100.000)
Valor atribuido en la escritura de ampliación de capital	200.000
Valor de emisión de las acciones recibidas	200.000
Valor de mercado de las acciones recibidas	250.000

De acuerdo con la NRV 9.^a, apartado 2.6, valoraremos inicialmente la inversión financiera según el valor razonable de la contraprestación entregada. En este caso, podemos utilizar el valor

atribuido a los elementos aportados en la escritura de ampliación de capital, al ser una valoración legalmente aceptada y verificable. No obstante, al disponer del valor razonable de las acciones emitidas, este puede ser aceptado ya que el mercado en el que cotizan es activo y fiable, tal y como se exige en la primera parte del Plan (Marco Conceptual).

Si ninguna de las anteriores valoraciones fuera fiable, se utilizaría el valor contable de lo entregado, aunque en este caso, al ser negativo, habría que dar de alta la inversión por un importe simbólico de 1 euro ⁴.

Contabilización

Entonces, y de acuerdo con lo anterior, tendremos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2500	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	250.000	
2811	Amortización acumulada de construcciones	200.000	
1710	Deudas a largo plazo	500.000	
2110	Construcciones		360.000
2100	Terrenos y bienes naturales		240.000
7710	Beneficios procedentes del inmovilizado material		350.000

4. CAMBIO EN CRITERIOS CONTABLES

Normativa aplicada

PGC 2007 - NRV 22.^a.

Cálculos justificativos y contabilización

El enunciado presenta un caso de cambio en el criterio contable de valoración de inventarios (de FIFO a PMP) y un error en el cálculo de la amortización de una maquinaria. Tal y como se establece en la NRV 22.^a, procede recoger en ambos casos el efecto de los ajustes de forma retroactiva ⁵.

⁴ Véase el BOICAC 16, consulta 4, sobre aportaciones de este tipo en las que el pasivo aportado excede del activo.

⁵ En el desarrollo de contabilidades según el Plan General de Contabilidad de 1973 no era raro ver ajustes contra reservas. Posteriormente, en el Plan de 1990, se habilitaron cuentas de gastos e ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias para recoger el efecto de ajustes de ejercicios anteriores, por lo cual no se utilizaban cuentas de reservas para estos ajustes. Ahora, con el nuevo Plan de 2007, vuelven los ajustes contra reservas. Todos estos cambios manifiestan que la contabilidad no es más que una forma de pensar que, como todo, es opinable y cambia con el tiempo. Lo que en un momento puede llegar a considerarse axiomático y ser defendido, con vehemencia incluso, puede caer en desuso y en el olvido años después. Un vistazo rápido a la evolución en el tratamiento contable del fondo de comercio refuerza los comentarios anteriores.

Por el efecto del cambio de criterio contable en la valoración de inventarios en la existencia inicial del ejercicio 2009:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1130	Reservas voluntarias	10.000	
3 ----	Existencias (160.000 – 150.000)		10.000

Al cierre del ejercicio 2009, se regularizarán los inventarios de la forma habitual, de acuerdo con la valoración que proporciona el nuevo criterio adoptado por la empresa (PMP).

Por la existencia inicial (con el valor ajustado de acuerdo con el asiento anterior):

Código	Cuenta	Debe	Haber
61/71	Variación de existencias	150.000	
3 ----	Existencias		150.000

Y por la existencia final:

Código	Cuenta	Debe	Haber
3 ----	Existencias	200.000	
61/71	Variación de existencias		200.000

En cuanto a la maquinaria, al haberse amortizado hasta el cierre de 2004 durante $10 - 4 = 6$ años, su valor inicial fue:

Coste histórico – amortización acumulada de 4 años al 10% = 28.200.

$C - 0,4 C = 28.200$; y de aquí, $C = 47.000$.

Amortización acumulada: 60% de 47.000 = 18.800.

En este caso, al tratarse de un error, procede ajustar los resultados (reservas) de ejercicios anteriores, desde el ejercicio más antiguo para el que se posea información. El mismo criterio, por tanto, que en el caso anterior.

Ampliaremos el análisis un poco más en este caso, ya que abarca más ejercicios. Además, puesto que en la segunda parte del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto (ECPN) deben figurar, caso de haberlos, los ajustes por errores del año anterior en un epígrafe (C. II.) y los de dos años atrás y anteriores en otro (A. II.), en la siguiente tabla se ha dispuesto la información de forma que facilite la elaboración del citado estado financiero:

Ajustes contra Reservas por corrección de errores			
Ejercicio	Amortización contabilizada	Amortización correcta	Ajuste
2005	4.700	9.400	4.700
2006	4.700	9.400	4.700
2007	4.700	9.400	4.700
Ajuste clasificable en el epígrafe A. II. (ejercicio 2007 y anteriores): 14.100			
2008	4.700	9.400	4.700
Ajuste clasificable en el epígrafe C. II. (ejercicio 2008): 4.700			

Por la amortización correcta al cierre de 2009:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6813	Amortización maquinaria (20% de 47.000)	9.400	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		9.400

Por la corrección de la amortización del ejercicio anterior (2008):

Código	Cuenta	Debe	Haber
1130	Reservas voluntarias	4.700	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		4.700

Y por el ajuste de 2007 y anteriores, conjuntamente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1130	Reservas voluntarias	14.100	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		14.100

Aunque los dos asientos anteriores se podían haber realizado en uno solo, para la elaboración del ECPN es mejor que en la cuenta de reservas voluntarias aparezcan dos apuntes, cada uno con su importe correspondiente y su explicación.

5. GASTOS DE PERSONAL

Normativa aplicada

PGC 2007 - partes cuarta y quinta.

Cálculos justificativos

Vamos a calcular en primer lugar el importe de las cuotas de seguros sociales, ya que dicho importe suele repartirse entre las doce pagas ordinarias.

Cuota del trabajador: $(12 \times 3.000 + 2 \times 2.100) \times 0,06 / 12 = 201$ euros al mes.

Cuota de empresa: $(12 \times 3.000 + 2 \times 2.100) \times 0,30 / 12 = 1.005$ euros al mes.

Contabilización

Contabilización de la nómina del personal en el mes de marzo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6400	Sueldos y salarios (sueldo íntegro)	3.000	
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones IRPF (20% de 3.000)		600
4760	Organismos de la Seguridad Social, acreedores (cuota trabajador)		201
57---	Tesorería (líquido abonado)		2.199

Por la cuota de empresa de seguros sociales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6420	Seguridad Social a cargo de la empresa	1.005	
4760	Organismos de la Seguridad Social, acreedores		1.005

Y por el devengo de la parte proporcional de la primera paga extraordinaria:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6400	Sueldos y salarios (2.100 / 6)	350	
4660	Periodificación de paga extraordinaria (junio)		350

La cuenta *Periodificación de paga extraordinaria* recoge cada mes 1/6 de la correspondiente paga extraordinaria (2.100), tal y como establece el enunciado. Dicha cuenta será debitada en el mes de junio (o antes, si el empleado termina su relación laboral con la empresa) por el importe total acumulado en el semestre.

Las vacaciones no requieren periodificación. Se contabiliza la nómina del mes de vacaciones de la misma forma que el resto de meses. En el caso de que concluya la relación laboral del empleado con la empresa, tendrá derecho a los días que le correspondan de vacaciones o a su abono, en cuyo caso será incluido en la liquidación el finiquito correspondiente.

6. INVERSIONES FINANCIERAS EN RENTA FIJA

Normativa aplicada

PGC 2007 - NRV 9.^a, apartado 2.2.

Cálculos justificativos y contabilización

Se trata de una inversión en activos financieros (instrumentos de deuda) clasificados como *inversión mantenida hasta el vencimiento*. Al aplicarse en la valoración posterior (al reconocimiento inicial) el coste amortizado, tendremos que calcular en primer lugar el tipo de interés efectivo de la operación, ya que al haberse adquirido los títulos por encima del valor par, diferirá del interés nominal.

Fecha	Conceptos	Importes	Cálculos justificativos
31/10/2008	Desembolso inicial	-33.100	$(34.100 - 1.000)$
01/07/2009	Cobro cupón anual	3.000	$(600 \times 50 \times 0,10)$
01/07/2010	Cobro cupón anual	3.000	
01/07/2011	Cobro cupón anual + amortización	33.000	$(600 \times 50 + 600 \times 50 \times 0,10)$
	Interés efectivo anual	7,00%	

El tipo de interés efectivo, al no tener todos los períodos la misma duración, se ha calculado en este caso planteando la ecuación de equivalencia financiera en el origen de la operación:

$$33.100 = 3.000 (1 + i_e)^{-8/12} + 3.000 (1 + i_e)^{-20/12} + 33.000 (1 + i_e)^{-32/12}$$

Y de aquí se obtiene que $i_e = 7\%$.

Con este dato, presentaremos el cuadro con la evolución del coste amortizado:

Período	Inversión (1)	TIR (2)	Ingreso por intereses			Coste amortizado (6) = (1) - (5)
			Efectivo (3) = (1) × (2)	Cupones (4)	Amortización prima pagada (5) = (3) - (4)	
31/10/2008 - 1/7/2009	33.100	7,00	1.527	3.000	-1.473	31.627
2/7/2009 - 1/7/2010	31.627	7,00	2.214	3.000	-786	30.841
2/7/2010 - 1/7/2011	30.841	7,00	2.159	3.000	-841	30.000
					-3.100	

Es importante observar que el rendimiento implícito (5) es aquí negativo, lo cual supone un interés efectivo (3) inferior al nominal (4). Ello es así porque el precio de adquisición de las obligaciones ha sido superior al nominal y sin embargo la amortización es por el nominal. La razón de ser de esto se debe a que en el mercado los títulos cotizan de forma tal que su rentabilidad efectiva o real (frente a la puramente nominal) se sitúa en torno a la de otros títulos de similares características. Puesto que el mercado considera que el tipo de interés nominal es elevado, se compensa con una cotización sobre la par y una amortización por el valor nominal o par. Esta prima o sobreprecio en la adquisición (que también puede darse en la emisión de los títulos) se amortiza (5) durante la duración de la inversión contra los ingresos cobrados, tal y como se pone de manifiesto en los asientos siguientes. En el cuadro anterior se puede observar cómo el coste amortizado desciende (6) hasta llegar al valor de reembolso, 30.000.

Por la adquisición de las 600 obligaciones el 31 de octubre de 2008, separando los intereses acumulados desde la última fecha de pago (1 de julio):

Código	Cuenta	Debe	Haber
2510	Valores representativos de deuda a largo plazo	33.100	
5460	Intereses a corto plazo de valores de deuda ($600 \times 50 \times 10\% \times 4/12$)	1.000	
57---	Tesorería		34.100

Ajustes al cierre del ejercicio 2008

Por la fracción del cupón anual ganada desde la fecha de adquisición (31 de octubre de 2008):

Código	Cuenta	Debe	Haber
5460	Intereses a corto plazo de valores de deuda ($600 \times 50 \times 10\% \times 2/12$)	500	
7610	Ingresos financieros de títulos de renta fija		500

Y por el ajuste de la carga implícita negativa (amortización del sobreprecio):

Código	Cuenta	Debe	Haber
7610	Ingresos financieros de títulos de renta fija	368	
2510	Valores representativos de deuda a largo plazo		368

El importe se ha calculado de forma lineal (2 meses de los 8 que abarca el primer intervalo), a partir del cuadro, como sigue: $2 / 8$ de $1.473 = 368$.

Obsérvese que la carga financiera implícita negativa supone unos *menores* ingresos financieros, *no* un gasto financiero.

Y por el cálculo del posible deterioro al cierre, utilizaremos la cotización de los títulos, al ser esta fiable:

Cotización al cierre: 110%.

Valor de mercado de los títulos según la cotización anterior ($600 \times 50 \times 110\%$) 33.000

Valor en libros de los títulos:

Coste de adquisición	34.000	
+ Intereses acumulados	500	
– Rendimiento implícito negativo	(368)	34.132
Deterioro de valor		(1.132)

Para el cálculo del deterioro, se debe incluir en el valor contable de los títulos (cuenta 2510) el importe de los intereses acumulados y no vencidos (cuenta 5460) y la inclusión del rendimiento negativo, ya que la cotización de los títulos en el mercado incluye dicho importe. De no hacerlo así, la comparación no sería correcta.

Código	Cuenta	Debe	Haber
6960	Pérdidas por deterioro de valor de valores de deuda a largo plazo	1.132	
2970	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo		1.132

7. CONFIRMING

Normativa aplicada

Consulta ICAC - BOICAC 38, consulta 10.

Contabilización

Se trata de una serie de operaciones de *confirming*, contempladas desde la vertiente del deudor o cliente, el cual tiene una serie de deudas con varios proveedores y llega a diferentes acuerdos con una entidad financiera para el pago de las mismas. Puesto que este tipo de operación no viene regulado expresamente en el nuevo Plan General Contable, nos remitimos a la consulta arriba mencionada.

Por el pago de la deuda con el proveedor «A» mediante transferencia a la entidad financiera al vencimiento, con los gastos correspondientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4000	Proveedores	60.000	
6260	Servicios bancarios y similares	300	
57---	Tesorería		60.300

Respecto del proveedor «B», hay que reflejar el acuerdo con la entidad financiera; acuerdo que supone un traspaso de la titularidad de la deuda (el derecho de cobro ha sido cedido por el proveedor a dicha entidad y de esta circunstancia tiene constancia la empresa y ha dado su consentimiento). Como contrapartida, la entidad financiera, previsiblemente, anticipa el pago al proveedor (practicando el correspondiente descuento) con lo cual, de esta forma, no tiene que esperar al vencimiento para cobrar, y traslada parte de este beneficio financiero a la empresa. Se ha supuesto que la retribución a la empresa se realiza disminuyendo el nominal de la deuda.

Código	Cuenta	Debe	Haber
4000	Proveedores	90.000	
5207	Deudas a corto plazo por operaciones de confirming		89.400
7560	Otros ingresos de gestión		600

Al comprar la entidad financiera el derecho de cobro al proveedor, el deudor queda liberado de su compromiso con el proveedor, pasando este a la entidad financiera.

En cuanto al proveedor «C», el aplazamiento de la deuda por parte de la entidad financiera supone para la empresa el poder disponer de una financiación adicional (a la previamente concedida por el proveedor). La deuda, negociada ahora con la entidad financiera, pasa a ser exigible por esta, por lo cual procede su reclasificación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4000	Proveedores	70.000	
5207	Deudas a corto plazo por operaciones de confirming		70.000

Y por el pago al vencimiento, incluidos los gastos ⁶:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5207	Deudas a corto plazo por operaciones de confirming	70.000	
6690	Otros gastos financieros (3% de 70.000)	2.100	
57---	Tesorería		72.100

En cuanto al proveedor «D», la empresa anticipa el importe correspondiente a la entidad financiera (no al proveedor, pues en ese caso bastaría cargar la cuenta en la que se recoge la deuda con él con abono a la cuenta de tesorería y a la que recoja el descuento por pronto pago).

La entidad financiera debe liquidar, cuando proceda, la deuda con el proveedor. No obstante, puesto que la sociedad sigue manteniendo la responsabilidad frente al proveedor, únicamente debe figurar en cuentas un derecho frente a la entidad financiera, por el importe entregado anticipadamente.

En cuanto al descuento concedido, es más prudente devengarlo al vencimiento de la operación, una vez liberada la sociedad de la deuda.

Por el pago adelantado a la entidad financiera (no liberatorio frente al proveedor):

Código	Cuenta	Debe	Haber
5421	Créditos a corto plazo con entidades de crédito (confirming)	79.200	
57---	Tesorería (80.000 – 1% de 80.000)		79.200

⁶ Estos gastos deberían devengarse a lo largo de los tres meses que dura el aplazamiento. No obstante, si la deuda vence en el propio ejercicio, tal y como se está suponiendo aquí, no es necesario hacerlo así (salvo que se presenten estados financieros intermedios), bastando con hacerlo al vencimiento.

Y al vencimiento, suponiendo el buen fin de la operación y devengando ahora la comisión ganada:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4000	Proveedores	80.000	
5421	Créditos a corto plazo con entidades de crédito (confirming)		79.200
7560	Otros ingresos de gestión		800

8. CESIÓN DE INGRESOS FUTUROS

Normativa aplicada

Orden Ministerial de 27 de junio de 2000, de Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad de 1990 a las Sociedades Anónimas Deportivas ⁷.

Consulta ICAC - BOICAC 38, consulta 5.

PGC 2007 - NRV 13.^a.

Cálculos justificativos

La operación consiste en un intercambio no simultáneo de un capital a cambio de la cesión de una renta temporal y constante de ingresos futuros. Aunque existen varias alternativas para su contabilización, hay que tener presente que en este tipo de operaciones en las cuales se actualizan capitales, surge siempre un componente de carácter financiero, gasto o ingreso financiero, dependiendo de la posición deudora o acreedora, respectivamente, y dicho componente debe ser reflejado en la contabilización.

El valor actualizado de estos ingresos futuros, de acuerdo con el tipo de valoración acordado, es:

$$50.000 \times \frac{1 - 1,10^{-5}}{0,1} = 189.539,34$$

Teniendo en cuenta este tipo de valoración (10%), el componente de gasto financiero se devengará en función de él. De acuerdo con ello, los cálculos para los cinco años de duración del contrato de cesión son los que se muestran en el siguiente cuadro:

⁷ Debe tenerse en cuenta que las adaptaciones sectoriales y otras disposiciones en materia contable, en cuanto no se opongan a lo dispuesto en el nuevo PGC, seguirán estando en vigor. (RD 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el PGC, disp. trans. 5.^a, párrafo primero).

Año	Financiación utilizada (1)	Gasto financiero (2) = (1) × 10%	Ingresos cedidos (3)	Ingresos devengados (4) = (3) – (2)	Saldo (5) = (1) – (4)
2008	189.539,34	18.953,93	50.000,00	31.046,07	158.493,27
2009	158.493,27	15.849,33	50.000,00	34.150,67	124.342,60
2010	124.342,60	12.434,26	50.000,00	37.565,74	86.776,86
2011	86.776,86	8.677,69	50.000,00	41.322,31	45.454,55
2012	45.454,55	4.545,45	50.000,00	45.454,55	0,00

Según las cifras del cuadro anterior, los ingresos cedidos en el primer año (2008) ascienden a 50.000 y el gasto financiero a 18.953,93. La diferencia entre ambas cifras es la parte de ingreso recibida anticipadamente y que hay que devengar, con cargo a la cuenta donde figura, según se verá más adelante, en los asientos.

En cuanto al segundo año (2009), hay que reflejar los ingresos hasta la fecha de rescisión de la concesión (1 de febrero), lo cual supone: $1/12$ de 34.150,67 = 2.845,89, por un lado, y la parte proporcional de los gastos financieros, $15.849,33 / 12 = 1.320,78$, por otro.

En cuanto al saldo pendiente en la fecha de la rescisión, será: $189.539,34 - 31.046,07 - 2.845,89 = 155.647,38$.

Contabilización

Por la cesión el 2 de enero de 2008 de los ingresos futuros a cambio del precio pactado recibido ⁸:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57---	Tesorería	189.540	
1380	Ingresos diferidos por cesión de ingresos futuros de publicidad		189.540

Y por el efecto impositivo asociado a los anteriores ingresos, supuesto un tipo del 30%:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1380	Ingresos diferidos por cesión de ingresos futuros de publicidad	56.862	
4790	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		56.862

⁸ No se van a utilizar aquí cuentas de los grupos 8 y 9 por varias razones. En primer lugar, su uso no es obligatorio en **ningún caso** (en el Plan para PYMES ni se contemplan). En segundo lugar, si las transacciones para las que está previsto utilizarlas no son frecuentes ni complejas, lo único que hacen es complicar innecesariamente los asientos sin aportar nada que no pueda obtenerse sin ellas.

Por el rendimiento ganado hasta la fecha de cierre del ejercicio 2008, teniendo en cuenta también el gasto financiero:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1380	Ingresos diferidos por cesión de ingresos futuros de publicidad	31.046	
6690	Otros gastos financieros	18.954	
7080	Ingresos de publicidad estática		50.000

Y por la transferencia del efecto impositivo asociado a los anteriores ingresos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4790	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (30% de 31.046)	9.314	
1380	Ingresos diferidos por cesión de ingresos futuros de publicidad		9.314

Y por los ingresos generados hasta la fecha de la rescisión de la concesión (1 de febrero de 2009), registrando al mismo tiempo la parte proporcional de intereses devengados en el mes de enero:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1380	Ingresos diferidos por cesión de ingresos futuros de publicidad	2.846	
6690	Otros gastos financieros	1.321	
7080	Ingresos de publicidad estática		4.167

Ajuste del efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4790	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (30% de 2.846)	854	
1380	Ingresos diferidos por cesión de ingresos futuros de publicidad		854

Y por la rescisión del contrato junto con el pago indemnizatorio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1380	Ingresos diferidos por cesión de ingresos futuros de publicidad	155.648	
6780	Gastos excepcionales (por la indemnización)	200.000	
5210	Deudas a corto plazo		355.648

Y por el ajuste en el efecto impositivo, por el saldo pendiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4790	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (30% de 155.648)	46.694	
1380	Ingresos diferidos por cesión de ingresos futuros		46.694

Puede comprobarse cómo en este momento las cuentas 4790 y 1380 quedan saldadas.

9. RENTING

Normativa aplicada

PGC 2007 - NRV 8.^a.

Comentarios

El PGC establece en su Marco Conceptual que en el registro de las operaciones debe prevalecer el fondo económico sobre la forma, con el objeto de presentar una imagen fiel de la empresa en sus estados financieros.

En este sentido establece que, aun cuando no esté contemplada en el contrato la opción de compra, si se dan algunas circunstancias, puede asimilarse la operación a un arrendamiento financiero con opción de compra y, en consecuencia, ser contabilizada como tal.

Las circunstancias o presunciones que se señalan son, entre otras, las siguientes:

- El período de alquiler coincide con la vida económica del bien arrendado.
- Cuando las especiales características del bien o bienes objeto del arrendamiento hacen que su utilidad quede restringida al arrendatario.

Por lo tanto, al indicar explícitamente el enunciado que se dan las dos circunstancias anteriores, la contabilización debe ser similar a la de un arrendamiento financiero.

El valor por el que debe ser reconocida la maquinaria en *renting* es el menor entre:

- Su valor razonable.
- El valor actual de los pagos mínimos.

El valor razonable asciende a 75.000. En cuanto al valor actual de los pagos mínimos, es el de una renta constante, pagadera por anticipado, de tres términos anuales, al 6% anual:

$$VA = (27.000 - 500) \times \frac{1 - 1,06^{-3}}{0,06} \times 1,06 = 75.085$$

En las cuotas se ha descontado el coste de los servicios adicionales, ya que no se consideran incluidos en los pagos mínimos.

Vemos que, en este caso, ambas valoraciones coinciden. No obstante, aunque es superior, utilizaremos el valor actual, a fin de poder utilizar las cifras del cuadro. Si el valor razonable fuera sustancialmente inferior, habría que utilizarlo y volver a calcular otro tipo de interés efectivo para devengar la carga financiera.

El cuadro financiero de la operación es:

Principio del año	Cuota	Servicios	Intereses	Capital	Pendiente
1	27.000	500	0	26.500	48.585
2	27.000	500	2.915	23.585	25.000
3	27.000	500	1.500	25.000	0

Contabilización

Se presentan las contabilizaciones correspondientes al primer año (ejercicio 2008).

A la firma del contrato de *renting*, de acuerdo con el cuadro anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2171	Maquinaria en renting	75.085	
62---	Servicios exteriores	500	
57---	Tesorería		27.000
5241	Acreedores a corto plazo por renting		23.585
1741	Acreedores a largo plazo por renting		25.000

Ajustes al cierre de ejercicio 2008

Por la amortización de la maquinaria según la vida útil estimada y con un criterio lineal:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6813	Amortización del inmovilizado material (75.085 / 3 años)	25.028	
2813	Amortización acumulada de maquinaria en renting		25.028

Por el devengo de los gastos financieros:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6625	Intereses por cuotas de renting	2.915	
5241	Acreedores a corto plazo por renting		2.915

Y por el traspaso a fin de año de la cuota que vence en el año siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1741	Acreedores a largo plazo por renting	26.500	
5241	Acreedores a corto plazo por renting		26.500

10. APLICACIÓN DEL RESULTADO

Normativa aplicada

PGC 2007 - partes cuarta y quinta.

TRLSA 1989, artículos 11, 130, 213 y 214.

Consulta ICAC - BOICAC 21, consulta 1.

Comentarios y cálculos justificativos

Al haber reservas disponibles en importe superior a los resultados negativos de ejercicios anteriores, pueden repartirse dividendos (art. 213 TRLSA), pues el patrimonio neto es superior al capital social.

Se van a considerar todas las asignaciones de resultados distintas de reservas y dividendos como gasto del ejercicio ⁹.

En cuanto a los cálculos, tanto la participación de los fundadores como la de los administradores y la del personal dependen del beneficio neto, el cual, a su vez, depende de los impuestos y estos de la participación de los administradores y del personal (al tener ambos conceptos el carácter de fiscalmente deducibles), por lo que habrá que plantear algunas ecuaciones lineales.

Llamando:

BN: beneficio neto.

IB: impuesto sobre el beneficio.

RL: reserva legal.

RE: reserva estatutaria.

A: participación de administradores ¹⁰.

⁹ La participación de los administradores, así como la del personal y la de los fundadores, son consideradas desde hace algunos años por algunos autores como gastos contables (con las importantes peculiaridades de que, a diferencia de otros gastos, debe cerrarse el ejercicio con beneficio y, además, estar sujetos a la aprobación de la Junta General), los cuales, una vez detraídos del saldo de Pérdidas y Ganancias, dejan un excedente neto final atribuible únicamente a los accionistas o propietarios (dividendos + reservas). Un análisis detallado de este enfoque puede verse, por ejemplo, en el estudio monográfico del profesor don José Luis CEA GARCÍA, *Perspectiva contable de la propuesta de aplicación del resultado*, publicado por el Centro de Estudios Financieros (1992).

¹⁰ En la base de cálculo de la participación de los administradores se han **descontado** las dotaciones a la reserva legal y a la estatutaria así como el dividendo mínimo del 5%. Se ha optado por esta interpretación a tenor de lo dispuesto en el enunciado. Esta redacción no coincide con la del artículo 130 del TRLSA (1989), donde se establece textualmente que

P: participación del personal.

F: participación de fundadores.

Las ecuaciones son las siguientes ¹¹:

$$BN = 400.000 - IB - A - P - F$$

$$IB = 0,30 (400.000 - A - P) \text{ (ya que A y P se consideran fiscalmente deducibles, no así F).}$$

$$A = 0,05 (BN - 0,10 BN - 0,06 BN - 0,05 \times 2.000.000) = 0,042 BN - 5.000$$

$$P = 0,04 BN$$

$$F = 0,10 (BN - 0,10 BN) = 0,09 BN$$

Sustituyendo las expresiones anteriores para A, P y F en la primera ecuación, desarrollando y simplificando tendremos que:

$$BN = 283.500 - 0,1474 BN$$

Y resolviendo (redondeando), se obtiene:

$$BN = 247.080$$

$$RL = 0,10 \times 247.080 = 24.708 \text{ (no se sobrepasa el 20\% establecido en el art. 214 TRLSA)}$$

$$RE = 0,06 \times 247.080 = 14.825$$

$$P = 0,04 \times 247.080 = 9.883$$

$$A = 0,042 \times 247.080 - 5.000 = 5.378$$

$$F = 0,09 \times 247.080 = 22.237$$

$$IB = 0,30 (400.000 - 9.883 - 5.378) = 115.422$$

«la retribución de los administradores deberá ser fijada en los estatutos. Cuando consista en una participación en las ganancias, solo podrá ser detraída de los beneficios líquidos y **después de estar cubiertas** las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del 4%, o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido».

Sin embargo, puede observarse que la resolución propuesta sí cumple con lo dispuesto en el citado artículo, ya que se **cubren** las dotaciones y dividendos exigidos en él. La resolución parte del hecho de que cubrir no significa deducir. El argumento se refuerza si se tiene en cuenta que el TRLSA, en su artículo 11, al hablar de la participación de promotores y fundadores, sí habla de deducir la dotación a la reserva legal y la interpretación (tanto desde un enfoque mercantilista como contable) más frecuente es descontarla de la base de cálculo.

¹¹ Esta complejidad en los cálculos pone en tela de juicio la razonabilidad de este planteamiento para la distribución del resultado, con independencia de que se encuentre fundamentado en sólidas argumentaciones teóricas y resultados fiables matemáticamente.

Contabilización

Por la contabilización del impuesto corriente devengado en el ejercicio, compensando las retenciones y pagos a cuenta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	115.422	
4752	Hacienda Pública, acreedora por Impuesto sobre Sociedades		87.422
4730	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		28.000

Y por la contabilización de los demás conceptos de gasto, de acuerdo con el enfoque adoptado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6461	Participación en beneficios de administradores	5.378	
6460	Participación en beneficios del personal	9.883	
6520	Participación en beneficios de fundadores	22.237	
5510	Remuneraciones a administradores pendientes de pago		5.378
4650	Remuneraciones pendientes de pago		9.883
5511	Participación de fundadores pendiente de pago		22.237

Y por el traspaso a la cuenta de resultados de los anteriores saldos de gastos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1290	Resultado del ejercicio	152.920	
6300	Impuesto corriente		115.422
6461	Participación en beneficios de administradores		5.378
6460	Participación en beneficios del personal		9.883
6520	Participación en beneficios de fundadores		22.237

La propuesta de aplicación es la siguiente:

Base de reparto	Importe
Resultado del ejercicio	247.080
	247.080
Aplicación	Importe
Reserva legal	24.708
Reservas estatutarias	14.825
Reservas voluntarias	87.547
Dividendos	120.000
	247.080

Y por la contabilización de la propuesta anterior de aplicación del resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1290	Resultado del ejercicio	247.080	
1120	Reserva legal (10% del beneficio neto)		24.708
1141	Reservas estatutarias (6% del beneficio neto)		14.825
5260	Dividendo activo a pagar (6% de 2.000.000)		120.000
1130	Reservas voluntarias (por diferencia, hasta completar el saldo)		87.547

Puede ser interesante observar cómo este planteamiento para la aplicación del resultado supone, respecto del planteamiento tradicional que no considera como gastos a A, P y F, una mayor dotación a reservas voluntarias y una menor distribución de beneficios a determinados partícipes. Esto es debido al hecho de considerar como gastos a A, P y F y que en su cálculo se deduzcan de sí mismos (es decir, se calculan de forma implícita o recursiva) lo cual se traduce en unos menores importes.

En definitiva y resumiendo lo anterior, se puede decir que este planteamiento presenta gran complejidad de cálculos, importes menores para determinados partícipes y cuestiones de base sobre si realmente pueden ser considerados como gastos del ejercicio.

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

COMBINACIÓN DE NEGOCIOS: FUSIÓN POR ABSORCIÓN. VALORES TEÓRICOS. RELACIÓN DE CANJE.
CONTABILIZACIÓN

ENUNCIADO

Las Juntas Generales de Accionistas de las sociedades anónimas «ALFA» y «BETA» han acordado la fusión por absorción de «BETA» por parte de «ALFA», con fecha efectiva 1 de abril de 2008. En dicha fecha, las empresas presentan, antes de los ajustes que se ponen de manifiesto en este tipo de procesos, los siguientes balances de situación:

Activo	«ALFA» (absorbente)	«BETA» (absorbida)
Terrenos	170.000	40.000
Construcciones	282.000	28.000
Maquinaria	220.000	55.000
(Amortización acumulada IM)	(70.000)	(12.000)
Inversiones financieras a largo plazo	90.000	30.000
Existencias	50.000	8.000
		.../...

.../...		
Deudores	76.000	15.000
Tesorería	14.680	4.000
TOTAL	832.680	168.000
Pasivo	«ALFA»	«BETA»
Capital social	500.000	70.000
Acciones propias	(15.000)	—
Reservas	169.680	18.000
Resultado del ejercicio	36.000	8.000
Préstamos a largo plazo	90.000	50.000
Acreedores	52.000	22.000
TOTAL	842.680	168.000

Información complementaria:

- Tanto el capital social de «ALFA» como el de «BETA» están divididos en acciones ordinarias de 10 euros de valor nominal.
- La cuenta de acciones propias de «ALFA» está compuesta por 1.000 acciones adquiridas a 15 euros/acción.
- La cuenta de inversiones financieras a largo plazo en la sociedad «BETA» son instrumentos de patrimonio y está formada por 2.000 acciones ordinarias de la sociedad «ALFA».
- De la amortización acumulada de la sociedad «ALFA», el 40% corresponde a las construcciones y el 60% restante a la maquinaria. En «BETA», el 30% corresponde a las construcciones y el 70% restante a la maquinaria.

Para la fusión se han aceptado las valoraciones recogidas en dicho balance, a excepción de las relativas a los siguientes elementos:

- Los valores asignados a los terrenos de «ALFA» y «BETA» deben ser incrementados en un 80% para reflejar su valor razonable.
- En «ALFA» se considera necesaria una provisión para reestructuraciones por 2.500 euros.

Una vez recogidos los anteriores ajustes, los elementos se pueden considerar valorados según su valor razonable.

Según el acuerdo entre ambas sociedades, a los partícipes de «BETA» se les entregarán las acciones propias de «ALFA» y, si fuese necesario, se emitirán nuevas acciones del mismo valor nominal que las anteriores.

SE PIDE:

1. Calcular los patrimonios de fusión y los valores teóricos de los títulos de ambas sociedades.
2. Calcular el número de acciones a emitir por «ALFA».
3. Registro de las operaciones en la contabilidad de ambas sociedades, prescindiendo de cualquier efecto impositivo.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2**Normativa aplicada**

PGC 2007 - NRV 19.^a.

TRLSA 1989, artículos 233 a 251.

Comentarios

Desde una perspectiva contable, se trata de la valoración de dos sociedades a fin de determinar los valores razonables de los patrimonios de ambas y, a partir de estos, los valores contables de sus acciones, a efectos de establecer la relación de canje.

Para identificar la empresa adquirente, a efectos de contabilización, se establecen en la NRV 19.^a varios criterios, siendo uno de ellos la comparación del valor razonable de cada sociedad que interviene en la operación con el de las demás. Y así, según el PGC, cuando el valor razonable de una de las sociedades sea notablemente mayor que el de la otra (para el caso en el que, como este, intervengan solo dos sociedades), aquella es la sociedad o empresa adquirente. Esquemáticamente:

Valor razonable de «BETA» << Valor razonable de «ALFA» $\Rightarrow$ «ALFA» adquiere a «BETA»

No intervienen, pues, en el cálculo, los valores razonables de las sociedades, sino sus valores razonables relativos, esto es, el tamaño de una sociedad con respecto al de la otra.

En resumen, la calificación de las sociedades en las diferentes normativas es la siguiente:

Normativa	«ALFA»	«BETA»
Ley de Sociedades Anónimas (1989)	Absorbente	Absorbida
PGC (2007)	Adquirente	Adquirida

1. Valores razonables a efectos de fusión y valores teóricos de las acciones

Cálculos justificativos

Los ajustes de fusión para conocer los valores razonables son los siguientes:

	«ALFA»	«BETA»
Neto patrimonial según libros:		
Capital social	500.000	70.000
Reservas	169.680	18.000
Resultado del ejercicio	36.000	8.000
Acciones propias	(15.000)	—
	690.680	96.000
Ajustes por valor razonable:		
Plusvalía terrenos	136.000	32.000
Provisión reestructuraciones	(2.500)	—
Ajuste participación en «ALFA» (1)	—	3.640
Neto patrimonial a valor razonable:	824.180	131.640
Número de acciones en circulación	49.000	7.000
Valor teórico de la acción:	16,820000	18,805714

(1) El ajuste de la cartera que «BETA» tiene en «ALFA» se calcula así:

Valor a efectos de fusión: 2.000 acciones $\times$ 16,82 € / acción = 33.640.

Valor contable: 30.000.

Diferencia (plusvalía): 3.640.

Como $128.000 < 824.180 \Rightarrow$ se trata de una operación de adquisición o compra en la que «ALFA» es la adquirente y «BETA» la adquirida, según el PGC.

En cuanto a la relación de canje, no es única, como fácilmente puede comprobarse, siendo la más reducida posible la siguiente:

$$\begin{aligned}
 &10 \text{ acciones de «ALFA»} \times 16,82 \text{ € / acción} + 1,05 \text{ € en efectivo} = 169,25 \text{ €} \\
 &= 9 \text{ acciones de «BETA»} \times 18,805714 \text{ € / acción}
 \end{aligned}$$

No obstante, también es válida y más operativa que la anterior (para el cálculo posterior del número de acciones a emitir por la absorbente), esta otra, que es la que se utilizará en la resolución del ejercicio:

$$11 \text{ acciones de «ALFA»} \times 16,82 \text{ € / acción} + 3,04 \text{ € en efectivo} = 188,06 \text{ €} \\ = 10 \text{ acciones de «BETA»} \times 18,805714 \text{ € / acción}$$

Las relaciones de canje anteriores son irreducibles (si se quieren expresar en términos de números enteros), ya que 10 y 9 u 11 y 10 no tienen divisores enteros comunes ¹².

La compensación en efectivo, calculada siempre desde la perspectiva de la sociedad adquirente («ALFA» en nuestro caso), no debe exceder del 10% del nominal entregado, tal y como establece el TRLSA en su artículo 247, y como se pone de manifiesto a continuación:

- Nominal que entrega «ALFA» por cada 10 acciones de «BETA»: $11 \times 10 = 110$;
- Límite en efectivo: 10% de 110 = 11;
- Efectivo entregado: $3,04 < 11$.

2. Número de acciones a emitir por la sociedad «ALFA» (adquirente)

En cuanto al número de acciones a emitir por «ALFA», se calcula a partir de la relación de canje como sigue:

Acciones de «BETA»	7.000
– Acciones propias de «BETA»	0
= Acciones en circulación de «BETA»	7.000
= Acciones a canjear	7.000
A emitir según relación de canje	$(7.000 / 10) \times 11 = 7.700$
– Acciones de «ALFA» que ya posee «BETA»	(2.000)
– Acciones propias de «ALFA» que se pueden utilizar para el canje	(1.000)
= Total acciones a emitir por «ALFA»:	4.700

¹² En la práctica empresarial surgen relaciones de canje de lo más diverso. Así, en estos últimos años se pueden encontrar las siguientes: $1 \times 1,25$ (Telefónica – Telefónica Móviles); 40×3 (Immocaral – Colonial); 13×5 (Reyal – Urbis); 2×9 (Telefónica – Terra); 41×20 (Sos Cuétara – Koipe); 6×5 (FCC – Portland Valderrivas), etc.

Puesto que estas relaciones no suelen ser operativas desde el punto de vista de un accionista considerado individualmente, (salvo en el improbable y poco frecuente caso de relaciones de canje del tipo $N \times 1$), se prevén habitualmente mecanismos que resuelvan el problema, siendo los más frecuentes la agrupación de títulos y los «picos» o fracciones de la relación de canje (no fracciones de un título), de forma que se puedan comprar y vender, según interese, los picos o fracciones necesarios para quedarse con un número de títulos tal que satisfaga la relación de canje establecida. El mecanismo es similar al de los derechos de suscripción que se requieren para adquirir un número entero de acciones en el caso de las ampliaciones de capital.

«ALFA» tendrá que emitir 4.700 acciones de 16,82 euros efectivos y 10 nominales cada una.

En cuanto a la compensación en efectivo total a entregar, como por cada 10 acciones de «BETA» a canjear deben entregarse 3,04 euros, por 7.000 acciones deberán entregarse 2.128 euros.

Hay que tener en cuenta, por otra parte, que el efectivo que se entrega se calcula sobre el total de acciones a canjear, sin descontar en el cómputo las acciones que «BETA» tiene de «ALFA», ya que de no hacerse así, equivaldría a pagar menos a los accionistas a los cuales «BETA» entregó dichas acciones, con lo que se verían perjudicados.

Es muy importante observar cómo en esta operación de fusión no surge fondo de comercio alguno, ya que el coste de la combinación de negocios (que en este caso es el valor razonable de las acciones emitidas más la compensación en efectivo entregada) coincide con el valor razonable de los elementos patrimoniales adquiridos, pues este ha sido el precio de emisión de las acciones.

3. Contabilización en los libros de ambas sociedades

Libros de «BETA» (adquirida)

No existe un criterio único para el juego de asientos que se va a efectuar. Lo que no tiene demasiado sentido es reflejar (como suele ser frecuente ver en diversos textos) la cancelación sistemática de las cuentas compensadoras de activo ¹³ (amortizaciones y deterioros) contra los correspondientes activos y el reflejo (en su caso) de los ajustes de fusión con asientos diversos para, a continuación, cerrar todas las cuentas que intervienen, pues la sociedad se extingue.

Lo más sencillo es hacer un asiento de cierre de libros que, esquemáticamente, sería:

Código	Cuenta	Debe	Haber
----	Cuentas deudoras	180.000	
----	Cuentas acreedoras		180.000

No obstante, se va a presentar otra forma de contabilizar más amplia, en varios pasos:

Por la cesión del activo y del pasivo ¹⁴ (por sus valores contables), debitando por la diferencia la cuenta con los socios:

¹³ Sí tendría sentido en el caso de traspasos o liquidaciones de elementos patrimoniales de forma individual o aislada.

¹⁴ Excepto la cartera de acciones de «ALFA», que se entregará directamente a los socios de «BETA», evitando de esta forma que «ALFA» las adquiera para entregarlas de nuevo a los socios de «BETA» o emitir otras iguales en pago de las mismas, lo cual carece de sentido.

Código	Cuenta	Debe	Haber
5531	Socios, cuenta de fusión	66.000	
17---	Préstamos a l/p	50.000	
4----	Acreedores	22.000	
281-	Amortización acumulada IM	12.000	
210-	Terrenos		40.000
211-	Construcciones		28.000
213-	Maquinaria		55.000
3----	Existencias		8.000
4----	Deudores		15.000
57--	Tesorería		4.000

Por la cancelación del neto patrimonial contable, reconociendo la deuda con los socios actuales ¹⁵:

Código	Cuenta	Debe	Haber
10---	Capital social	70.000	
11---	Reservas	18.000	
1290	Resultado del ejercicio	8.000	
5531	Socios, cuenta de fusión		96.000

Y por la cancelación parcial de la deuda de «BETA» con sus accionistas mediante la entrega de la cartera que posee de «ALFA» (por su valor contable):

Código	Cuenta	Debe	Haber
5531	Socios, cuenta de fusión	30.000	
24---	Inversiones financieras a largo plazo		30.000

Con este último asiento, todas las cuentas de «BETA» quedan saldadas.

Libros de «ALFA» (adquirente)

Se contabilizarán en primer lugar algunos ¹⁶ de los ajustes que se ponen de manifiesto en la fusión:

¹⁵ Es muy importante observar cómo el neto patrimonial se convierte en pasivo exigible, lo cual es excepcional y ocurre en contadas ocasiones (esta es una de ellas), ya que los fondos propios son, en condiciones de funcionamiento normal de la empresa, no exigibles. En cuanto al abono a los socios actuales, se pretende poner de manifiesto que la deuda es con ellos (socios de «BETA»), no con los socios de la sociedad absorbente.

¹⁶ No todos los ajustes son contabilizables en la sociedad absorbente. Por ejemplo, el fondo de comercio propio o las plusvalías en elementos de activo, no deben ser registrados. Sí deben ser tenidos en cuenta a la hora de fijar el valor teórico de las acciones para el canje, para que este sea equitativo para ambas partes, pero esto no exige que los ajustes deban contabilizarse. Hay que tener presente que la sociedad absorbente no se extingue y, por lo tanto, sus elementos patrimoniales deben continuar siendo valorados bajo la perspectiva del principio de empresa en funcionamiento. Otra cuestión es el caso de elementos que carecen de valor o deterioros puestos de manifiesto en el proceso de fusión, los cuales sí deben registrarse.

Código	Cuenta	Debe	Haber
6410	Indemnizaciones	2.500	
1460	Provisión para reestructuraciones		2.500

Por la actualización de la autocartera a su valor razonable, registrando la plusvalía en cuenta de reservas (NRV 9.^a, apartado 4):

Código	Cuenta	Debe	Haber
1080	Acciones propias $[(16,82 - 15) \times 1.000]$	1.820	
1130	Reservas voluntarias		1.820

Por el alta en cuentas de los elementos patrimoniales traspasados de «BETA», por sus valores razonables y habiendo descontado las amortizaciones acumuladas de los valores de la maquinaria y de las construcciones, a efectos de presentar el coste de adquisición neto para la empresa «ALFA», ya que los criterios de amortización no tienen por qué coincidir con los de «BETA»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
210-	Terrenos	72.000	
211-	Construcciones $(28.000 - 0,30 \times 12.000)$	24.400	
213-	Maquinaria $(55.000 - 0,70 \times 12.000)$	46.600	
3----	Existencias	8.000	
4----	Deudores	15.000	
57---	Tesorería	4.000	
17---	Préstamos a l/p		50.000
4---	Acreedores		22.000
5530	Socios de sociedad «ALFA» disuelta		98.000

Y por los títulos emitidos y el efectivo y acciones propias entregados a los accionistas de «BETA»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad «ALFA» disuelta	98.000	
1000	Capital social $(4.700 \text{ acciones} \times 10)$		47.000
1101	Prima de emisión de acciones en operación de fusión (*) $(4.700 \times 6,82)$		32.052
1080	Acciones propias		16.820
57--	Tesorería $(3,04 \times 700 \text{ bloques de } 10 \text{ acciones cada uno})$		2.128

(*) Contra la prima de emisión se ha absorbido el descuadre de 2 euros en las diferencias liquidadas en efectivo, ya que, aunque en los cálculos intermedios de la relación de canje se han usado más de dos decimales para las acciones de «BETA», en la práctica de los pagos con euros se emplean dos decimales únicamente, tras el correspondiente redondeo. Los cálculos son:

A liquidar en efectivo según relación de canje teórica: $188,05714 - 185,02 = 3,03714$.

Total importe teórico a liquidar: $3,03714 \times 700 = 2.126$.

Diferencia a liquidar redondeada: 3,04.

Efectivo pagado: $3,04 \times 700 = 2.128$.

Diferencia a compensar minorando la prima de emisión: $2.128 - 2.126 = 2$ euros.

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO

ENUNCIADO

A partir del Balance y la cuenta de Pérdidas y Ganancias de la empresa «XYZ, SA» que se exponen a continuación, correspondientes a los ejercicios 2008 y 2009, elabore un Estado de Flujos de Efectivo para el ejercicio 2009, de acuerdo con el método directo, que le permita emitir una opinión sobre la capacidad de la empresa para atender sus compromisos financieros a corto plazo e indique las actuaciones que usted propondría para mejorar la situación.

Notas:

- Los estados financieros se presentan después del reparto del resultado.
- Los dividendos se han devengado íntegramente con cargo al resultado del ejercicio.
- El préstamo se amortiza anualmente en 50.000 euros.

BALANCE DE SITUACIÓN

Activo	2009	2008
Inmuebles	360.000	220.000
Instalaciones técnicas	260.000	200.000
Equipo procesos de información	16.000	16.000
(Amortización acumulada)	90.200	40.200
Existencias	270.000	170.000
Clientes	80.000	100.000
Tesorería	18.000	123.000
TOTAL	913.800	788.800
Pasivo		
Capital	300.000	200.000
Reservas	150.000	140.000
		.../...

.../...		
Préstamos a largo plazo	150.000	200.000
Proveedores	243.800	224.800
Impuestos a pagar	24.000	12.000
Dividendos a pagar	46.000	12.000
TOTAL	913.800	788.800

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS

	2009	2008
INGRESOS		
Ventas y otros ingresos	1.420.000	1.050.000
Variación de existencias	100.000	60.000
TOTAL INGRESOS	1.520.000	1.110.000
GASTOS		
Compras	1.200.000	810.000
Gastos de personal y otros de explotación	170.000	196.000
Gastos financieros	20.000	24.000
Amortizaciones	50.000	40.000
Impuesto sobre beneficios	24.000	12.000
TOTAL GASTOS	1.464.000	1.082.000
Resultado del ejercicio	56.000	28.000

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3

Normativa aplicada

PGC 2007 - 3.ª parte, norma 9.ª.

Comentarios y cálculos justificativos

La información básica que se refleja en este estado se puede resumir en la siguiente tabla:

Conceptos	Importes
± Flujos de efectivo por actividades de explotación	
± Flujos de efectivo por actividades de inversión	
± Flujos de efectivo por actividades de financiación	
± Variación neta del efectivo en el período	
+ Efectivo al inicio del período	
= Efectivo al final del período	

Analizaremos a continuación cada uno de los componentes.

1. Flujos de efectivo de las actividades de explotación

Los flujos de explotación se obtienen a partir de la cuenta de resultados del ejercicio junto con los cambios en partidas corrientes del balance relacionadas con la explotación u actividades ordinarias.

En la NIC 7 se contemplan dos formas de cálculo admitidas:

- Método directo.
- Método indirecto.

Como es de suponer, ambos métodos deben proporcionar el mismo resultado.

El método directo es el preferente en esta Norma, aunque es, normalmente, más laborioso. En él, los diferentes flujos de efectivo se obtienen directamente a partir de los movimientos en las cuentas que se analizan (clientes, proveedores, acreedores, gastos, etc.). Sin embargo, en el PGC se ha optado por el indirecto (este se contempla como alternativo en la citada NIC), el cual presenta como ventaja una cierta economía de cálculo, ya que el directo, tal y como se podrá apreciar posteriormente, supone la presentación de una serie de cálculos complementarios algo más laboriosos, en general, que los necesarios para el método indirecto.

En cuanto al método indirecto, consiste en partir del saldo de la cuenta de resultados del ejercicio **antes de impuestos** (debido a que estos se reclasifican en otro epígrafe específico, dentro de las actividades de explotación) y **suprimir todo lo que no supone movimiento de efectivo o no está relacionado con las operaciones habituales (resultados por venta de inmovilizado, por ejemplo) y, además, ajustar determinados epígrafes** (teniendo en cuenta los cambios en las cuentas de **activos y pasivos** corrientes relacionadas con la explotación) para llegar a lo cobrado y pagado (pues en la cuenta de resultados los epígrafes se presentan de acuerdo con el criterio del devengo, no con el de caja).

Partidas habitualmente (sin carácter exhaustivo) eliminadas y ajustadas:

1. Partidas **eliminadas** (no afectan a la tesorería o no están relacionadas con la explotación):

- Variación de existencias (ajuste de inventarios).
- Amortizaciones y deterioros.
- Subvenciones de capital traspasadas.
- Resultados no relacionados con las operaciones o actividad habitual.

2. Partidas **ajustadas** (el importe que figura en la cuenta de resultados no coincide con lo cobrado o pagado):

- Ventas e ingresos.
- Compras y gastos.

Conviene recordar aquí que la posibilidad de calcular por el método directo y el indirecto **solo se presenta en los flujos de explotación**, ya que el método indirecto no es aplicable, ni cabe hablar de él, por tanto, en el cálculo de los flujos de inversión y en los de financiación.

• Flujos de las actividades de explotación (por el método directo)

Se presentan los cálculos por el método directo, ya que se pide en el enunciado. No obstante, el estado final se presenta de acuerdo con el modelo oficial (método indirecto).

Dado que el ejercicio presenta pocas cuentas, no se hace necesario elaborar una hoja de trabajo ¹⁷, pudiendo calcularse directamente las cifras que forman el estado.

Suele ser útil y práctico (aunque no imprescindible, pues puede llegarse al mismo resultado de otras formas, pues de lo que se trata es de obtener cifras partiendo de sencillas ecuaciones) utilizar un esquema como el que se presenta a continuación para reconstruir las transacciones:

Cobros a clientes	
+ Saldo inicial de clientes	100.000
+ Ventas del período	1.420.000
– Saldo final de clientes	(80.000)
= Cobros de clientes	1.440.000

Pagos a proveedores	
+ Saldo inicial de proveedores	224.800
+ Compras del período	1.200.000
– Saldo final de proveedores	(243.800)
= Pagos a proveedores	1.181.000

Pago de impuestos	
+ Saldo inicial de impuestos a pagar	12.000
+ Impuestos devengados en el ejercicio	24.000
– Saldo final de impuestos a pagar	(24.000)
= Pagos de impuestos	12.000

¹⁷ Para la mayoría de los estudiantes, tanto el Cuadro de Financiación como el Estado de Flujos de Efectivo, son sinónimos de tediosas, complicadas y casi siempre incomprendidas «hojas de trabajo».

Hay que tener en cuenta que la hoja de trabajo como tal no es un fin en sí misma sino un medio que en ocasiones facilita los cálculos, pero no siempre. Por otra parte, no es obligatoria su presentación (salvo que se exija expresamente).

Lo que sí hay que tener presente es que, como casi todo en esta vida, requieren algo de práctica. Su mayor valor estriba, desde un punto de vista pedagógico, en que exigen tener las ideas muy claras y saber bien cómo se relacionan unas cuentas con otras. Por ello, si no se tienen los conceptos firmes, lo más probable es que la hoja no haga más que complicar las cosas, añadiendo peso a un cimiento defectuoso. Lo más importante es saber qué tipo de información proporcionan estos estados y cómo se puede llegar a ella, antes de iniciar al estudiante en la elaboración de hojas de trabajo más o menos complicadas.

Además, de la cuenta de Pérdidas y Ganancias de 2009, se obtienen directamente los pagos por gastos de personal y otros gastos de explotación y financieros.

Los flujos de explotación se resumen a continuación, de acuerdo con los cálculos anteriores:

Cobros de clientes	1.440.000	
menos:		
Pagos a proveedores	1.181.000	
Pagos por impuesto sobre el beneficio	12.000	
Pagos de gastos de personal y otros	170.000	
Pagos de gastos financieros	20.000	1.383.000
Flujos de efectivo de las actividades de explotación	57.000	

• Flujos de explotación por el método indirecto

Se presentan más adelante, incluidos directamente en el modelo propuesto por el PGC.

2. Flujos de efectivo de las actividades de inversión

Se refieren a todas las operaciones relacionadas generalmente con el activo no corriente (o el corriente no relacionado con la actividad habitual) de la empresa, incluyendo tanto sus aumentos (inversiones) como sus disminuciones (aunque estas normalmente suelen significar una actividad de financiación, no de inversión).

Se calcula a través del movimiento de las cuentas, directamente:

Pagos por compra de inmovilizado	
+ Saldo final de inmuebles e instalaciones	620.000
– Saldo inicial de inmuebles e instalaciones	(420.000)
= Pagos por compra de inmovilizado	200.000

3. Flujos de efectivo de las actividades de financiación

Se refieren a todas las operaciones relacionadas en general con el **pasivo no corriente** (o el corriente no relacionado con la actividad habitual, como un préstamo a corto plazo para adquisición de inmovilizado) de la empresa, incluyendo tanto sus aumentos (financiación) como sus disminuciones (generalmente devoluciones de fondos propios o ajenos, aunque estas no suponen una financiación).

Se calcula a través del movimiento de las cuentas, directamente.

Pago de dividendos	
+ Saldo inicial de dividendos a pagar	12.000
= Pago de dividendos	12.000

Cobros por ampliación de capital	
+ Saldo final de capital	300.000
– Saldo inicial de capital	(200.000)
= Cobros por ampliación de capital	100.000

Pagos por reembolso de préstamos a largo plazo	
+ Saldo inicial de préstamos	200.000
– Saldo final de préstamos	(150.000)
= Pagos de préstamos	50.000

A continuación se presenta el modelo propuesto en el PGC en el que, como ya se ha dicho, se utiliza el método indirecto para el cálculo de los flujos de explotación (se obtiene la misma cifra que antes, 57.000, como era de esperar).

ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO. EJERCICIO 2009

A) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE EXPLOTACIÓN

1. Resultado del ejercicio antes de impuestos	80.000
2. Ajustes del resultado	70.000
a) Amortización del inmovilizado	50.000
h) Gastos financieros	20.000
3. Cambios en el capital corriente	(61.000)
a) Existencias	(100.000)
b) Deudores y otras cuentas a cobrar	20.000
d) Acreedores y otras cuentas a pagar	19.000
4. Otros flujos de efectivo de las actividades de explotación	(32.000)
a) Pagos de intereses	(20.000)
d) Pagos por impuesto sobre beneficios	(12.000)
5. Flujos de efectivo de las actividades de explotación (1+2-3-4)	57.000

B) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN**6. Pagos por inversiones**

c) Inmovilizado material (200.000)

8. Flujos de efectivo de las actividades de inversión (6) (200.000)

C) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN**9. Cobros y pagos por instrumentos de patrimonio**

a) Emisión de instrumentos de patrimonio 100.000

10. Cobros y pagos por instrumentos de pasivo financiero

b) Devolución y amortización de:

2. Deudas con entidades de crédito (50.000)

11. Pagos por dividendos y remuneraciones de otros instrumentos de patrimonio

a) Dividendos (12.000)

12. Flujos de efectivo de las actividades de financiación (9-10-11) 38.000

E) DISMINUCIÓN NETA DEL EFECTIVO O EQUIVALENTES (5-8+12) (105.000)

Efectivo o equivalentes al comienzo del ejercicio 123.000

Efectivo o equivalentes al final del ejercicio 18.000

Los impuestos del ejercicio anterior pagados en este (12.000) se incluyen en el epígrafe 4 d).

Comentarios

Para un análisis de la solvencia a corto plazo, es necesario también tener en cuenta más datos que los que se incluyen en el Estado de Flujo de Efectivo, como por ejemplo el capital circulante, los periodos medios de almacén, de cobro a clientes, de pago a proveedores, así como algunas ratios relevantes.

No obstante, centraremos el análisis en la información que proporciona el Estado de Flujo de Efectivo anterior, en el cual se pone de manifiesto que la tesorería ha disminuido de forma muy acusada durante el ejercicio:

(123.000 → 18.000).

Este descenso acentuado es debido fundamentalmente a dos causas:

1. Durante el año ha incurrido en fuertes desembolsos como consecuencia de adquisiciones de inmovilizado (200.000), las cuales han sido financiadas parcialmente (la mitad) mediante un aumento de capital.
2. Por otra parte, ha devuelto fondos ajenos (préstamo a largo plazo) por un importe de 50.000.

(Los dividendos pagados también han supuesto una salida de efectivo, pero su importe no es elevado).

Puesto que los flujos procedentes de las operaciones (explotación) solo han proporcionado efectivo por importe de 57.000, el resto ha debido financiarse con la tesorería inicial, como así ha sido.

Lo anterior puede observarse de forma gráfica a continuación:

DESEMBOLSOS	FINANCIACIÓN
Adquisición inmovilizado: 200.000	Ampliación de capital: 200.000
Amortización deuda: 50.000	Operaciones 57.000
Dividendos: 12.000	} Disminución saldo Tesorería: 105.000

A la vista de lo anterior, se pueden hacer unos breves comentarios:

- Hay que ver las perspectivas que tiene la empresa, puesto que las inversiones realizadas en inmovilizado deben traducirse en mayores ingresos y la devolución de fondos ajenos en menores gastos financieros, con lo cual en ejercicios futuros, *ceteris paribus*, la posición de la tesorería mejorará. Ambas cosas han sucedido en el ejercicio 2009, pues, en este sentido, puede observarse el incremento elevado en la cifra de negocio (35%) junto con un aumento de costes de explotación (excluyendo amortizaciones e impuestos) también del 35%, cifras ambas calculadas tomando como base el ejercicio anterior. Es interesante resaltar la disminución en la rúbrica de gastos de personal, quizás porque la empresa esté cambiando y automatizando su proceso productivo.
- También hay que tener en cuenta que la tesorería inicial era elevada (quizás con el objetivo de financiar las inversiones realizadas en el ejercicio).

- Un aspecto positivo es que los flujos procedentes de las operaciones u actividad habitual han arrojado un aumento de tesorería que coincide prácticamente con el resultado del ejercicio, aunque no en cuantía suficiente como para hacer frente al pago de intereses y dividendos.

A la vista de lo anterior parece ser que la situación de la empresa es puramente transitoria, encontrándose en un período de expansión y ampliación de su capacidad lo cual ha supuesto la necesidad de financiación específica, la cual se ha obtenido sin recurrir en su totalidad a aportaciones de socios ni al aumento de endeudamiento, ya que las disponibilidades líquidas previas eran elevadas.

No obstante, conviene resaltar el hecho de que, si se prescinde de los flujos de actividades de financiación e inversión (por considerar estos como no recurrentes), el efectivo que ha obtenido la empresa en sus operaciones no ha sido suficiente para remunerar los capitales propios y los ajenos, con lo cual no está cubriendo el coste de capital, situación que puede acarrear serios problemas. En cualquier caso, el análisis debe completarse con el Estado de Flujos de Efectivo del año anterior, para ver la tendencia o evolución de las cifras en el tiempo y, así, confirmar, rectificar o completar lo anteriormente expuesto.

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

EMPRÉSTITO

ENUNCIADO

Una empresa emitió hace dos años un empréstito con las características siguientes:

- Número de títulos emitidos: 20.000.
- Nominal de los títulos: 300 euros.
- Cupón anual: 9 euros.
- Prima de emisión: 6 euros.
- Prima de amortización: 9 euros los tres primeros años y 18 euros los dos últimos.
- Lote: ninguno en los tres primeros años y 10.000 euros entre 10 títulos, los cuales pierden su último cupón, en los dos últimos años.
- Duración de la emisión: 5 años.

La amortización de los títulos se establece por sorteo y se realiza mediante anualidades comerciales constantes. Los gastos iniciales de constitución del empréstito son de 3.000 euros y existen unos gastos de administración del 0,2% de las cantidades pagadas.

SE PIDE:

1. Anualidad comercial constante que amortiza el empréstito.
2. Plan de amortización de los títulos del empréstito.
3. Rentabilidad bruta antes de impuestos del obligacionista al que le resulte amortizado su título en el último año y resulte agraciado con el lote.
4. Valor del título y sus componentes, tras el pago de la segunda anualidad (utilícese como tanto de valoración el 5% efectivo anual).

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 4**1. Anualidad comercial constante que amortiza el empréstito**

Se trata de un empréstito reembolsable mediante anualidad constante y tipo de interés constante a lo largo de toda su duración, junto con determinadas características comerciales adicionales: emisión con descuento (prima de emisión), primas de amortización variables y títulos premiados con lote y amortización seca (sin cupón). También hay gastos adicionales de administración que se calculan sobre el total pagado cada año.

Datos del problema y notación empleada:

$i = 9 / 300 = 3\%$ (interés constante para toda la operación).

$C = 300$ (nominal de los títulos).

$C_1 = 300 + 9 = 309$ (valor de reembolso de los tres primeros años).

$C_2 = 300 + 18 = 318$ (valor de reembolso de los dos últimos años).

$L = 10.000 - 10 \times 9 = 9.910$ (lote neto constante para los dos últimos años).

N_k = títulos vivos al final del año k (tras la amortización de ese año).

M_k = títulos amortizados en el año k .

g = gastos adicionales sobre las cantidades pagadas = 0,2%.

Todas las cifras que se refieren a unidades monetarias están expresadas en euros.

Ni la prima de emisión ni los gastos iniciales de constitución del empréstito afectan a la dinámica amortizativa, ya que no modifican el importe a reembolsar.

La estructura de una anualidad genérica, k , con lote (los dos primeros años son un caso particular de los tres últimos, con $L_k = 0$), es la siguiente:

$$a_k = (NCi + M_i C_k + L_k)(1 + g) \quad (1 \leq k \leq 5)$$

Desarrollando ahora la anualidad para cada uno de los cinco años:

$$a = (NCi + M_1 C_1)(1 + g) = [NCi + (N - N_1)C_1](1 + g)$$

$$a = (N_1 Ci + M_2 C_1)(1 + g) = [N_1 Ci + (N_1 - N_2)C_1](1 + g)$$

$$a = (N_2 Ci + M_3 C_1)(1 + g) = [N_2 Ci + (N_2 - N_3)C_1](1 + g)$$

$$a = (N_3 Ci + M_4 C_2 + L)(1 + g) = [N_3 Ci + (N_3 - N_4)C_2 + L](1 + g)$$

$$a = (N_4 Ci + M_5 C_2 + L)(1 + g) = [N_4 Ci + (N_4 - N_5)C_2 + L](1 + g)$$

En la última ecuación $N_5 = 0$, ya que, por definición, no quedan títulos vivos al final del último año, estando todos amortizados.

Si ahora transformamos el primer término del segundo miembro de forma que el importe del cupón permanezca inalterado, tendremos:

$$Ci = C_1 i'_1 = 9 \rightarrow i'_1 = 0,029126$$

$$Ci = C_2 i'_2 = 9 \rightarrow i'_2 = 0,028301$$

Conviene resaltar que estos tipos de interés no tienen ningún significado financiero, sino que se trata de simples transformaciones a efectos puramente operativos, para poder aplicar las fórmulas de recurrencia usuales (anualidades, relaciones entre los títulos amortizados, etc.).

Como puede verse, se trata de encontrar un tipo de interés tal que aplicado al valor de reembolso suponga el mismo importe que el cupón original.

Y pasando al primer miembro los lotes y los gastos en las ecuaciones anteriores, tendremos que:

$$\frac{a}{1+g} = NC_1 (1 + i'_1) - N_1 C_1$$

$$\frac{a}{1+g} = N_1 C_1 (1 + i'_1) - N_2 C_1$$

$$\frac{a}{1+g} - L = N_2 C_1 (1 + i'_1) - N_3 C_1$$

$$\frac{a}{1+g} - L = N_3 C_2 (1 + i'_2) - N_4 C_2$$

$$\frac{a}{1+g} - L = N_4 C_2 (1 + i'_2)$$

Si ahora hacemos un cambio de variable, a fin de simplificar y hacer más manejable el anterior sistema lineal:

$$(1+i_1') = \alpha$$

$$(1+i_2') = \beta$$

El sistema quedará ahora de la siguiente forma:

$$\frac{a}{1+g} = NC_1\alpha - N_1C$$

$$\frac{a}{1+g} = N_1C_1\alpha - N_2C_1$$

$$\frac{a}{1+g} - L = N_2C_1\alpha - N_3C_1$$

$$\frac{a}{1+g} - L = N_3C_2\beta - N_4C_1$$

$$\frac{a}{1+g} - L = N_4C_2\beta$$

Tratándose de un sistema lineal, aplicaremos en él una transformación lineal de forma que se obtenga un sistema equivalente. Aunque podría representarse de forma abreviada mediante notación matricial (se trata del resultado del producto de un vector por una matriz), lo expondremos de forma más detallada de la siguiente manera:

Sistema original	Operador de transformación	Sistema transformado equivalente
$\frac{a}{1+g} = NC_1\alpha - N_1C$	α^{-1}	$\left[\frac{a}{1+g}\right]\alpha^{-1} = NC_1 - N_1C_1\alpha^{-1}$
$\frac{a}{1+g} = N_1C_1\alpha - N_2C_1$	α^{-2}	$\left[\frac{a}{1+g}\right]\alpha^{-2} = N_1C_1\alpha^{-1} - N_2C_1\alpha^{-2}$
$\frac{a}{1+g} = N_2C_1\alpha - N_3C_1$	α^{-3}	$\left[\frac{a}{1+g}\right]\alpha^{-3} = N_2C_1\alpha^{-2} - N_3C_1\alpha^{-3}$
$\frac{a}{1+g} - L = N_3C_2\beta - N_4C_2$	$\frac{C_1}{C_2}\beta^{-1}\alpha^{-3}$	$\left[\frac{a}{1+g} - L\right]\frac{C_1}{C_2}\beta^{-1}\alpha^{-3} = N_3C_1\alpha^{-3} - N_4C_1\beta^{-1}\alpha^{-3}$
$\frac{a}{1+g} - L = N_4C_2\beta$	$\frac{C_1}{C_2}\beta^{-2}\alpha^{-3}$	$\left[\frac{a}{1+g} - L\right]\frac{C_1}{C_2}\beta^{-2}\alpha^{-3} = N_4C_1\beta^{-1}\alpha^{-3}$

Si ahora sumamos miembro a miembro todas las ecuaciones transformadas, vemos que en el segundo miembro los segundos términos en cada ecuación se anulan con el primer término de la siguiente (es lo que se denomina una serie *telescópica*), llegando finalmente a:

$$\left[\frac{a}{1+g} \right] \alpha^{-1} + \left[\frac{a}{1+g} \right] \alpha^{-2} + \left[\frac{a}{1+g} \right] \alpha^{-3} + \left[\frac{a}{1+g} - L \right] \frac{C_1}{C_2} \beta^{-1} \alpha^{-3} + \left[\frac{a}{1+g} - L \right] \frac{C_1}{C_2} \beta^{-2} \alpha^{-3} = NC_1$$

Ecuación en la que la incógnita es a , ya que el resto son valores conocidos.

Si llamamos ahora:

$$\left[\frac{a}{1+g} \right] = a_1$$

$$\left[\frac{a}{1+g} - L \right] = a_2$$

La ecuación anterior, una vez reducidos y agrupados los términos semejantes, se expresa como:

$$a_1 (\alpha^{-1} + \alpha^{-2} + \alpha^{-3}) + a_2 \frac{C_1}{C_2} \alpha^{-3} (\beta^{-1} + \beta^{-2}) = NC_1$$

Y sustituyendo por los valores numéricos:

$$a_1 (2,833369) + a_2 \frac{309}{318} (1,759892) = 20.000 \times 309$$

Y, deshaciendo el cambio de variable de la anualidad y resolviendo para a , se llega finalmente al siguiente valor para la anualidad constante:

$$a = 1.366.658,57$$

2. Plan de amortización de los títulos del empréstito

Calcularemos los títulos amortizados cada año por el método del redondeo. Para ello, en primer lugar, calcularemos los que se amortizan el primer año, partiendo de la anualidad y después, por recurrencia, los de los años siguientes.

$$\frac{1.366.658,57}{1,002} = 20.000 \times 9 + M_1 \times 309 \Rightarrow M_1 = 3.831,49$$

Igualando miembro a miembro la primera y segunda anualidad, se tiene:

$$(NC_i + M_1 C_1) (1+g) = [(N - M_1) C_i + M_2 C_1] (1+g)$$

Reduciendo términos semejantes y despejando M_2 en función de M_1 y teniendo en cuenta el cambio de variables anteriormente utilizado ($C i = C_1 i'_1$), se obtiene que:

$$M_2 = M_1(1 + i'_1)$$

Se puede ver fácilmente, iterando el proceso para las anualidades segunda y tercera, que la ley que siguen los títulos amortizados para los tres primeros años es:

$$M_k = M_{k-1}(1 + i'_1) \text{ , con } k = 1, 2, 3.$$

Con lo que obtenemos:

$$M_1 = 3.831,49; \quad M_2 = 3.943,08; \quad M_3 = 4.057,93;$$

Títulos teóricos vivos al final del tercer año: $N_3 = 20.000 - (3.831,49 + 3.943,08 + 4.057,93) = 8.167,5$.

Entre el año tercero y el cuarto hay un cambio en el importe de la prima y surgen los lotes, por lo cual hay que volver a calcular los títulos amortizados a partir de la anualidad (es lo más sencillo, al haber un cambio en diversos parámetros):

$$\frac{1.366.658,57}{1,002} - 9.910 = 8.167,5 \times 9 + M_4 \times 318 \Rightarrow M_4 = 4.026,77$$

Y para el año quinto, por analogía, es aplicable la relación de los tres primeros años, pero con el tipo de interés correspondiente:

$$M_5 = M_4(1 + i'_2) = 4.140,73$$

Puede observarse que la relación entre los títulos amortizados es la habitual en un empréstito «normal», pero con el tipo de interés i' en lugar de i .

Para el redondeo, dispondremos los datos en una tabla:

Títulos teóricos	Títulos efectivos
3.831,49	3.831
3.943,08	3.943
4.057,93	4.058
4.026,77	4.027
4.140,73	4.141
Σ partes enteras: 19.997	20.000

Al faltar tres títulos para el total, redondeamos por exceso los tres con mayor mantisa (parte decimal).

3. Rentabilidad bruta para el inversor de un título amortizado en el último año con lote

Para obtener la rentabilidad de un título amortizado en el último año y con lote, hay que plantear la correspondiente ecuación de equivalencia financiera en el origen de la operación, comparando lo pagado y lo recibido por el inversor:

$$\begin{array}{c} \text{Entrega} \\ \text{Precio de emisión del título} \end{array} = \begin{array}{c} \text{Recibe} \\ \text{Valor actual de los 4 cupones recibidos + valor actual del importe a percibir en la amortización (nominal + prima + lote)} \end{array}$$

Teniendo en cuenta que si se recibe el lote no se recibe el último cupón y que los títulos se han emitido con descuento, tendremos la siguiente ecuación:

$$300 - 6 = 9 \times \frac{1 - (1 + i_e)^{-4}}{i_e} + (318 + 1.000) \times (1 + i_e)^{-5}$$

Y de aquí, despejando i_e , obtenemos que la rentabilidad bruta o interés efectivo para el inversor es:

$$i_e = 36,661\%$$

Esta cifra elevada es debida al lote.

4. Valor del título y sus componentes tras el pago de la segunda anualidad

Aunque el enunciado no lo pide, presentaremos el cuadro de amortización del empréstito, de acuerdo con las cifras anteriormente obtenidas y detallando por conceptos todos los importes pagados.

Años	Anualidad efectiva	Gastos	Intereses	Reembolso al vencimiento				Amortizados		Vivos
				Nominal	Primas	Lotes	Total	Año	Total	
0	—	—	—	—	—	—	—	—	—	20.000
1	1.366.506,56	2.727,56	180.000	1.149.300	34.479	0	1.183.779	3.831	3.831	16.169
2	1.366.635,82	2.727,82	145.521	1.182.900	35.487	0	1.218.387	3.943	7.774	12.226
3	1.366.683,91	2.727,91	110.034	1.217.400	36.522	0	1.253.922	4.058	11.832	8.168
4	1.366.736,02	2.728,02	73.422	1.208.100	72.486	10.000	1.290.586	4.027	15.859	4.141
5	1.366.745,03	2.728,03	37.179	1.242.300	74.538	10.000	1.326.838	4.141	20.000	0

Notas: La anualidad efectiva incluye todo lo pagado, incluidos los gastos de administración (0,2%).

En los intereses se ha descontado lo correspondiente a los títulos que reciben lote, ya que estos pierden el último cupón (10 títulos $\times$ 9 € por título = 90 €).

Para calcular ahora el valor del título y sus componentes tendremos en cuenta que el valor de un empréstito en un momento h , ($0 \leq h \leq n$), se define como el valor actual en dicho momento de las anualidades pendientes al tanto de valoración dado. Puesto que todos los títulos tienen el mismo valor ¹⁸, el de uno de ellos se obtendrá dividiendo el valor del empréstito por el número de títulos vivos en el momento de la valoración. Dicho valor se denomina valor *medio* de un título.

El valor medio se compone, generalmente ¹⁹, del valor *medio* de los intereses (*usufructo*) y del valor *medio* de las cuotas de amortización (*nuda propiedad*), ambos al tanto i' de valoración:

$$\bar{V}_h^{i'} = \bar{U}_h^{i'} + \bar{NP}_h^{i'}$$

Los anteriores valores se calculan actualizando al tanto de valoración todos los derechos no vencidos (cupones pendientes de cobro más el valor de reembolso al vencimiento) en el momento de la valoración (transcurridos dos sorteos) y dividiendo por el número de títulos vivos en ese momento.

La suma de ambos es el total de la anualidad (sin gastos del 0,2%, ya que estos no los percibe el tenedor del título), y por ello:

$$\text{Valor medio pleno del título en el momento } k = 2: \quad \bar{V}_2 = \frac{\sum_{k=3}^{k=5} a_k (1 + 0,05)^{-(k-2)}}{N_2}$$

Por otra parte, tal y como se ha puesto de manifiesto en el cuadro, las anualidades se pueden descomponer en cuatro sumandos: cupones, nominal, primas de amortización y lotes. No obstante, vamos a suponer que los lotes y las primas de reembolso son retenidas por el nudo propietario ²⁰, con lo cual tendremos únicamente dos componentes: cupones (*usufructo*) y valor de reembolso efectivo (*nuda propiedad*).

$$\bar{V}_2 = \bar{U}_2 + \bar{NP}_2 = \frac{\sum_{k=3}^{k=5} a_k \times (1,05)^{-(k-2)}}{N_2} = \frac{\sum_{k=3}^{k=5} N_k C_i \times (1,05)^{-(k-2)}}{N_2} + \frac{\sum_{k=3}^{k=5} M_k C_k \times (1,05)^{-(k-2)}}{N_2}$$

Ahora bien, si de acuerdo con el planteamiento expuesto, el nudo propietario retiene el derecho a recibir el lote, en este caso debe abonarle al usufructuario el importe del cupón que pierde, con lo cual hay que añadir este a los intereses (en las dos últimas líneas del cuadro se descontaron) y descontarlo de la nuda propiedad, considerando entonces un lote neto de 9.910 (10.000 – 90).

¹⁸ Podría argumentarse que los títulos agraciados con lote valen más que los que no lo reciben. Ahora bien, para el empréstito en su totalidad, esto es, globalmente considerado, no es necesario hacer esta precisión. En cuanto a la valoración de un título individualmente considerado, esta no se ve afectada, ya que la probabilidad de recibir lote es la misma para todos los títulos.

¹⁹ Decimos «generalmente», porque en el caso de haber características comerciales (lotes, por ejemplo), hay que incluirlos también a la hora de calcular el valor del título.

²⁰ No obstante, en el contrato por el cual el cedente (nudo propietario) cede una serie de derechos no vencidos sobre los títulos vivos al cesionario (usufructuario), se estipularán los conceptos que se ceden y los que son retenidos por el nudo propietario.

No hay reglas fijas, ni es un tema a resolver mediante técnicas de matemática financiera en donde se incluye tal o cual característica comercial, ya que se trata más bien de un aspecto contractual. Una vez determinados los derechos de cada parte, entonces se podrá proceder a los cálculos para la valoración.

Si optamos por la primera alternativa, tendremos:

$$\text{Usufructo medio: } \overline{U}_2 = \frac{110.034 \times (1,05)^{-1} + (73.422 + 90) \times (1,05)^{-2} + (37.179 + 90) \times (1,05)^{-3}}{12.226} = 16,658$$

Nuda propiedad efectiva media:

$$\overline{NP}_2 = \frac{1.253.922 \times (1,05)^{-1} + (1.290.586 - 90) \times (1,05)^{-2} + (1.326.838 - 90) \times (1,05)^{-3}}{12.226} = 287,160$$

En cuanto al valor pleno medio del título, se obtiene sumando las dos cifras anteriores:

$$\overline{V}_2 = \overline{U}_2 + \overline{NP}_2 = 16,658 + 287,160 = 303,818$$

A esta misma cifra se llega actualizando las anualidades sin incluir en ellas los gastos del 0,2%, ya que se trata de un gasto de gestión que no es imputable al inversor (ya sea este el usufructuario o el nudo propietario), sino al emisor de los títulos.

$$\text{Valor pleno medio del título en el momento } k = 2: \overline{V}_2 = \frac{1.366.658,57 \times a_{\overline{3}|5\%}}{12.226 \times 1,002} = 303,805$$

(La pequeña diferencia es debida al uso de la anualidad teórica en lugar de las efectivas que se emplearon anteriormente.)

A continuación, vamos a calcular el valor pleno y sus componentes pero considerando un título individualmente.

En este caso, hay que tener en cuenta que hay que operar con valores esperados, ya que la vida de un título depende del sorteo en que se amortice y es, por tanto, una variable aleatoria.

La distribución de probabilidad de dicha variable es la siguiente:

Año	3	4	5
Probabilidad	$4.058 / 12.226 = 0,3319$	$4.027 / 12.226 = 0,3294$	$4.141 / 12.226 = 0,3387$

Se puede comprobar cómo las probabilidades asociadas suman 1.

Valor esperado para el usufructo de un título:

$$E(U_2) = 9 \times a_{\overline{1}|5\%} \times 0,3319 + 9 \times a_{\overline{2}|5\%} \times 0,3294 + 9 \times a_{\overline{3}|5\%} \times 0,3387 = 16,652$$

Valor esperado para la nuda propiedad efectiva de un título:

$$E(NP_2) = 309 \times 1,05^{-1} \times 0,3319 + 318 \times 1,05^{-2} \times 0,3294 + 318 \times 1,05^{-3} \times 0,3387 = 285,724$$

A esta cifra hay que añadirle el valor esperado del lote por título $(10.000 - 90) / 10 = 991$, incluyendo en el cálculo la probabilidad de recibirlo, calculada esta como el cociente entre el número de títulos que reciben el lote (10) y el número de títulos vivos al comienzo del año k , ($k = 4, 5$).

En el importe del lote se ha descontado el del cupón que no se percibe, pues en el valor esperado de los intereses calculado antes, $E(U_2)$, no se había descontado dicho cupón.

$$E(L) = 991 \times \frac{10}{8.168} \times 0,3294 \times (1,05)^{-2} + 991 \times \frac{10}{4.141} \times 0,3387 \times (1,05)^{-3} = 1,062$$

El valor pleno asciende ahora a: $16,652 + 285,724 + 1,4354 = 303,811$.

Podemos ver, como era de esperar, que el resultado al que se llega con este planteamiento es prácticamente el mismo que con los dos enfoques anteriores en el que se calculaban valores medios.

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

PRÉSTAMOS

ENUNCIADO

A comienzos de junio de 2008, una institución estuvo considerando dos alternativas de préstamo por un nominal de 180.000 euros.

La primera alternativa (A) la constituyó un préstamo amortizable mediante anualidades constantes, con fraccionamiento mensual de intereses, por una duración de 7 años y con un tipo de interés nominal anual del 4,5%.

La segunda alternativa (B) planteó la amortización mediante mensualidades constantes crecientes anualmente a razón de un 3% acumulativo o geométrico. Los tipos de interés nominales de la operación fueron del 4% para los 3 primeros años y del 5% para los 4 últimos.

Los costes de formalización de ambos préstamos ascendieron al 0,25% de comisión de apertura y 0,3% de corretaje. En ambos casos, la póliza no preveía gastos de cancelación anticipada, tanto en el caso de amortizaciones totales como parciales.

Finalmente la decisión adoptada fue la segunda (B) y el 5 de junio de 2005 se firmó dicha póliza de préstamo.

Coincidiendo con el pago de la última mensualidad del segundo año, se canceló el préstamo B para formalizar uno nuevo (C), de 5 años de duración, cuyo nominal es de 150.000 euros, para amortizar dicho préstamo, atender a los gastos de formalización (0,55% del nominal) y otros adicionales.

Durante el primer año de vida únicamente se atendería al pago mensual de intereses y el resto mediante mensualidades constantes comprensivas de amortización e intereses. El préstamo utiliza

un tipo de interés nominal variable, referenciado al Euribor + 0,75%, sin redondeo y revisable anualmente. Dicho tipo de interés final (Euribor + diferencial) presenta una cota inferior del 2% y una superior del 6%, de manera que se limite la potencial variabilidad del interés aplicable al préstamo. El tipo de interés aplicable el primer año fue del 2,75%.

SE PIDE:

1. El importe de la anualidad que amortiza el préstamo A.
2. Componentes del cuadro de amortización correspondientes a los meses 23 y 24 del préstamo A.
3. Primera mensualidad del segundo año del préstamo B.
4. Cuota de amortización de la tercera mensualidad del cuarto año del préstamo B.
5. Cuota de intereses de la tercera mensualidad del segundo año del préstamo C.
6. Conocidos los tipos de interés correspondientes al segundo, tercero y cuarto año del préstamo C (3%, 5% y 5,5%, respectivamente), determinénse las mensualidades correspondientes a los cuatro primeros años.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 5

1. Anualidad que amortiza el préstamo A

La notación utilizada a lo largo de la resolución es la siguiente:

C = nominal del préstamo.

R_k = saldo del préstamo tras el pago de la cuota k .

i_k = tipo de interés efectivo, pagadero por vencido, aplicable al período k , ($1 \leq k \leq 3$).

i'_k = tipo de interés efectivo, pagadero por vencido, aplicable al período k , ($4 \leq k \leq 7$).

a_k = cuota del período k .

M_k = cuota de amortización del período k .

q = razón de la progresión.

Todas las cifras que se refieren a unidades monetarias están expresadas en euros.

Calcularemos primero el interés efectivo aplicable:

$$j_{12} = 4,5\% \rightarrow i_{12} = \frac{4,5\%}{12} = 0,375\% \rightarrow i = (1 + i_{12})^{12} - 1 = 0,04593982$$

Planteando la ecuación de equivalencia financiera en el origen, al ser un préstamo con anualidad constante, tendremos:

$$180.000 = a \times a_{\overline{7}|i}$$

(Los gastos iniciales no inciden en los cálculos, ya que no modifican el valor de reembolso del préstamo, que es lo que hay que amortizar.)

Despejando, se obtiene para la anualidad constante:

$$a = \frac{180.000 \times i}{1 - (1 + i)^{-7}} = \frac{180.000 \times 0,04593982}{1 - 1,04593982^{-7}} = 30.651,40639$$

Esta es la anualidad financiera o equivalente anual de todos los pagos mensuales valorados al final del año. Para cada año, esta anualidad se compone de 12 cuotas mensuales iguales de intereses (ya que el saldo pendiente sobre el que se calculan los intereses disminuye solo a fin de año) y una única cuota de amortización, pagadera con la última mensualidad.

De acuerdo con lo anterior, cada año se debe cumplir que:

$$R_{k-1} \times i_{12} \times s_{\overline{12}|i_{12}} + M_k = a$$

o bien: $R_{k-1} \times i + M_k = a$, puesto que: $i_{12} \times s_{\overline{12}|i_{12}} = i$

2. Componentes del cuadro de amortización correspondientes a los meses 23 y 24 del préstamo A

De acuerdo con lo que se comentó en el último párrafo del apartado anterior, la cuota 23.^a comprenderá únicamente intereses (es el undécimo mes del 2.º año) y la cuota 24.^a, al ser la del último mes, constará de una cuota de intereses con el mismo importe que la cuota anterior y además la cuota anual de amortización correspondiente al 2.º año.

Para los cálculos hay que tener en cuenta que en la primera anualidad se cumple:

$$C \times i_{12} \times s_{\overline{12}|i_{12}} + M_1 = a$$

Expresión equivalente a: $a - C i = M_1$ al ser $i_{12} \times s_{\overline{12}|i_{12}} = i$

Sustituyendo valores: $180.000 \times 0,0375 \times \frac{1,00375^{12} - 1}{0,00375} + M_1 = a$

y de aquí: $M_1 = 30.651,40639 - 8.269,1685 = 22.382,23789$

Con los valores anteriores, tendremos:

$$a_{23} = R_1 \times i_{12} = (180.000 - 22.382,23789) \times 0,00375 = 591,066 \text{ (mensualidad 23.ª, solo intereses)}$$

$$a_{24} = M_2 + R_1 \times i_{12} \quad \text{(mensualidad 24.ª, intereses + amortización anual)}$$

$$M_1 (1+i) = M_2 \quad \text{(relación de recurrencia entre las cuotas de amortización)}$$

$$M_2 = 22.382,23789 \times 1,04593982 = 23.410,47$$

La cuota mensual correspondiente al mes 24 se compone, por tanto, de 23.410,47 de amortización y 591,066 de intereses, lo cual supone un total de 24.001,53.

3. Primera mensualidad del segundo año del préstamo B

Se trata de un préstamo amortizable mediante cuotas mensuales, que crecen anualmente en progresión geométrica, con dos tipos de interés aplicables a lo largo de su duración.

Calcularemos en primer lugar los intereses efectivos aplicables:

$$\text{Años 1 a 3: } J_{12} = 0,04 \rightarrow i_{12} = J_{12} / 12 = 0,003333 \rightarrow i = (1 + i'_{12})^{12} - 1 = 0,04074154$$

$$\text{Años 4 a 7: } J'_{12} = 0,05 \rightarrow i'_{12} = J'_{12} / 12 = 0,004166 \rightarrow i' = (1 + i'_{12})^{12} - 1 = 0,05116189$$

La ecuación de equivalencia en el origen para obtener la mensualidad del primer año, a_1 , es:

$$180.000 = \left[a_1 \frac{i}{i_{12}} \times \frac{1 - q^n v^n}{1 + i - q} \right] + \left[a_4 \frac{i'}{i'_{12}} \times \frac{1 - q^n v^n}{1 + i' - q} \right] (1+i)^{-3}$$

Puesto que $a_4 = a_1 \times q^3$, tendremos que :

$$180.000 = a_1 \left[\frac{0,04074154}{0,003333} \times \frac{1 - 1,03^3 \times 1,04074154^{-3}}{1,04074154 - 1,03} + \right. \\ \left. + 1,03^3 \frac{0,05116189}{0,04166667} \times \frac{1 - 1,03^4 \times 1,05116189^{-4}}{1,05116189 - 1,03} (1,04074154)^{-3} \right]$$

Y despejando, se tiene que $a_1 = 2.283,883278$

Teniendo en cuenta que las cuotas crecen anualmente en progresión de razón $q = 1,03$, tendremos finalmente que:

$$a_2 = 2.283,883278 \times 1,03 = 2.352,399776$$

4. Cuota de amortización de la tercera mensualidad del cuarto año del préstamo B

Calcularemos primero el saldo pendiente de amortizar al principio del cuarto año, actualizando las cuotas pendientes de pago:

$$R_3 = \left[a_1 (1,03)^3 \frac{i}{i_{12}} \times \frac{1 - q^{n-3} v^{m-3}}{1 + i' - q} \right] = \left[2.283,883278 \times (1,03)^3 \frac{0,05116189}{0,00416667} \times \frac{1 - 1,03^4 \times 1,05116189^{-4}}{1 + i' - q} \right] = 113.135,1065$$

Calculamos ahora la cuota de amortización de la primera mensualidad del cuarto año:

$$M_{37} = a_1 \times (1,03)^3 - R_3 \times i'_{12} = 2.495,6609 - 113.135,1065 \times 0,00416666 = 2.024,2647$$

Y, puesto que dentro de cada año las mensualidades son constantes, la relación de recurrencia entre las cuotas de amortización es la usual en un préstamo con términos amortizativos constantes:

$$M_k = M_k^{-1} (1 + i)$$

$$M_{39} = M_{37} (1 + i'_{12})^2 = 2.024,2647 (1,004166667)^2 = 2.041,1686$$

5. Cuota de intereses de la tercera mensualidad del segundo año del préstamo C

Puesto que el primer año es de carencia de amortización y solo se abonan intereses, al comenzar el segundo año el saldo pendiente no ha variado.

Al ser los tipos de interés aplicables con posterioridad a cada año desconocidos tanto en el origen de la operación como al principio de cada uno de los años sucesivos (ya que en cada año solo se conoce el interés en él aplicable, pero no el de los años posteriores), hay que ir recalculando el término mensual en cada año, a partir del segundo, que es cuando se revisa el tipo de interés.

En cuanto a los tipos de interés aplicables, el enunciado proporciona los siguientes:

Año	Tipo de interés aplicable
1	2,75%
2	3% + 0,75% = 3,75%
3	5% + 0,75% = 5,75%
4	5,5% + 0,75% = 6,25% > 6% → 6%
5	Sin datos

El tipo de interés efectivo para el segundo año es: $i_{12} = \frac{3,75}{12} = 0,003125$

Con lo cual, la anualidad para el segundo año es:

$$a = \frac{150.000 \times 0,003125}{1 - 1,003125^{-48}} = 3.370,1033$$

La cuota de amortización del primer mes del segundo año es:

$$M_1 = a - C i_{12} = 3.370,1033 - 150.000 \times 0,003125 = 2.901,35$$

Y, puesto que las cuotas de amortización varían en progresión geométrica cada mes (al ser las cuotas constantes), la cuota de intereses de la tercera mensualidad es:

$$a - \underbrace{M_1(1+i_{12})^2}_{M_3} = 3.370,1033 - 2.901,35 \times 1,003125^2 = 450,59$$

6. Importe de la mensualidad de los cuatro primeros años del préstamo C

El primer año solo tiene mensualidades constantes que se componen únicamente de intereses. El interés mensual efectivo aplicable (suponemos que el dato que proporciona el enunciado incluye ya el diferencial del 0,75%), es: $i_{12} = 2,75 / 12 = 0,2291666$. La mensualidad es: $150.000 \times 0,002291666 = 343,75$.

La mensualidad del segundo año ya se calculó en el apartado anterior: $a_2 = 3.370,1033$.

Para el tercer año, calcularemos el saldo vivo al final del segundo año y calcularemos una nueva anualidad puesto que el tipo de interés ha variado.

$$R_2 = 150.000 - m_1 s_{\overline{12}|i_{12}} = 114.579,1191$$

$$a_3 = \frac{114.579,1191 \times 0,00479166}{1 - 1,00479166^{-36}} = 3.472,7541$$

De igual manera, tendremos para el cuarto año:

$$R_3 = R_2 - m_{13} s_{\overline{12}|i_{12}} = 114.579,1191 - (3.472,769 - 114.579,1191 \times 0,00479166) \times s_{\overline{12}|i_{12}} = 78.554,67$$

$$a_4 = \frac{78.554,67 \times 0,005}{1 - 1,005^{-24}} = 3.481,5909$$

Es importante observar cómo en cada año se calcula una nueva mensualidad en función del tipo de interés conocido ese año (los de los años posteriores son desconocidos en ese momento) y manteniéndolo constante durante el tiempo que resta hasta el final de la operación, reiterando el proceso, con los cambios necesarios, en los años sucesivos, tal y como queda reflejado en los cálculos anteriores.

Recensiones Bibliográficas

Régimen fiscal de la extinción de la pareja de hecho

Lucía María MOLINOS RUBIO
La Ley, Madrid, 2008, 496 págs.

La monografía de Lucía M.^a MOLINOS RUBIO aborda de manera rigurosa la interesante cuestión del régimen fiscal aplicable a las *consecuencias económicas y patrimoniales que resultan de la extinción de una pareja de hecho*, tanto en el caso de que dicha circunstancia se produzca por el fallecimiento de uno de sus miembros, como cuando la misma sea debida a una decisión de sus componentes.

Las parejas de hecho constituyen hoy una *realidad social* innegable, por lo que, pese a la dificultad de su delimitación y configuración, resulta sin duda trascendente adentrarse en el análisis de los efectos fiscales que la extinción de esta forma de convivencia conlleva. Y este es el cometido de la obra de MOLINOS RUBIO, quien trata de clarificar una materia controvertida entre la doctrina y la jurisprudencia, y en la que, además, falta una regulación legal en el ámbito estatal. En concreto, la autora lleva a cabo esta tarea centrando su estudio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sucesiones, realizando además una especial referencia a la normativa de las Comunidades Autónomas.

Desde el punto de vista de la *estructura*, la monografía aparece dividida en cinco capítulos: el *primero* de ellos, dedicado a la configuración de la pareja de hecho en el ordenamiento español; el *segundo*, centrado en las consecuencias derivadas de la extinción en vida de dicha forma de convivencia; el *tercero*, acerca del régimen fiscal de la disolución y liquidación del patrimonio de los miembros; el *cuarto*, consagrado al estudio de la tributación de la pensión compensatoria; y el *quinto*, relacionado con las cuestiones atinentes al Impuesto sobre Sucesiones. Por último, la autora cierra su trabajo con un epígrafe en el que reúne las *conclusiones* alcanzadas, junto a lo cual se añade un *anexo normativo* que recopila las distintas leyes autonómicas aprobadas acerca de este tema.

El *Capítulo I* de la obra se encuentra dedicado a la configuración de las parejas de hecho en nuestro ordenamiento, tarea que se realiza partiendo de las diferentes elaboraciones doctrinales y jurisprudenciales existentes acerca de aquellas. De acuerdo con MOLINOS RUBIO, esta figura constituye un modelo de familia socialmente admitido; no obstante, lo cual ello no conlleva su reconocimiento absoluto por el ordenamiento jurídico, ni mucho menos su equiparación al matrimonio.

Tal y como queda patente desde el inicio de la monografía, la *definición* de esta realidad es complicada; así, una vez examinadas pormenorizadamente diversas opiniones de la doctrina especializada, la autora reflexiona acerca de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional al respecto, quien ha considerado que la protección a esta forma de convivencia no tiene por qué resultar idéntica a la reconocida al vínculo matrimonial.

A su vez, en este primer capítulo, MOLINOS RUBIO analiza, de manera exhaustiva, la *regulación* atinente a las parejas de hecho, recogiendo las distintas menciones incluidas en la normativa estatal, para, después, referirse a las leyes aprobadas por las Comunidades Autónomas con relación a ellas. Junto a lo anterior, se aborda el desarrollo de la iniciativa legislativa estatal en esta materia, la cual ha culminado con el reciente reconocimiento del derecho a contraer matrimonio por personas del mismo sexo, de lo que se deriva, en consecuencia, y en palabras de la autora, que «El legislador actual ha querido que se mantenga la situación de silencio sobre la figura de la convivencia de hecho».

Tras examinarse la problemática general acerca de la configuración de la referida institución en el ámbito patrio, el *Capítulo II* de la obra queda centrado en la *extinción en vida de la pareja de hecho* y de los efectos que aquella conlleva entre las partes. En este punto, como con acierto indica la autora, al faltar en nuestro ordenamiento civil un específico régimen jurídico aplicable a este modo de convivencia, han sido los Tribunales y la doctrina quienes han planteado soluciones a las dificultades surgidas en esta sede, a la vez que algunas Comunidades Autónomas han aprobado preceptos expresos a este respecto en el ámbito de sus competencias.

En consecuencia, a lo largo de este capítulo, MOLINOS RUBIO estudia pormenorizadamente las diferentes posturas —doctrinales, jurisprudenciales y de las normativas autonómicas— existentes en torno a la cuestión relativa a la extinción en vida de la pareja, profundizando en la *disolución y liquidación del patrimonio* de sus miembros, así como en el reconocimiento de *prestaciones económicas y de pensiones compensatorias*.

De esta manera, y según se concluye de las anteriores fuentes, los partícipes pueden pactar para sus relaciones un régimen económico, aunque, a falta del mismo, el ordenamiento podrá ofrecer protección a la parte más necesitada, impidiendo la generación de ventajas a un miembro respecto del otro. En este sentido, en opinión de la autora, cabe establecer indemnizaciones económicas en favor de uno de los convivientes, cuyo tratamiento fiscal variará en función de su fundamento último, pues aquellas podrán generarse por el desequilibrio económico ocasionado por la ruptura, por la participación en el patrimonio obtenido por el otro miembro o bien por la liquidación de bienes comunes.

Una vez sentado lo anterior, son los efectos tributarios de dicha extinción el principal objeto de estudio de esta obra, y por ello se dedica el *Capítulo III* de la misma al examen del *régimen fiscal de la disolución y liquidación del patrimonio de la pareja de hecho*. Para llevar a cabo este análisis, la autora parte de las previsiones relativas a la finalización del matrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en orden a conocer el fundamento del tratamiento dispensado por el legislador en estos supuestos.

Así, y partiendo de la base de que en ningún caso pueden contemplarse las operaciones liquidatorias de una pareja de hecho como si de un matrimonio se tratara, MOLINOS RUBIO recuerda que el ordenamiento tributario ha de configurarse conforme al *principio de capacidad económica*. De este modo, a su juicio, la extinción de la citada forma de convivencia habrá de recibir el mismo régimen al otorgado a la ruptura del vínculo matrimonial siempre que el mismo atienda a la capacidad económica del sujeto y no a otros fines extrafiscales como la protección al matrimonio.

En cuanto a la *disolución y liquidación del patrimonio*, en la monografía se examinan, en primer lugar, las consecuencias que se derivan de tal situación en el *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, concluyendo que resulta aplicable a esta materia la regulación que se establece para la liquidación de cualquier tipo de comunidad de bienes. En suma, en este supuesto, los efectos tributarios de la adjudicación de bienes serán neutros, siempre que los partícipes guarden la misma cuota de titularidad y no se actualicen los valores de adquisición.

Por otro lado, y en relación con los efectos de la disolución en el *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales*, esta tendrá que recibir idéntico tratamiento al concedido a las operaciones realizadas por personas entre las que no existe vínculo matrimonial, debiendo atenderse, no obstante, a las disposiciones aprobadas al respecto por las Comunidades Autónomas.

A continuación, MOLINOS RUBIO centra su estudio en las *operaciones de compensación* entre los miembros de la pareja de hecho que hubieran pactado para sus relaciones el régimen de participación, acuerdo este que, según afirma acertadamente la autora, tendrá solo repercusión entre las partes y no ante la Administración Tributaria. Así, no deberá aplicarse a estas operaciones la regulación prevista para los vínculos matrimoniales, por lo que la participación tendrá que calificarse como ganancia patrimonial para el perceptor, si bien las consecuencias para la parte obligada a realizar la entrega serán neutrales, siempre que la asignación se efectúe en dinero.

El siguiente problema que se aborda en este capítulo es el relativo al régimen de las compensaciones otorgadas entre los ex convivientes por el *trabajo realizado para el hogar*, las cuales, a juicio de MOLINOS RUBIO, podrán calificarse como ganancia patrimonial para el perceptor —a la que no le será de aplicación la exención prevista en el art. 33.3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas—, mientras que para el pagador no constituirá una cantidad fiscalmente deducible o que pueda reducir su base imponible.

Junto a lo anterior, la autora examina la *deducción por la adquisición de la vivienda habitual en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* tras la ruptura de la convivencia, haciendo hincapié, para ello, en el conjunto de consultas planteadas por los obligados tributarios ante la Administración. En realidad, y según se indica en la obra, la situación al respecto es de incertidumbre, debido a la falta de una regulación estatal específica y de una postura administrativa clara, dependiendo la solución de las circunstancias de cada caso concreto.

La última cuestión que MOLINOS RUBIO analiza en el presente epígrafe es la relativa a la tributación en el *Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana* de la adjudicación de un bien inmueble como consecuencia del cumplimiento de una sentencia después de extinguirse la pareja de hecho. En concreto, la autora destaca los supuestos de *transmisión lucrativa de inmuebles a los hijos comunes*, la cual deberá estar no sujeta en el citado impuesto, pues el tratamiento de dicha adjudicación habrá de ser idéntico al establecido para los hijos matrimoniales, a la vista de la posible inconstitucionalidad de cualquier discriminación en este ámbito.

Por último, y también en relación con el referido impuesto, algunos ayuntamientos han dispuesto la aplicación a esta figura de la *bonificación en la cuota tributaria* por la transmisión realiza-

da a título lucrativo por causa de muerte, lo cual constituye, en opinión de la autora, una extralimitación en las competencias que otorga a estos entes el artículo 108.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Una vez examinado el régimen fiscal de la disolución y liquidación del patrimonio de la pareja de hecho, el *Capítulo IV* de la monografía se ocupa de la tributación de la *pensión compensatoria*, partiendo de su regulación en sede matrimonial. A fin de afrontar este tema, y ante la falta de normativa acerca del mismo, MOLINOS RUBIO realiza una referencia general a las teorías de la interpretación y la integración de la norma tributaria, para, con base en ello, reflexionar acerca del trato dispensado al perceptor y al pagador de la pensión compensatoria en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En primer lugar, y en lo que respecta a la determinación del régimen aplicable al *perceptor* de la pensión compensatoria, esta última deberá ser calificada como renta del trabajo y obtener el tratamiento reservado a la misma, dado que este tiene su causa en el desequilibrio originado por la finalización de la convivencia y la capacidad económica puesta de manifiesto por el perceptor resulta idéntica a la que muestra quien estuvo unido por un vínculo matrimonial.

En segundo término, el tratamiento conferido al *pagador* de la pensión compensatoria, pese a que el legislador nada haya previsto, deberá ser el fijado en el artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –esto es, aquella constituirá una reducción en la base imponible cuando la misma se fije por resolución judicial–, dado que, de acuerdo con la autora, «de otra forma estaríamos otorgando un régimen desigual atendiendo al estado civil del pagador de la pensión» y, por tanto, realizando una diferenciación carente de justificación en función del sujeto al que deba aplicarse la norma.

Para finalizar, el *Capítulo V* de la obra analiza los efectos tributarios que se producen en el *Impuesto sobre Sucesiones* por razón de las disposiciones que establezcan consecuencias económicas para el miembro superviviente tras el fallecimiento del otro conviviente. En este sentido, tal y como recalca MOLINOS RUBIO, la problemática resulta compleja dadas las numerosas normas dictadas al respecto por las Comunidades Autónomas, tanto en el ámbito de su derecho foral, como en el seno de las leyes sobre parejas de hecho.

En relación con esta cuestión, el legislador estatal no reconoce ningún derecho al miembro superviviente en la sucesión de su compañero, por lo que aquel deberá ser tratado por el ordenamiento tributario como un extraño en la misma. En cambio, los *legisladores autonómicos* han adoptado diversas fórmulas, llegando a equiparar la pareja de hecho al matrimonio en el Impuesto sobre Sucesiones y, por ello, en opinión de la autora, en tales casos también habrán de aplicarse las reglas del citado impuesto en lo relativo a la adición de bienes.

Como cabe deducir de los párrafos anteriores, a lo largo de esta interesante monografía se analiza con rigor el régimen fiscal aplicable a la extinción de la pareja de hecho, habiéndose examinado las cuestiones más problemáticas que se derivan de la misma, tanto en lo relativo a la liquidación del patrimonio, como al reconocimiento de contraprestaciones económicas, pensiones compensatorias

o derechos sucesorios entre los convivientes. Con este objetivo, su autora describe con detalle las opiniones doctrinales más destacadas, los criterios jurisprudenciales y administrativos que se dan en la práctica, así como la normativa existente al respecto; y ello partiendo del hecho de que se trata de una cuestión compleja en constante evolución y que, a diferencia de las uniones matrimoniales, se ve aquejada por la falta de seguridad jurídica.

Sabina de Miguel Arias
(Universidad de Zaragoza)

Financiación autonómica, local y sectorial en el nuevo Estatuto de Cataluña

Joan PAGÉS I GALTÉS

Marcial Pons, Madrid, 2007, 301 págs.

El autor de esta obra –que es Catedrático de Derecho Financiero de la Universidad Rovira i Virgili, amén de Secretario de Ayuntamiento en excedencia– analiza los aspectos financieros de la reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña (Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio).

La iniciativa debe valorarse como merece, puesto que mucho se ha hablado y escrito ya sobre este trascendental cambio estatutario, pero sin la perspectiva siempre razonada en términos jurídicos como es la que se adopta en este libro, cuya estructura general viene dada por cinco capítulos –los principales resultan coincidentes con la propia división reflejada en el Título VI del Estatuto– que tratan los siguientes temas: 1.º Cuestiones generales; 2.º La Hacienda de la Generalitat (arts. 201-210 EAC); 3.º El Presupuesto de la Generalitat (arts. 211-216 EAC); 4.º Las Haciendas de los gobiernos locales (arts. 217-221 EAC), y 5.º Otros preceptos con alcance financiero.

Lo primero que probablemente llame la atención del lector de esta obra pasa por el abultado número de disposiciones del nuevo Estatuto que aparecen comentadas y que da idea del importante interés de la reforma para el Derecho Financiero y Tributario. Por otro lado, el método expositivo empleado por el autor, seguramente guiado por loables propósitos informativos y para no dejar de resaltar cualquier cuestión que interese del proceso de formación de la controvertida norma estatutaria, va registrando en cada apartado, como si se levantase acta de cada tema, las redacciones analizadas del nuevo Estatuto aprobado por las Cortes Generales y refrendado posteriormente mediante referéndum realizado en Cataluña el 18 de junio de 2006, advirtiendo del tenor que, en su caso, tenían esas disposiciones en el Estatuto reformado de 1979, así como en la propuesta conjunta de reforma que elaboró una ponencia conjunta de los grupos parlamentarios catalanes de 8 de julio de 2005 y en el texto del Estatuto que aprobó el Parlamento catalán el 30 de septiembre de 2005. El resultado es reiterativo en bastantes ocasiones y hace cansada la lectura del libro, cuyos tres objetivos fundamentales pasan por: «a) poner de manifiesto los graves motivos que impulsaron la reforma estatutaria y el espectacular recorte que en el trámite parlamentario estatal han sufrido las iniciales propuestas del Parlamento catalán; b) en segundo lugar, explicar de forma clara y rigurosa el significado y alcance de los distintos preceptos estatutarios, así como sus efectos jurídicos prácticos; y c) en tercer lugar, enjuiciar su constitucionalidad que se ve amenazada por los recursos interpuestos ante el Tribunal Constitucional».

El profesor PAGÉS no elude, desde luego, las cuestiones conflictivas y su posición particular salta a la vista y puede parecer muy discutible, pese a que, como antes indicábamos y él mismo se encarga de asegurar, sus respuestas sobre cada punto siempre son motivadas en términos jurídicos. Situándose en las antípodas de quienes hacen dogma del centralismo estatal incurre en excesos que hacen lucir la tenue línea de separación entre el Derecho y la Política.

Según nos dice el autor: «las posiciones centrífugas y centrípetas han estado muy bien marcadas por los grupos parlamentarios catalanes a lo largo del trámite parlamentario de reforma

estatutaria. Damos por descontado que todos ellos buscaban este ideal de equilibrio, lo único que algunos entendían que este equilibrio se conseguía primando el carácter centrífugo (ERC, CiU, IC-EUiA y, aunque en menor medida, PSC-Ciutadans pel Canvi) y otros primando el carácter centrípeto (PPC)». El resultado, como continúa señalando, «fruto de un pacto entre una fuerza estatal moderadamente centrípeta (el PSOE) y una fuerza catalana moderadamente centrífuga (CiU), ha dado lugar a un nuevo Estatuto que, siempre según nuestro parecer... conduce a un equilibrio que cojea por la "pierna" centrífuga, al haber primado la "pierna" centrípeta, dando lugar a un Estatuto, que, como bien se advierte en su faceta financiera, continúa siendo tendencialmente centralista».

En la obra que comentamos se califica como «muy descafeinado» al nuevo Estatuto, advirtiendo con preocupación sobre la posición que puede adoptar el Tribunal Constitucional cuando resuelva si se adapta o no a las exigencias derivadas de la *norma normarum*. PAGÉS no tiene «la más mínima duda», según señala, de que resulta constitucional, pero considera –y, por tratarse de una reflexión que los hechos ya se han encargado de constatar, en esto sí que estamos de acuerdo con él– que «este Tribunal corre el peligro de convertirse en una suerte de correa de transmisión de los grupos parlamentarios que promueven a sus miembros».

En nuestra opinión, sin embargo, no resulta acertado inferir del hecho de que los Estatutos se aprueben por el Estado –y, como recuerda el autor, «en el caso de Cataluña, el Estatuto es refrendado por el pueblo catalán»– una especie de burladero con el que excepcionar la intervención del Tribunal Constitucional sobre la reforma por haberse pronunciado la ciudadanía (poca, dado el índice de abstención superior al 50% que se dio en el referéndum de 18 de junio de 2006). Creemos que, como muy bien ha expuesto recientemente el profesor SOLOZÁBAL, «en un Estado de derecho la congruencia constitucional no admite excepciones o quiebras. Por eso, una intervención del Tribunal si se advirtiese una infracción por parte de ese Estatuto, es inevitable. No importa que el Estatuto haya sido aprobado por el cuerpo electoral de la comunidad autónoma: el pueblo de Cataluña ha recibido sus atribuciones estatuyentes, limitadas, de la Constitución y no puede ejercer un poder que no tiene: el de modificar el orden constitucional (J.J. SOLOZÁBAL: «¿Quién teme al Tribunal Constitucional?», en el diario *El País*, 6 de noviembre de 2007).

Obviamente, no podemos entrar a considerar aquí todas y cada una de las valoraciones que se realizan en la obra sobre los diferentes preceptos de carácter financiero del Estatuto catalán. Quedándonos, por lo tanto, en el terreno de las cuestiones generales, sobresale la «flexible» interpretación del texto constitucional que se propone hacer y que no se corresponde para nada con la rigidez con que se afirma la posición de los Estatutos de Autonomía en el bloque de la constitucionalidad, e igualmente cómo contrasta la misma con el lugar que en dicho bloque se reserva a la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).

Para PAGÉS «resulta jurídicamente inaceptable que por decisión unilateral del Estado se modifique a través de una simple ley orgánica lo que previamente se ha aprobado vía estatutaria, pues no debe olvidarse que el Estatuto autonómico no es solo una ley orgánica estatal, sino que presenta un carácter paccionado que por su propia naturaleza veta las decisiones de cualquiera de las dos partes tendentes a su modificación unilateral».

Así las cosas, la LOFCA tendría un papel subalterno, inferior a los Estatutos por equivaler estos a contratos que han de respetar dos partes. El argumento se asemeja a una de esas ensoñaciones nacionalistas que postula una suerte de «soberanía compartida», Estado-Comunidad, en todos los asuntos –aparte de otros de diferente naturaleza– de carácter financiero. Y resulta, claramente hay que decirlo, desconocedor de la doctrina que el Tribunal Constitucional tiene establecida desde un principio: «no cabe discutir la posición de superioridad que constitucionalmente corresponde al Estado como consecuencia del principio de unidad y del supremo interés de la Nación» (STC 76/1983, de 5 de agosto, FJ 13.º).

El carácter paccionado de los Estatutos de las Comunidades Autónomas y el procedimiento particularmente previsto para su reforma y la necesaria intervención de refrendo ciudadano que debe darse en el caso catalán no puede asimilarse a una especie de bloqueo del control de constitucionalidad que debe realizarse en todo caso si existen dudas de la adecuación del texto derivado a la Constitución. Que la Comunidad Autónoma tenga una posición preeminente en la reforma estatutaria que le toca no impide aquel control «que no debe verse como una pretensión desorbitada del Estado, sino como una respuesta a la necesidad de garantizar el carácter acordado de los Estatutos de Autonomía» (SOLOZÁBAL, *ibídem*).

Y, en cuanto a las relaciones entre la LOFCA y los Estatutos, compartimos la idea expuesta por el profesor RODRÍGUEZ BEREJO de que deben interpretarse armónicamente –como recuerdan, desde luego, la disp. final de la LOFCA y la disp. adic. 14.ª del Estatuto catalán–, pero teniendo presente la posición respectiva de cada una en el orden constitucional de competencias (A. RODRÍGUEZ BEREJO: «Financiación autonómica y el Estatuto de Cataluña», en el diario *ABC*, 26-28 de octubre de 2006) y sin confundir el deseo con la realidad.

Miguel Ángel Martínez Lago