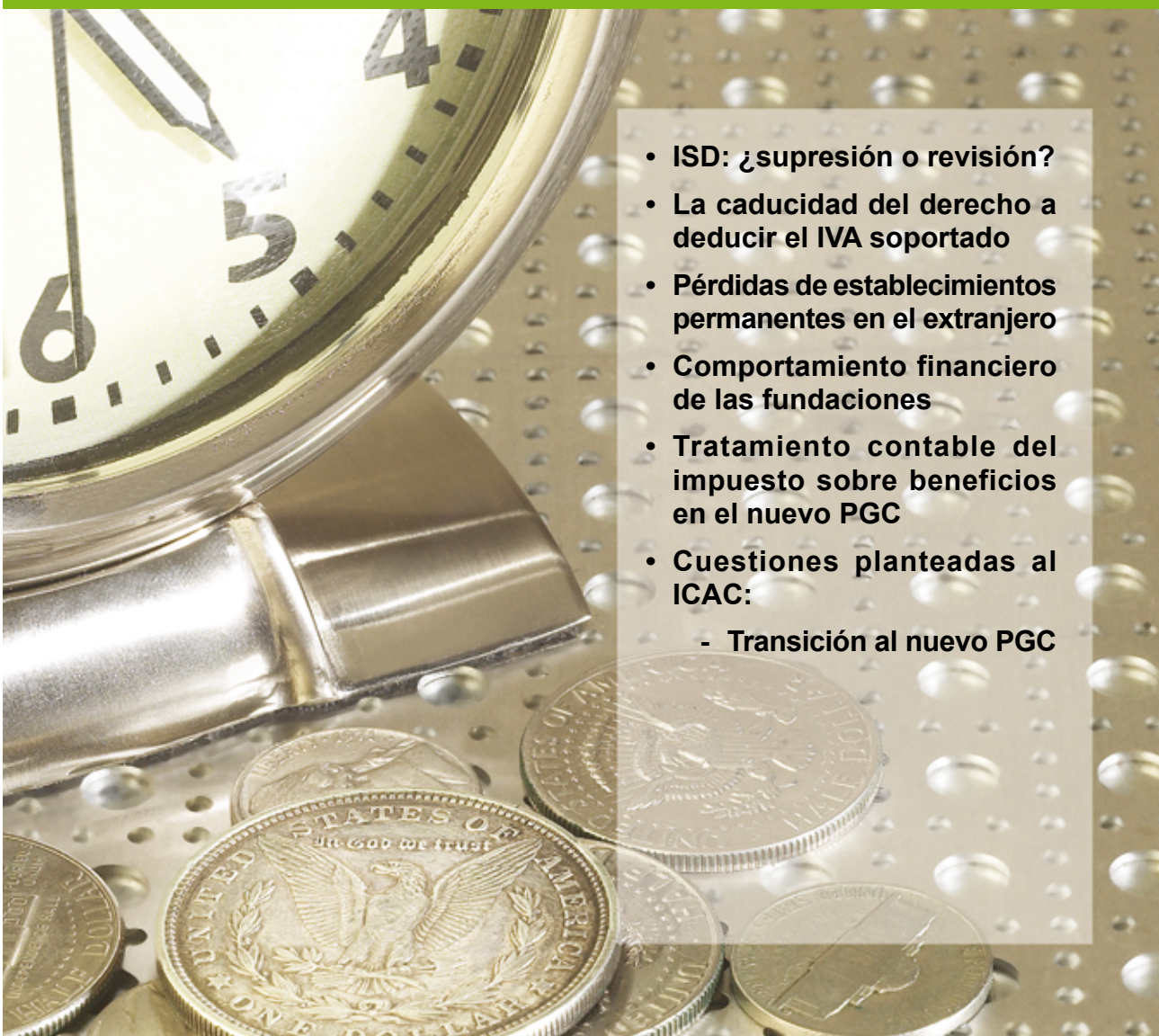




- **ISD: ¿supresión o revisión?**
- **La caducidad del derecho a deducir el IVA soportado**
- **Pérdidas de establecimientos permanentes en el extranjero**
- **Comportamiento financiero de las fundaciones**
- **Tratamiento contable del impuesto sobre beneficios en el nuevo PGC**
- **Cuestiones planteadas al ICAC:**
 - **Transición al nuevo PGC**

CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

Viriato, 52
28010 MADRID

Gran de Gràcia, 171
08012 BARCELONA

Alboraya, 23
46010 VALENCIA

Ponzano, 15
28010 MADRID

www.cef.es

902 88 89 90

info@cef.es

JUNIO 2008 – NÚMERO 303

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	
37/2008 La posible desaparición del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y su integración en la imposición sobre la renta (<i>Jesús Quintas Bermúdez</i>)	3
38/2008 La caducidad del derecho a deducir el IVA soportado o la salvaguarda del principio de neutralidad fiscal declarada por el Tribunal Supremo (<i>José Andrés Sánchez Pedroche</i>)	41
39/2008 La sentencia Lidl o un error de base (<i>Stella Raventós Calvo y José Luis de Juan y Peñalosa</i>)	83
CONTABILIDAD	
40/2008 Comportamiento financiero de las fundaciones..... (<i>José Andrés Dorta Velázquez y Javier de León Ledesma</i>)	91
41/2008 Tratamiento contable del impuesto sobre beneficios en el nuevo Plan General Contable (<i>M.^a Belén Álvarez Pérez</i>)	139
42/2008 Consultas planteadas al ICAC (<i>Miguel Ángel Gálvez Linares</i>)	171
RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS	181

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 y Normativa contable).

- NÚMEROS SUELTOS (Completo):

– Suscriptores 14,43 € (IVA no incluido)

– No suscriptores 19,24 € (IVA no incluido)

En la página www.cefllegal.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 POSIBLE DESAPARICIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES Y SU INTEGRACIÓN EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA

JESÚS QUINTAS BERMÚDEZ

*Profesor de la Universidad de Alcalá (Madrid).
Inspector de Finanzas del Estado (excedente)*

Extracto:

Al hilo de la polémica suscitada por el establecimiento por diversas comunidades autónomas de reducciones y bonificaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que el autor encuadra dentro de las políticas de *tax shopping*, el trabajo analiza las razones de la resistencia social a esta figura que subyace en estas medidas.

A partir de aquí, el autor da un paso más y propone la plena integración de las adquisiciones lucrativas en el hecho imponible de la imposición personal sobre la renta, desarrollando en profundidad las implicaciones técnicas y normativas de tal propuesta, así como sus efectos sobre la recaudación y las medidas de redistribución recaudatoria precisas.

Incluso en el supuesto de que la propuesta de plena integración no fuese aceptada, el autor sugiere una serie de modificaciones en la actual regulación, para mitigar las desigualdades actualmente existentes y lograr un mayor grado de integración real con las restantes figuras impositivas de imposición sobre la renta.

Palabras clave: impuestos, reformas tributarias, integración impositiva y sucesiones.

Sumario

1. Encrucijada actual.
 - 1.1. Reseña histórica.
 - 1.2. Justificación: revisión crítica.
 - 1.3. *Tax shopping*: ventajas e inconvenientes.
2. Integración plena en la imposición sobre la renta general.
 - 2.1. Planteamiento general.
 - 2.2. Determinación y división de la herencia.
 - 2.3. Seguros de vida.
 - 2.4. Adjudicaciones dinerarias. Cuentas a cobrar y a pagar.
 - 2.5. Excesos de adjudicación.
 - 2.6. Usufructos.
 - 2.7. Beneficios fiscales.
 - 2.8. Gastos de última enfermedad y entierro.
 - 2.9. Renuncia al diferimiento.
 - 2.10. Coste de adquisición desconocido.
 - 2.11. Integración de las donaciones.
 - 2.12. Situaciones transitorias.
 - 2.13. Instrumentación normativa.
3. Efectos recaudatorios y distribución territorial.
 - 3.1. Impactos tributarios y recaudatorios.
 - 3.2. Incidencia sobre los ingresos de las comunidades autónomas.
 - 3.3. Aspectos político-competenciales.
4. Aspectos internacionales.
 - 4.1. Corrección de la doble imposición.
 - 4.2. Obligación real.
5. Sugerencias alternativas.
 - 5.1. Tributación sobre el caudal relicto.
 - 5.2. Situaciones de parentesco.
 - 5.3. Tipos impositivos y escalas.
 - 5.4. Doble imposición.
 - 5.5. Comprobación de valores.
 - 5.6. Beneficios fiscales.
6. Conclusiones.

1. ENCRUCIJADA ACTUAL

En los últimos años ha surgido un amplio debate acerca del mantenimiento o supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD). Visto desde nuestro país y con la peculiar perspectiva que supone el que, de hecho, se trate de un impuesto de ámbito regional, en lugar de estatal (como ocurre en la mayor parte de los países), parece que se trata de un mero fenómeno de *tax shopping* (vid. 1.2, más adelante). Sin embargo, ello no debe hacernos perder la perspectiva de que se trata de un debate más global: la conveniencia de mantener esta figura, atendiendo tanto a su impacto recaudatorio como a su adecuación a los fines extrafiscales pretendidos y, por lo tanto, a una evaluación de su equidad económica y social. De todo ello, debiera alcanzarse una conclusión en términos de justicia y eficacia que debiera conducir, coherentemente, a una decisión política.

Obviamente, la decisión puede ser la supresión o el mantenimiento del ISD. Si se opta por la supresión, ha de analizarse la forma de realizar esta considerando los efectos inducidos sobre la equidad, coherencia y suficiencia del resto del sistema fiscal (análisis que parece haberse obviado hasta la fecha). Si se opta por el mantenimiento, la propia existencia del debate debe llamar la atención sobre los defectos de la actual situación que han originado en gran medida el mismo, que habría que tratar de corregir.

Si bien el presente trabajo trata de mantenerse en todo momento en el plano técnico, sin otro condicionamiento ideológico que el de la aceptación de la propiedad privada y de la libertad individual y la necesidad de reglas de comportamiento social mayoritariamente adoptadas y efectivamente aplicadas, en esta primera parte se exponen los factores que, en mi opinión, permiten alcanzar la conclusión previa a la decisión política. Aunque intentaré actuar con ecuanimidad, no puede descartarse que algunos razonamientos puedan estar teñidos de subjetividad, por lo que de antemano me disculpo.

1.1. Reseña histórica.

La propia denominación que todavía se utiliza con relativa frecuencia («derechos reales») pone de manifiesto el origen de esta figura impositiva y su entronque común con el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales en el «impuesto del sello real» que necesariamente figuraba antiguamente en toda cédula de otorgamiento o reconocimiento de títulos y propiedades. Bajo tal encuadre, la tributación de la adquisición de riqueza se regulaba de manera sustancialmente uniforme y se configuraba como una imposición sobre el tráfico jurídico.

Solo en la segunda mitad del siglo XX se produce en España el cambio de ubicación del ISD al ámbito de la imposición directa, consolidándose así el primer paso de su integración en la imposición sobre la renta, al establecerse la no consideración como incremento de patrimonio de las adquisiciones sujetas a ISD, y la consideración como valor de adquisición a efectos de la imposición sobre la renta del valor establecido en el ISD, como figura expresado en los apartados 2 y 7 del artículo 20 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, por la que se reformaba el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

Un siguiente paso del proceso de integración se produce a través de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, que todavía regula actualmente el ISD, ya que, al establecer que recae únicamente sobre las adquisiciones lucrativas realizadas por personas físicas, produce la integración en el Impuesto sobre Sociedades (IS) de las adquisiciones lucrativas realizadas por entidades.

Por lo tanto, en la actualidad el ISD ha sido suprimido respecto de las entidades, integrándose totalmente en el IS, mientras que se mantiene, siguiendo un esquema tradicional, respecto de las personas físicas.

1.2. Justificación: revisión crítica.

Al margen de que la figura viniera existiendo, aunque de forma fragmentaria, con anterioridad. La generalización conceptual y espacial del ISD está estrechamente ligada al surgimiento de las doctrinas sociales en el siglo XVIII, al mismo tiempo que el surgimiento de una imposición general sobre la renta y el debate sobre la progresividad y la redistribución. De hecho, la progresividad y la redistribución aparecen constantemente en la justificación del ISD, de forma directa e indirecta.

No siendo este el momento oportuno para abordar una exposición y crítica de las teorías y argumentos vertidos a lo largo del tiempo sobre estas materias (que, por otra parte, pueden encontrarse en obras generales sobre Hacienda Pública), me limitaré a examinar los argumentos, positivos y negativos, más habitualmente expuestos en relación con la justificación, ventajas e inconvenientes del ISD.

A) Redistribución de riqueza.

Se trata de la justificación más tradicional del ISD: evitar una excesiva concentración de riqueza en un grupo relativamente reducido de personas, ya que ello crearía situaciones de mayor desigualdad. El trasfondo colectivista de este argumento hace que entre en conflicto con un modelo de organización social basado en hacer compatible la igualdad de derechos (y de obligaciones) de todos los individuos con el reconocimiento de la libertad individual y de su obligado corolario económico, la propiedad privada.

Desde la premisa del modelo de organización social señalado, las principales críticas a esta justificación pueden resumirse:

- a) Se trata de una justificación ideológica, y no económica.
- b) La decisión sobre el nivel «aceptable» de desigualdad resulta arbitraria y no tiene en cuenta la utilización y utilidad social de los bienes cuya adquisición se grava.
- c) Si el ISD pretende corregir una distribución «inadecuada» de la riqueza, quiere decir que tal inadecuación se ha producido, sin haberse corregido con anterioridad.
- d) Dependiendo del número de herederos, normalmente el propio mecanismo de la herencia produce una redistribución de riqueza en lotes más pequeños.
- e) El gravamen no implica necesariamente una redistribución de la riqueza, sino una mera transferencia de parte de ella al Fisco, sin que haya de revertir directa y necesariamente sobre otros ciudadanos.
- f) El desmembramiento de la titularidad de bienes explotados o mantenidos conjuntamente puede implicar mayores costes que beneficios sociales.
- g) La existencia del gravamen puede modificar los comportamientos individuales en relación con los estímulos al trabajo, la inversión, el ahorro y el consumo.
- h) La riqueza no es el único motivo de desigualdad: las relaciones sociales, la educación y las aptitudes innatas (y, por descontado, la suerte/desgracia) originan también desigualdades de todo tipo, y también económicas.

B) *Gravamen complementario.*

En buena medida, viene a ser una reformulación de la justificación anterior, ya que se basa en la idea de que viene a complementar la tributación previamente soportada sobre el ahorro y/o el patrimonio.

Quizá por ello, la primera objeción es muy similar a una de las anteriores: ello presupone aceptar que la tributación ordinaria es imperfecta, lo cual sin duda es cierto, dada la disparidad de tributación de las diferentes fórmulas de ahorro, tanto en renta como en patrimonio. Pero, precisamente por ello, no parece que el remedio adecuado sea un impuesto que recaee de manera indiscriminada (sin perjuicio de lo que luego se dirá sobre la heterogeneidad valorativa) sobre la totalidad de los bienes recibidos, y cuya recaudación depende (otra desigualdad) de la mayor o menor extensión de la vida del causante, y no tiene en cuenta la tributación previamente soportada.

Para una mejor comprensión, imagínense dos patrimonios, de igual importe y composición: en un plazo de, por ejemplo, 50 años, el patrimonio (A) se ha transmitido solo una vez por herencia, mientras que el patrimonio (B) se ha transmitido 5 veces. El patrimonio (B), sin otra justificación que la menor duración de la vida de la familia a la que pertenece, habrá soportado una carga fiscal aproximadamente 5 veces superior al patrimonio (A).

C) Progresividad.

Partiendo de la premisa de que la herencia (o, en su caso, la donación) supone una adquisición de riqueza (renta) y que, como tal, pone de manifiesto una capacidad económica, el gravamen permite introducir una mayor progresividad en el sistema fiscal.

Como puede apreciarse, este razonamiento parte ya de considerar el ISD como un gravamen sobre la renta, aunque con una regulación diferenciada. Ahora bien, si se trata de un gravamen sobre la renta no puede mantenerse al margen de la evolución de los modelos de imposición sobre la renta. Por citar solo algunos aspectos: reducción del número de tramos y del tipo marginal máximo, moderación de la progresividad, tendencia al gravamen proporcional del ahorro, mecanismos de corrección de la doble imposición.

Está claro que resultaría más fácil este acompañamiento si, simplemente, el gravamen sucesorio y donatorio formara parte, a todos los efectos, del IRPF, como ya lo hace en relación con las entidades.

Ateniéndonos al caso concreto del ISD español, si de algo no se le puede acusar es de falta de progresividad, sino, por el contrario, de hiperprogresividad, toda vez que la aplicación conjunta de la propia progresividad de la tarifa con los multiplicadores por la consideración del patrimonio preexistente del adquirente y de su relación familiar con el transmitente, da lugar a que la cuota íntegra contenga tres factores de progresividad, cuyas resultantes se muestran a continuación:

Patrimonio preexistente		Grupo de parentesco					
		I y II		III		IV	
Desde	Hasta	coeficiente	t. mín/t. máx	coeficiente	t. mín/t. máx	coeficiente	t. mín/t. máx
0,00	402.678,11	1,0000	7,65% 34,00%	1,5882	12,15% 54,00%	2,0000	15,30% 68,00%
402.678,12	2.007.380,43	1,0500	8,03% 35,70%	1,6676	12,76% 56,70%	2,1000	16,07% 71,40%
2.007.380,44	4.020.770,98	1,1000	8,42% 37,40%	1,7471	13,37% 59,40%	2,2000	16,83% 74,80%
4.020.770,99	en adelante	1,2000	9,18% 40,80%	1,9059	14,58% 64,80%	2,4000	18,36% 81,60%

Es decir, que sin considerar los efectos de las reducciones fijas, el ISD español presenta un factor de progresividad nominal (tipo máximo/tipo mínimo) del 10,67; incluso atendiendo exclusivamente a la estructura de la tarifa, el factor de progresividad es de 5,33, que se mantiene inalterado desde 1987.

La evolución y situación del IRPF son bien diferentes. Partiendo de la Ley 44/1978, en ese momento el factor de progresividad nominal de su tarifa se situó en 3,73, que se fue reduciendo en la medida en la que se produjeron elevaciones del tipo mínimo manteniendo constante el tipo máximo; en 1996, el factor era 2,8. Antes de la última reforma de 2006, se había elevado hasta 3,0

y, tras dicha reforma, se ha visto reducido hasta el 1,75, el valor más bajo en todo el período 1978/2007.

El olvido del ISD en todas las reformas de la imposición sobre la renta no puede ser más evidente, conduciendo a una divergencia cada vez mayor, no por inadvertida menos grave.

D) *Confiscatoriedad.*

Este aspecto se mueve entre dos posturas extremas. De un lado, la de quienes opinan que un impuesto solo puede ser considerado confiscatorio cuando alcanza o rebasa el 100% de la manifestación de capacidad económica gravada, si se trata de impuestos directos, mientras que no habría límite de tipo para los impuestos indirectos. De otro lado, la de quienes consideran que, en general, resulta confiscatorio cuando el Fisco obtiene más que el propio contribuyente y que, en particular, resulta confiscatorio cualquier gravamen sobre una manifestación de capacidad económica previamente gravada (lo que implica el reconocimiento mediante exención de cualquier situación de doble imposición); ha de advertirse, siquiera sea por su valor simbólico, que el límite del 50% ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional Alemán, mientras que nuestro TC se muestra reacio a establecer un límite claro y, desde luego, no se opone a la existencia de tipos impositivos superiores.

En cualquier caso, resulta difícil asumir racionalmente que un gravamen que supera el 80% de la riqueza obtenida, especialmente en los supuestos de herencia, no constituye una confiscación «de facto», especialmente si se tiene en cuenta:

- Por distante que esté el adquirente respecto del transmitente, no lo estará más que la propia Hacienda (que ya se ha cobrado previamente su parte en el proceso de adquisición y mantenimiento de riqueza por el transmitente); por lo que resulta inequitativo que Hacienda se lleve más de 4 veces más que el adquirente. Si se considerase al adquirente y a Hacienda igualmente distantes, no parece que esta debiera llevarse más de la mitad.
- La eventualidad de cualquier interés por aplazamiento, recargo o sanción, por mínimos que sean, conducirá a una confiscación efectiva no solo de todo lo adjudicado por el adquirente, sino que incluso producirá un empobrecimiento adicional de este.

E) *Heterogeneidad valorativa.*

Cada vez que en la literatura hacendística o en la normativa o jurisprudencia tributaria aparecen términos como «valor objetivo» o «valor real», el lector avisado sabe que ello se traduce en la práctica en valores establecidos subjetivamente por la Administración tributaria, en no pocos casos de forma discrecional, resultando luego de dudoso éxito los intentos de combatirlos por parte del contribuyente. Incluso, en ocasiones, se ve sumido en la perplejidad por hábiles disquisiciones judiciales sobre la distinción entre ambos términos que nadie habría imaginado; en otras ocasiones, el

legislador extiende su velo sanador sobre la práctica de establecimiento de valoraciones en masa, a partir de un dato, sobre el que ya no se permite debatir al contribuyente, tan poco adecuado para conocer el valor actual de un bien como puede ser el valor catastral fijado varios años antes.

Con todo, ha de comprenderse la dificultad que entraña la valoración de un conjunto heterogéneo de bienes, en cuanto a su naturaleza, transmisibilidad, existencia o no de mercados organizados, posibilidad de obtener precios de referencia o comparables, etc. Es por ello que no queda más remedio que entrar en una casuística valorativa, lo que conduce, casi inevitablemente, a una situación de heterogeneidad valorativa: es decir, no puede garantizarse que patrimonios iguales tributen en igual medida, ni que un patrimonio superior tribute en mayor medida que otro inferior, dependiendo de la composición de cada patrimonio.

Puede argumentarse que el mismo problema se plantea en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio (IP), aunque la contrarréplica es fácil: la extensión de un problema no hace que deba restársele importancia, sino probablemente todo lo contrario. Por otra parte, la diferencia de tipos nominales hace que el problema sea menos perceptible en IP, al margen de la crítica radical que supone la extendida demanda de supresión también de ese impuesto.

F) Enajenación forzada.

Sin duda esta es una de las primeras y principales críticas del ISD y, en buena medida, subyace en las justificaciones de esta figura basadas en la redistribución.

Dado que no es habitual que un patrimonio se encuentre invertido de manera principal en dinero, sino en inmuebles, negocios, valores y activos sin liquidez inmediata, el pago del ISD conlleva bien la utilización de patrimonio preexistente del heredero, bien la venta o enajenación de parte del patrimonio recibido. Sin embargo, esta enajenación forzada puede ser contraria a la lógica económica o conducir a la obtención de precios inferiores, en virtud de la inmediatez del pago del impuesto. Es por ello que hay quien afirma que el ISD resulta equivalente a una expropiación, pero que ni siquiera se realiza a favor de los intereses generales, sino a favor de quienes están en condiciones de adquirir ventajosamente los bienes puestos a la venta por los herederos.

G) Intromisión en el ámbito individual.

Ya se ha comentado que uno de los factores que conducen a la hiperprogresividad del ISD es el grado de parentesco, al que ha de unirse la del número de herederos, forzosos o por decisión del testador.

En su configuración actual, el ISD discrimina a las familias con menor número de descendientes directos y, de manera especial, a todos aquellos causantes sin descendientes ni ascendientes directos. De esta forma, no solo se hace que factores tales como la salud o las desgracias «entren»

indirectamente en la herencia, sino que también se condicionan decisiones individuales que, con frecuencia, corresponden al ámbito de la intimidad.

Un caso particular es el de la inexistencia de descendientes o ascendientes directos. La decisión más lógica es que el testador instituya como herederos a parientes colaterales o, incluso, a personas con las que le unen lazos de simpatía, amistad o agradecimiento, o por razones de pura filantropía. Sin embargo, en todos estos casos, tal como se ha podido apreciar en la exposición de la carga nominal realizada anteriormente, estas decisiones, incluso si son prácticamente inevitables, resultan penalizadas gravemente por el ISD.

H) *Discriminación respecto de las entidades.*

Ya se ha señalado antes que, en el caso de las entidades, ya se ha producido la plena integración en el ámbito del IS de las adquisiciones lucrativas.

Ello implica que respecto de las entidades, el gravamen resulta estrictamente proporcional, sin que se vea afectado por ninguna de las circunstancias que configuran la hiperprogresividad del ISD: cuantía de la adquisición, parentesco o vinculación, y patrimonio preexistente. Solo la tipología de la entidad adquirente determina la aplicación de un tipo impositivo menor o mayor, que en ningún caso rebasa (en 2008) el 30%. Este tipo impositivo es inferior a cualquiera de los tipos nominales máximos, tal como puede apreciarse en el cuadro antes expuesto. Incluso haciendo referencia a los tipos impositivos del IS existentes hasta 2006 (35%, el tipo general), solo en un caso el tipo máximo del ISD resulta ligeramente inferior: cuando el patrimonio preexistente es inferior a 403.000 euros.

Esta situación resulta difícilmente justificable, ya que hace de mejor condición a una entidad mercantil que a la familia y, sin duda, puede conducir, a medio o largo plazo, a alterar las decisiones sobre la utilización y organización del patrimonio al margen de las convicciones personales y de consideraciones de eficiencia.

1.3. *Tax shopping: ventajas e inconvenientes.*

El fenómeno del *tax shopping* irrumpió con fuerza en la década de los ochenta, principalmente en el ámbito del IS. Básicamente, consistía en la utilización del IS como un factor para que las empresas ubicasen sus inversiones, su actividad y/o su domicilio en un territorio determinado, buscando la optimización de su beneficio neto (después de impuesto).

En una visión más profunda, puede apreciarse que este planteamiento se asienta sobre dos ideas nada nuevas:

- El impuesto es una cuota o precio que debe pagarse por la adquisición de las ventajas jurídicas, sociales y económicas que supone la pertenencia a una sociedad (teoría roussoniana del «contrato social»).

- Para un nivel dado de ventajas, la decisión más eficiente del contribuyente es aquella que minimice su precio (teoría del *homo oeconomicus*).

Personalmente, no creo que sea cierto que los impuestos se fijan para cubrir el nivel decidido de gasto, sino todo lo contrario: conocida la recaudación tributaria previsible, se parte de ella como nivel (por lo general mínimo) de gasto, buscando, y disputando, el acceso a estos recursos, sin tener directamente en cuenta las verdaderas preferencias sociales (por ejemplo, cuantiosos gastos de representación y propaganda, desatendiendo la cobertura de funciones asistenciales).

Por lo tanto, mi desconfianza en el autocontrol de las finanzas públicas por la vía de la gestión cuidadosa del gasto me lleva a saludar con esperanza esta vía indirecta hacia una mayor racionalidad por la vía de la reducción de los impuestos que conlleva, por razones de emulación y competencia, el proceso de *tax shopping*. Y, además, en el caso concreto del ISD puede ser el impulso final para su revisión o supresión.

Dicho esto, no considero que el actual proceso de *tax shopping* que, como consecuencia de su consideración «de facto» como un impuesto autonómico y el papel relativamente secundario en la financiación autonómica, se esté desarrollando correctamente, acertando a señalar los siguientes problemas o defectos:

A) «Reforma estadística».

Se supone que las reformas tributarias responden a un conjunto de consideraciones basadas tanto en la suficiencia recaudatoria como en la búsqueda de determinados efectos económicos, y en la superación de defectos y problemas detectados en la regulación reformada, tratando de alcanzar una más justa distribución de las cargas generales entre los contribuyentes, presentes y futuros.

En la práctica, sin embargo, este planteamiento político-social se ve frecuentemente superado por un planteamiento basado en las denominadas «teorías cínicas de la imposición», según las cuales el impuesto se establece no tanto para ser justo como para recaudar lo que se ha decidido a nivel político. De esta forma, las reformas se basan no tanto en consideraciones de justicia distributiva, como en lograr la mayor rentabilidad política con el mínimo coste recaudatorio, con lo que los defectos y desigualdades del sistema tributario no solo no se corrigen, sino que, con frecuencia, se amplían.

En el caso concreto del ISD, puede plantearse esquemáticamente como una reforma del «95/5»: el 95% de los expedientes aporta el 5% de la recaudación; por lo tanto, el coste de «eliminar» ese 95% de expedientes solo tiene un coste del 5% en términos de recaudación y, para ese 95%, la medida puede presentarse como una supresión del impuesto. Lógicamente, los porcentajes pueden ser diferentes en cada caso concreto, pero el diseño de la medida a partir de las estadísticas recaudatorias es el mismo.

B) *Ilusión recaudatoria.*

Un corolario del planteamiento recogido en el punto anterior es que los recursos administrativos disponibles existentes pueden concentrarse en el 5% restante de expedientes, que aporta el 95% de la recaudación, con la finalidad nada encubierta de incrementarla.

Al mismo tiempo, en la medida en la que exista la posibilidad de desplazarse hacia las zonas con una tributación más reducida, se produce un incremento recaudatorio «gratuito», por la afluencia de nuevos contribuyentes (con posibles efectos inducidos sobre otros ingresos tributarios).

Por lo tanto, sin una supresión global efectiva del impuesto, cabe dudar de la sinceridad de la oferta de una reducción efectiva del nivel impositivo.

Por otra parte, es probable que la mejora recaudatoria que inicialmente produce la medida sea solo una ilusión temporal, ya que:

- La recaudación que pueda proporcionar el 5% restante de expedientes tiene necesariamente un límite que se alcanzará en un plazo relativamente corto; a partir de ese momento, la recaudación se estancará, a expensas del efecto riqueza vinculado a la evolución económica.
- En algún momento, el proceso de *tax shopping* se generalizará, hasta llegar a un punto en el que las diferencias sean poco significativas, por lo que el ritmo de afluencias se irá ralentizando hasta detenerse.

C) *Mayor discriminación.*

Las «reformas estadísticas» corren el riesgo de acentuar la dualización de la política fiscal (unos pagan impuestos; otros reciben las prestaciones y contribuyen decisivamente a decidir los impuestos que no pagan).

En el planteamiento esquemático expuesto, queda claro que el 5% excluido de la reforma ve incrementada la desigualdad y demás efectos negativos del ISD. Además, cualquier justificación basada en mejorar la progresividad del sistema tributario o la distribución de la riqueza queda carente de fundamento, toda vez que, al estar basada la reforma, en todo o en parte, en la situación de parentesco, ocurre que patrimonios mayores soportan una tributación insignificante, mientras que patrimonios incluso modestos soportan tributaciones claramente superiores a las del IRPF, por poner una referencia.

Si se repasan los demás puntos de crítica del apartado anterior, se comprueba que, por lo general, las medidas adoptadas hasta la fecha no solo no corrigen, sino que acentúan los defectos del ISD.

D) Erosión de bases del IRPF.

Antes del actual proceso de *tax shopping*, podía existir una tendencia hacia la minoración de las bases del ISD, siquiera fuera para minimizar la necesidad e impacto de las enajenaciones forzadas. En una visión global del sistema tributario, esta erosión se ve compensada por el hecho de que la base del IRPF se determina en función de la del ISD, por lo que puede afirmarse que lo que no tributa por ISD, tributa por IRPF (dejando al margen los eventuales «arbitrajes» por diferencia de tipos impositivos).

En los casos en los que el *tax shopping* se haya orientado hacia la reducción proporcional en base, o la bonificación en cuota (incluso si se hubiera establecido un límite máximo), de forma que la tributación efectiva por ISD se sitúe en un nivel claramente inferior al tipo correlativo en IRPF (en la actualidad, el aplicable a las rentas del ahorro, 18%), no resulta descabellado suponer que habrá una tendencia a elevar las bases declaradas en ISD, incluso por encima del valor esperado de venta en un momento posterior. Si, como también es de suponer (por tratarse de una reforma estadística del tipo 95/5 y porque, aunque mínima, implicaría una menor recaudación), no se corrigen a la baja estas valoraciones, se producirá necesariamente una erosión de las rentas tributables por IRPF, que puede resultar significativa. Este efecto tal vez no se aprecie en los primeros años, pero parece inevitable a medio plazo.

2. INTEGRACIÓN PLENA EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA GENERAL

Del análisis desarrollado en la sección anterior se desprende que, si bien es cierto que el ISD en su configuración actual presenta notorios defectos que hacen indispensable su replanteamiento, la vía de la «seudo-supresión» emprendida a través de las medidas autonómicas de *tax shopping* tampoco resultan ser la solución más adecuada, aun cuando suponen el reconocimiento político de la impopularidad y rechazo crecientes de esta figura.

La solución debe partir de un análisis de los elementos de crítica, tanto los expuestos como otros que pudieran añadirse y que no solo los supere en la medida de lo posible, sino que además ahonde en la integración del sistema tributario en su conjunto y, en particular, de la imposición sobre la renta.

2.1. Planteamiento general.

Algún lector habrá echado en falta, en la revisión crítica de la justificación del ISD, una alusión al argumento de la gratuidad, salvo de manera indirecta. En síntesis, este argumento invoca que puesto que el heredero adquiere lo heredado sin que le cueste nada, es lógico que el Fisco tenga derecho a gravar esta incorporación neta de riqueza.

Ciertamente, no resulta difícil advertir lo arriesgado de esta tesis precisamente en contra de la Hacienda, si se considera que existe una percepción bastante extendida, especialmente como consecuencia de la «dualización» a la que antes se ha hecho referencia, de que existe una desproporción entre lo que se paga por impuestos y lo que se recibe en servicios públicos efectivos. Más aún, esta justificación debiera conducir a prohibir el establecimiento de cargas impositivas nominales superiores al 50% de la adquisición.

En realidad, tanto esta justificación como bastantes de las anteriormente expuestas parten de una confusión entre renta y patrimonio, ya que, si bien se parte de una noción general de renta en la que se incluyen las adquisiciones lucrativas, las justificaciones aparecen basadas preferentemente en una asimilación a la imposición patrimonial. Sin embargo, en los países, casi todos, en los que no existe imposición patrimonial, también se someten a tributación las adquisiciones lucrativas.

Por otra parte, debe recordarse lo ya expuesto anteriormente sobre la inequidad de que un mismo patrimonio soporte, en un período de tiempo determinado, varias veces el gravamen, mientras que otro de igual valor lo soporte solo una vez.

Lo cierto es que, de ser posible, la riqueza no se destruye voluntariamente ni desaparece por el mero hecho del fallecimiento de su titular; se trata, simplemente, de adjudicarla al nuevo titular (sucesor), pero ello no supone la aparición *ex novo* ni de una nueva renta, ni de una nueva riqueza, sino solo una transferencia, un mero cambio de titularidad. En este sentido, puede resultar ilustrativo, e indicativo, el tratamiento de la sucesión de empresa, especialmente en los procesos de fusión y escisión.

Pues bien, considerando que lo único que ocurre es la imprescindible sucesión en la titularidad de una renta acumulada (patrimonio), ya previamente sometida a tributación hasta el límite de la inversión realizada (coste de adquisición), la propuesta no puede resultar más evidente y puede expresarse así:

«Debe suprimirse el ISD, integrando los bienes adquiridos en el patrimonio del sucesor por el coste de adquisición para el testador, determinándose la ganancia o pérdida patrimonial cuando se produzca la enajenación efectiva, por diferencia entre el valor de la enajenación y el coste de adquisición heredado.»

Sin duda, una primera reacción en defensa del *statu quo* es que no se trata de una propuesta sencilla, sino una solución simplista, que no ha tenido en cuenta la casuística que contiene la normativa. Ahora bien, en cualquier decisión de reforma, el principio inspirador debe ser sencillo, sin perjuicio de que su desarrollo normativo contemple los supuestos y situaciones particulares precisos, aunque procurando que ello no suponga una forma de revivir las situaciones que precisamente se trata de superar y que originaron la reforma.

En cualquier caso, se pasa revista a los aspectos que se han considerado más característicos.

2.2. Determinación y división de la herencia.

Lo primero que ha de tenerse en cuenta es que los problemas relativos a la determinación de herederos, determinación del caudal relicto y adjudicación de las porciones hereditarias son esencialmente cuestiones civiles, que, bajo el principio de «integración por traspaso», se dilucidarán en ese ámbito, limitándose el tratamiento inicial en el ámbito tributario a recoger el reparto establecido en el ámbito civil, bien por acuerdo de los interesados, bien según la decisión judicial correspondiente.

De esta forma los supuestos de indeterminación de herederos, herencia pendiente o litispendencia resultan irrelevantes fiscalmente, al desaparecer la imperiosidad de la liquidación por ISD y las consiguientes enajenaciones forzosas.

Probablemente, se planteará una nueva situación, como consecuencia del impuesto diferido. En efecto, es muy posible que porciones hereditarias consideradas de igual valor (o de valor proporcionado, en función de las disposiciones testamentarias) comporten, sin embargo, costes de adquisición heredados diferentes; en tales casos, resulta lógico que los sucesores acuerden ajustes suplementarios para considerar este efecto impositivo. Fiscalmente, estos acuerdos resultan irrelevantes, ya que no alteran el coste heredado ni resultarán deducibles fiscalmente.

Dicho de otra manera, en términos comparativos y referidos al conjunto de la imposición sobre la renta, el planteamiento propuesto «equivale» a dejar exento el coste de adquisición para el testador de los bienes transmitidos, y gravar el exceso en el momento de enajenación por su sucesor.

2.3. Seguros de vida.

Supóngase un seguro de supervivencia contratado y posteriormente percibido a su término por la misma persona: se produce una renta por la diferencia entre el importe percibido y las primas pagadas, que tributará según el impuesto que resulte aplicable (IRPF, IS, IRNR).

Si se introduce ahora la variante de que el tomador y el perceptor sean personas diferentes, en virtud de una situación sucesoria, puede apreciarse que el planteamiento general se cumple si el perceptor se ve sometido a tributación por la renta obtenida en el momento del rescate o término.

2.4. Adjudicaciones dinerarias. Cuentas a cobrar y a pagar.

Tras las consideraciones expuestas en los apartados anteriores, el tratamiento de este supuesto se trata sin mayor dificultad:

- Las adjudicaciones dinerarias no originan gravamen alguno (a expensas de alguna norma específica para prevenir operaciones de «afloración»), ya que equivalen a un bien con un valor igual al coste de adquisición.

- Las cuentas a cobrar tampoco originarán gravamen alguno, salvo en la parte correspondiente a rendimientos pendientes de cobro devengados, tanto antes como después de la sucesión; la norma se aplica igualmente en los supuestos de partidas indeterminadas en su cuantía por razón de controversia, litigio o trámite de valoración.
- Las deudas y cuentas a pagar no se tienen en cuenta, puesto que constituyen una fórmula de financiación, sin perjuicio del tratamiento que corresponda, según las normas del IRPF aplicables a los intereses y gastos financieros.

Un caso particular es el de las retribuciones por salarios y servicios, percibidas con posterioridad a la sucesión. Aunque la solución teóricamente correcta es la tributación como renta del testador, aplicándose respecto del neto la regla de las adjudicaciones dinerarias, podría considerarse la posibilidad de tributación en los sucesores.

2.5. Excesos de adjudicación.

De acuerdo con el planteamiento expuesto, la solución no precisa apartarse del planteamiento general: el sucesor que reciba el bien «hereda» su coste, por lo que, en términos globales, la renta finalmente gravada es la misma, sean las que sean las adjudicaciones que se realicen.

Únicamente habrá que plantearse la posibilidad de aplicar las reglas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP), a los efectos de tributación por el mismo, saliendo así al paso de posibles conductas de elusión.

2.6. Usufructos.

Se trata de un supuesto donde se aprecia particularmente la simplificación que supone el planteamiento propuesto:

- En tanto mantenga el usufructo, el usufructuario tributará en el impuesto que le corresponda (IRPF, IRNR) por las rentas percibidas, sin deducir coste alguno (porque tributariamente no ha tenido coste).
- En tanto se mantenga el usufructo, el nudo propietario no obtiene rentas, ni por lo tanto tributa.
- Si se extingue el usufructo por cumplimiento del término, tampoco se produce tributación alguna en ese momento; se tributarán por las rentas que se generen posteriormente o, en el momento de enajenación posterior, según la regla general.

El caso particular puede ser el de transmisión del usufructo, o de la totalidad del bien, en un momento anterior al término del usufructo. De acuerdo con el planteamiento realizado, el tratamiento sería:

- Para el usufructuario, tributará por la totalidad del importe obtenido, ya que no es sino el valor actual de las rentas futuras estimadas.
- Para el nudo propietario, tributaria por la diferencia entre el importe obtenido y el coste de adquisición heredado de la totalidad del bien (sin minoración por el usufructo).

No puede descartarse el reparto del coste heredado entre usufructuario y nudo propietario, pero no solo se aparta de la verdadera realidad económica, sino que también introduce mayor complejidad.

2.7. Beneficios fiscales.

Una postura radical es la de supresión total de todos los beneficios fiscales específicos del actual ISD, sin perjuicio de los ya contemplados en la normativa del IRPF o del IRNR. Esta postura resulta congruente con la plena integración en estos impuestos y con el hecho de que ya no se grava la adquisición hereditaria como tal, sino la renta obtenida posteriormente, de igual forma que las de los restantes bienes.

En particular, carecerían de sentido las reducciones por vivienda habitual, empresa familiar y seguros de vida, mientras que las relativas a discapacidad, patrimonio protegido y bienes de interés cultural se integrarían sin dificultad en la normativa de los impuestos de acogida.

Únicamente cabría considerar el traslado a los mínimos personales y familiares de las reducciones por parentesco actualmente contempladas. En tal caso, la solución lógica es que se afectasen a las transmisiones posteriores de los bienes recibidos, hasta agotar su importe.

2.8. Gastos de última enfermedad y entierro.

En la medida en la que se satisfagan con cargo a los bienes del testador, podría plantearse que no habría que hacer ajuste alguno. Sin embargo, basta considerar la situación de un patrimonio absolutamente ilíquido, por lo que el sucesor habría de afrontar estos gastos con cargo a su propio patrimonio; parece que en este caso habría de considerarse un ajuste en la renta del sucesor; consecuentemente, esta regla debe aplicarse también en el primer caso.

Si se establece un límite a este ajuste (que debería operar como reducción de la base), el límite debería ser único para la totalidad de la herencia, prorrateándose su importe entre los sucesores.

2.9. Renuncia al diferimiento.

En el régimen fiscal especial aplicable en el IS a las fusiones y escisiones de empresas, con el que el planteamiento expuesto guarda un evidente paralelismo, se contempla la posibilidad de renuncia total o parcial al diferimiento impositivo de las plusvalías latentes.

No se aprecia inconveniente en recoger la misma posibilidad para las sucesiones entre personas físicas: lo peor que puede ocurrir es que no se utilice.

Mas no puede descartarse que en algunos supuestos de discusión entre los sucesores o de adjudicación parcial de bienes, esta renuncia resulte una opción interesante por razones diferentes a las tributarias, en cuyo caso el Fisco recibirá anticipadamente una parte de la recaudación.

Por razones de control, parece lógico establecer las siguientes cautelas y precisiones:

- Las rentas sometidas a tributación como consecuencia de la renuncia se adjudicarán al testador, pudiéndose acoger, en su caso, a la compensación de bases negativas que este tuviera pendientes.
- La renuncia debe ejercitarse no más tarde de la adjudicación de los bienes a los sucesores y debe figurar en los documentos de división y adjudicación, figurando también el valor resultante de la renuncia, que habrá de considerarse como coste heredero por quien resulte adjudicatario.
- La renuncia puede ser tanto total como parcial y la Administración tendrá derecho a comprobar que el nuevo valor no supera el valor de mercado, cuando la renuncia haya permitido la aplicación de bases negativas u otros créditos fiscales.
- La renuncia no resulta aplicable respecto de los usufructos.

2.10. Coste de adquisición desconocido.

Ciertamente, no puede descartarse que existan bienes mantenidos durante mucho tiempo (pensando a futuro, incluso de varias generaciones), de los que se haya perdido el rastro de su coste originario.

No obstante, no debe exagerarse la importancia de esta situación, si se tiene en cuenta:

- En los inmuebles, su valor de adquisición figura en el Registro de la Propiedad.
- En los bienes inscritos en otros registros públicos y/o administrativos, también suele figurar en estos su valor de adquisición o, cuando menos, su antigüedad.
- En el caso de los valores y participaciones, esto solo afectará a valores muy antiguos, ya que en los más recientes existen diversos registros y bases de datos que permiten aproximarse razonablemente al valor de adquisición.

No obstante, resulta conveniente establecer con carácter general (con independencia de la forma de adquisición, lucrativa u onerosa) reglas de último recurso para estos casos:

- Supletoriedad de las tablas de valoración oficialmente aprobadas a efectos del ITP (específicamente, vehículos, embarcaciones, etc.) y de las fechas de transferencia que figuren en registros administrativos (D.G.Tráfico).
- En valores y participaciones, consideración supletoria del valor nominal, excluida la parte correspondiente a ampliaciones realizadas con cargo a reservas.
- En los demás bienes, reconstrucción del valor originario, si se conoce de manera aproximada la fecha de adquisición, teniendo en cuenta el valor en el momento presente y las revalorizaciones experimentadas, sin perjuicio de tasación pericial referida al momento estimado de adquisición. Otra alternativa, tal vez demasiado radical, sea considerar coste nulo cuando este no pueda determinarse con fiabilidad.

2.11. Integración de las donaciones.

En los apartados precedentes se ha hecho referencia principalmente a las adquisiciones *mortis causa*, en sentido amplio, pudiéndose suscitar la duda de si el planteamiento es directamente aplicable de igual modo a las adquisiciones *inter vivos*.

Ha de observarse que, patrimonialmente, la causa inmediata de la transferencia patrimonial no altera lo esencial: se trata de un traspaso de riqueza que ya ha sido previamente gravada en su proceso de generación y acumulación. Por lo tanto, ha de concluirse que el tratamiento ha de ser sustancialmente el mismo.

No obstante, parece oportuno hacer alguna precisión:

A) Donación de usufructos.

Tal vez pudiera pensarse que, en el caso de donación de usufructos u otros derechos equivalentes, debiera considerarse que el donatario recibe en ese momento una renta equivalente al valor presente estimado. Esta opción, sin embargo, presenta dos inconvenientes:

- Resultaría contradictoria con el criterio establecido para las sucesiones, que es más coherente con el principio que inspira el planteamiento propuesto.
- No proporcionaría un valor cierto, sino solo probable, mientras que con la aplicación de la regla general se produce el sometimiento a gravamen, en igualdad de condiciones, de la totalidad de la renta obtenida del usufructo.

Por lo tanto, ha de ratificarse la aplicación de la misma regla establecida anteriormente. Únicamente habría que considerar que, en el caso de usufructos, no cabe la renuncia al diferimiento,

porque no existe verdaderamente tal, ya que el valor del usufructo en las adquisiciones lucrativas habrá de ser necesariamente «cero», de acuerdo con el planteamiento propuesto.

B) Supresión del gravamen de plusvalías latentes en el donante.

En este momento, el tratamiento en el IRPF de las plusvalías latentes en el transmitente resulta desigual y discriminatorio, ya que, mientras que se excluyen de tributación en el supuesto de sucesiones, se gravan (sobre valores lógicamente estimados con mayor o menor fortuna) en el supuesto de donaciones.

Esta evidente anomalía resultaría aún más patente en el supuesto de aceptarse el planteamiento propuesto, por lo que sería indispensable su supresión.

2.12. Situaciones transitorias.

Aunque, aparentemente, el planteamiento propuesto no precisa de normas transitorias o de adaptación, resulta conveniente pasar revista, siquiera sea de forma somera, a algunas situaciones que pudieran situarse a caballo entre las dos regulaciones:

A) Usufructos previamente existentes.

En los usufructos constituidos con anterioridad a la aplicación del nuevo planteamiento, no puede considerarse que han de tributar la totalidad de las rentas percibidas, sino que, para evitar una duplicidad impositiva, solo puede someterse a tributación el exceso sobre el valor ya gravado.

De paso, sería una buena oportunidad para aclarar y simplificar las normas reguladoras de los usufructos en el IRPF, de las que actualmente, y sin justificación alguna, parecen excluidos los constituidos por adquisición lucrativa.

Aun cuando suponga desviarse en alguna medida del objeto principal del presente trabajo, en estas nuevas normas habría que considerar:

- En el nudo propietario, el importe obtenido debería tratarse, preferiblemente, como rendimiento (regular o irregular según el plazo), aplicándose, en su caso, los mecanismos de corrección de doble imposición (suprimidos actualmente). Alternativamente, podría aplicarse un tratamiento similar al de los derechos de suscripción.
- En el usufructuario, debería considerarse rendimiento la diferencia entre las rentas brutas percibidas y la parte correspondiente del coste o valor de adquisición, aplicándose, en su caso, los mecanismos de corrección de la doble imposición (suprimidos actualmente). Respecto de la determinación de la parte correspondiente del coste o valor de adquisición:

- En el caso de los usufructos temporales, esta parte no sería sino el cociente entre el coste de adquisición y la duración del usufructo (expresados en años o sus fracciones).
- En el caso de los usufructos vitalicios, podría establecerse su duración estimada trasladando coherentemente las reglas de ITP (duración mínima de 10 años, incrementada en un año por cada año de menor edad, hasta un máximo del 70%). Si la duración efectiva es inferior a la estimada, el coste pendiente se imputaría al último año; si es superior, una vez superada la duración estimada no se imputaría coste alguno.

B) *Herencias yacentes y supuestos asimilados.*

En el caso de que, por desconocimiento de los herederos, fideicomisos u otras situaciones equivalentes, no se hubiera producido la liquidación del ISD con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva regulación, parece lógico que se considerase esta aplicable, siquiera fuese de forma opcional.

C) *Declaraciones o liquidaciones no practicadas (devengos anteriores).*

Probablemente se trata de la situación transitoria que requiere un análisis más cuidadoso, tanto en términos hacendísticos como jurídicos.

Debe partirse de preservar en todo caso el derecho de la Administración tributaria a su comprobación e investigación. Ahora bien, en el caso de que esta no se hubiera realizado, se acierta a proponer lo siguiente:

- En cuanto a los bienes que hayan sido declarados, surtirán efecto dichos valores, que serán considerados como coste de adquisición para el adquirente.
- En cuanto a los bienes que no hayan sido declarados, se aplicarán las nuevas reglas (el valor de adquisición será el coste de adquisición para el transmitente).

D) *«Efecto anuncio» sobre las donaciones.*

En la medida en la que el *tax shopping* se ha extendido, al menos en algunos casos, a las donaciones, no puede desconocerse que el anuncio del nuevo planteamiento puede dar lugar a la anticipación de transmisiones lucrativas en el período transcurrido hasta su aprobación, como forma de revalorización de patrimonios a bajo coste.

Ahora bien, en la medida en la que las donaciones vienen sujetas a tributar en IRPF/IRNR sobre la plusvalía latente del donante, no parece necesario introducir medidas de corrección.

E) *ISD satisfecho previamente.*

En las adquisiciones lucrativas realizadas con anterioridad a la introducción de la nueva regulación, normalmente se habrá liquidado el ISD correspondiente, por lo que cabe preguntarse si tal ISD debe ser considerado o no como coste de adquisición, de cara a ulteriores transmisiones.

Si se considera el caso de renuncia, en el que el impuesto sería satisfecho a cargo del transmitente, pero sin reducir, al menos en apariencia, el valor del bien transmitido, parece que la respuesta habría de ser negativa. Sin embargo, tal impresión no resulta acertada, toda vez que no tiene en cuenta que el adquirente recibirá menores bienes en la cuantía precisamente del impuesto. Lo mismo ocurre, en el ámbito del IS, en las operaciones societarias de disolución o devolución de aportaciones, así como en las fusiones y escisiones sin diferimiento impositivo, toda vez que el IS satisfecho por la transmitente reduce el valor del patrimonio recibido por el destinatario o adquirente.

Ocurre, sin embargo, que la regulación actual establece como sujeto pasivo al adquirente, por lo que la adquisición queda valorada por su importe íntegro, sin detracción del ISD. En consecuencia, este ha de constituir una pérdida o, más adecuadamente, un mayor coste de los bienes adquiridos, y así debiera dejarse aclarado.

Una situación más delicada hace referencia al ISD satisfecho sobre adquisiciones dinerarias o, en general, cuentas a cobrar u otros activos equivalentes, ya que, en estos casos, no existirá la posibilidad de recuperar el ISD satisfecho, al no existir transmisión posterior. La solución teóricamente mejor sería el reconocimiento de un crédito fiscal aplicable sobre las ganancias de capital futuras obtenidas en otros bienes, pero, probablemente, la dificultad de control y la previsible escasa incidencia puede excusar el dejar las cosas como están; es decir, no reconocer crédito fiscal alguno en esta situación concreta.

2.13. Instrumentación normativa.

Dejando aparte, de momento, lo relativo a los aspectos competenciales, el planteamiento expuesto lleva a la derogación de la normativa reguladora del ISD y a la introducción, en la delimitación del hecho imponible del IRPF y del IRNR, de dos precisiones:

- La no consideración como renta de las adquisiciones lucrativas, que reemplazaría la actual exclusión de las adquisiciones gravadas por ISD, y
- La determinación de la ganancia patrimonial, en los bienes adquiridos a título lucrativo, del coste de adquisición correspondiente al anterior titular.

Por lo tanto, el nuevo planteamiento no precisa la introducción de un régimen especial en los impuestos de acogida, puesto que, incluso los aspectos que han sido objeto de examen particularizado, pueden incorporarse sin gran dificultad en la regulación general.

Cuestión distinta es que, por razones de presentación y de mejor comprensión, pueda convenir inicialmente decidir la introducción de un régimen especial relativo a los bienes adquiridos mediante adquisición lucrativa.

Lo que sí resultará imprescindible es la elaboración de una exposición de motivos, y una memoria ampliamente difundida, que ilustren sobre la repercusión práctica de los cambios, a fin de evitar confusiones en su aplicación, tanto de los administrados, como de los funcionarios y órganos jurisdiccionales.

3. EFECTOS RECAUDATORIOS Y DISTRIBUCIÓN TERRITORIAL

La posición crítica frente a las que he denominado «reformas estadísticas» no debe llevar a deducir el desprecio y rechazo de los datos y antecedentes estadísticos. Por el contrario, toda modificación y/o reforma tributaria mínimamente significativa debiera tratar de sacar el provecho posible de ellos, de cara a comprobar su factibilidad. Dicho de otro modo, resulta necesario evaluar el impacto recaudatorio de los cambios propuestos, con la mayor precisión posible, para así decidir su compatibilidad con los otros objetivos y necesidades de la política fiscal.

La crítica estriba en que entiendo que las modificaciones y reformas tributarias deben estar orientadas, en última instancia, a lograr una más justa distribución de las cargas generales, con arreglo a criterios de equidad y capacidad económica, mientras que no resulta ético, aunque pueda parecer estético, aparentar rebajas fiscales cuando, en realidad, se pretende todo lo contrario, cambiando únicamente, de manera encubierta y con frecuencia inequitativa, la distribución de las cargas. Esto último no es sino un engaño.

Por lo tanto, esta Sección se dedica a determinar y, en la medida de lo posible, delimitar o cuantificar tanto los efectos en la tributación y recaudación, como en la distribución de dichos efectos.

3.1. Impactos tributarios y recaudatorios.

En una visión estática, una mayor recaudación implica mayor tributación, y viceversa. Ahora bien, los impactos pueden ser tanto absolutos como temporales y el análisis debe considerar ambos, repasando los efectos producidos por cada uno de los cambios.

El siguiente cuadro muestra los efectos inmediatos de los cambios que implica el planteamiento propuesto:

Aspecto a considerar	Incremento		Disminución	
	Definitivo	Temporal	Definitivo	Temporal
Supresión e integración del ISD Incorporación del coste en el testador	Conceptualmente, supone un mero trasvase tributario de ISD a IRPF/IRNR			
Devengo en la transmisión posterior				X
Sustitución de la estructura de tipos: - elevación del tipo mínimo - reducción de tipos máximos	X		X	
Desaparición reducciones no personales	X			
Desaparición <i>tax shopping</i> actual	X			
Reducciones personales	Depende de la decisión que se adopte al respecto			
Base: deudas no deducibles	X			
Base: deducción coste previo			X	
Desaparición de prescripciones	X			
Desaparición de «erosión de bases»	X			

Puede verse que los únicos aspectos a considerar que conllevan una disminución de la recaudación son:

- La disminución de los tipos máximos, aun cuando previsiblemente se vea sobradamente contrarrestada por el aspecto contrapuesto de elevación de tipos mínimos. Ha de tenerse en cuenta el carácter enlazado de ambos aspectos, consecuencia de la sustitución de la estructura de tipos del ISD por la del IRPF. Esta presentación disociada es igualmente válida considerando que, en la mayor parte de los casos, resultará aplicable el tipo proporcional del IRPF establecido para las ganancias de capital a largo plazo (y, actualmente, también a otras, aunque no todas, rentas del ahorro).
- La minoración de la base, como consecuencia del planteamiento de traspaso patrimonial, en el coste de adquisición para el testador o donante.

El resto de los aspectos suponen bien efectos temporales, bien incrementos tributarios y recaudatorios.

¿Significa, entonces, que el planteamiento no es sino una forma encubierta de alcanzar un aumento de la tributación y recaudación? Para responder a esta pregunta, debe considerarse:

- Este es un trabajo espontáneo y no financiado, directa o indirectamente, por órgano o entidad con intereses tributarios o recaudatorios, directos o indirectos; solo me he limitado a dejar patente el impacto inicial del planteamiento propuesto, cosa que hubiera podido eludir si mi interés fuese el que se expresa en la pregunta.

- Con independencia de cuál sea su impacto recaudatorio, el planteamiento propuesto conduce a una mayor igualdad en el sostenimiento de las cargas generales y solventa adecuadamente la mayor parte de las críticas y aspectos negativos del ISD.

3.2. Incidencia sobre los ingresos de las comunidades autónomas.

La posibilidad de evaluar con precisión el impacto recaudatorio previsible de cualquier modificación y/o reforma tributaria depende principalmente de dos circunstancias relativas a las estadísticas tributarias:

- La disponibilidad de tales estadísticas, no solo referidas a los datos de recaudación agregados, sino también a las magnitudes, y su distribución, de los distintos componentes del proceso liquidatorio del impuesto.
- La intensidad y profundidad del cambio propuesto. Especialmente en los casos de reformas profundas, normalmente las estadísticas elaboradas con la estructura preexistente no suelen tener información de algunos o bastantes de los parámetros del nuevo modelo.

Precisamente en el caso que nos ocupa, no parecen fácilmente accesibles los datos de la explotación de las declaraciones presentadas, aunque no tengo dudas de que tales datos existen y, por lo tanto, podrían utilizarse para hacer simulaciones algo más ajustadas.

En cualquier caso, el reducido peso recaudatorio que, como en seguida se verá, tiene el ISD lleva a deducir que el principal efecto recaudatorio a corto plazo del planteamiento propuesto, que es el diferimiento del pago de impuestos entre el momento de la adquisición lucrativa y el de la transmisión posterior de los bienes recibidos, no resulta significativo si se consideran las cifras globales de recaudación por los impuestos de titularidad estatal.

Ocurre, sin embargo, que, a efectos recaudatorios, el ISD es un ingreso de las comunidades autónomas mientras que el IRPF continúa siendo un ingreso estatal, si bien el 30% de su recaudación figura cedido también a las comunidades autónomas. Por lo tanto, el cambio de modelo propuesto produce en ellas un doble efecto negativo:

- La pérdida inmediata de la recaudación obtenida del ISD.
- La recuperación diferida y parcial (solo el 30%) a través de la cesión de ingresos del IRPF.

Para apreciar la magnitud del problema, procede examinar la evolución reciente de los ingresos tributarios de las comunidades autónomas, a partir de la información obtenida del Ministerio de Economía y Hacienda y de la Agencia Tributaria, referida al año 2005:

	Ingreso CC.AA.		Recaudación cedida	
	Mill. €	% s/Total	30%	31,54%
IRPF	18.947	27,46%	18.947	19.920
ISD	2.479	3,59%		
IP	1.250	1,81%		
I. medioamb.	46	0,07%		
Otros	569	0,82%		
I. Directos	23.291	33,75%	18.947	19.920
IVA	18.136	26,28%	18.136	19.067
TPO	8.535	12,37%		
AJD	6.864	9,95%		
II.EE.	11.201	16,23%	11.201	11.776
Tr. Juego	112	0,16%		
I. medioamb.	352	0,51%		
IGIC	493	0,71%		
Otros	18	0,03%		
I. Indtos.	45.711	66,25%	29.337	30.843
Total	69.002	100,00%	48.284	50.763
Incremento de recaudación cedida			2.479	

El cuadro muestra, en la primera columna numérica, los ingresos tributarios de las comunidades autónomas en 2005. En la tercera columna numérica se han aislado los ingresos tributarios que corresponden a impuestos con recaudación cedida por el Estado al 30%, mientras que en la cuarta columna numérica se muestra el efecto de incrementar dicha cesión en aproximadamente un 5%, alcanzando así el 31,54%; en tal caso, este incremento compensaría totalmente el efecto inmediato de la supresión del ISD.

Resulta lógico suponer que la situación no será demasiado diferente si se toman en consideración datos referidos a 2007 o, incluso, las estimaciones para 2008.

Es decir, incluso si se considerase como definitivamente irrecuperable la pérdida de recaudación del ISD, su impacto resultaría claramente asumible. Pero, por otra parte, hay que tener en cuenta que, dado que la supresión del ISD se compensaría con un aumento de bases (y, por lo tanto, de cuotas) en IRPF/IRNR, el efecto neto a medio plazo sería, en el peor de los casos, inapreciable, y, en el mejor, favorable para las comunidades autónomas (y probablemente también para el Estado).

3.3. Aspectos político-competenciales.

Incluso las propuestas de reforma tributaria mejor fundamentadas técnicamente y más viables recaudatoriamente tropiezan con frecuencia con el formidable obstáculo de la factibilidad u oportu-

nidad políticas. En este caso, en particular, la propuesta, al entrar de lleno en el marco de las relaciones entre diferentes esferas políticas, se enfrenta a que este obstáculo sea aún mayor, por un doble motivo aparente:

- Supondría un recorte inmediato a las competencias de las comunidades autónomas en materia de política fiscal.
- Pondría fin a ventajas concedidas por las políticas de *tax shopping*.

Sin embargo, si se examina la cuestión con mayor detenimiento, puede apreciarse que ello no es necesariamente así:

- El hecho de la supresión misma del ISD ratificaría precisamente el éxito final del *tax shopping*.
- Al no producirse pérdida de recaudación inmediata, si se acuerda un ajuste del porcentaje de recaudación cedida en la línea antes señalada, y, a medio plazo, un incremento de la recaudación, se generarán nuevas posibilidades futuras de *tax shopping*.

Quizá el punto más espinoso pueda ser el de que la recaudación suprimida no sea totalmente homogénea, ya que, mientras que en unas comunidades autónomas será una recaudación «de máximos», en las que hayan practicado *tax shopping* será una recaudación «de mínimos». Pero, por otra parte, las primeras achacarán a las segundas que precisamente el *tax shopping* ha producido trasvases recaudatorios interregionales.

4. ASPECTOS INTERNACIONALES

Hasta ahora, la exposición ha seguido un modelo cerrado, como si todos los contribuyentes fuesen residentes y no existiesen impuestos equivalentes extranjeros que pudieran gravar, en todo o en parte, las adquisiciones lucrativas, lo cual se acomodaría a la dualidad establecida entre IRPF e IS, de un lado, e IRNR, de otro.

Sin embargo, el ISD mantiene el enfoque tradicional de distinguir entre obligación real y obligación personal y, por otra parte, no puede descartarse (como de hecho no lo hace la normativa actual) la posibilidad, dentro de la obligación personal, de doble imposición internacional.

A ello se une el que, para bien y para mal, solo existen dos convenios internacionales para evitar la doble imposición en el ámbito del ISD.

Resulta, por lo tanto, necesario completar el planteamiento propuesto de incorporación a la imposición general sobre la renta considerando estos aspectos internacionales.

4.1. Corrección de la doble imposición.

Uno de los criterios tradicionales en la ordenación normativa y administrativa de los tributos es el de «estanqueidad», que puede proyectarse sobre cada uno de los cinco elementos componentes del hecho imponible (objetivo, subjetivo, espacial, temporal y cuantitativo). Sin embargo, este criterio ha entrado en crisis hace algunos años, precisamente en favor del de integración, atendiendo a consideraciones de neutralidad e igualdad.

En la situación actual, tanto el IRPF como el ISD abordan la doble imposición mediante el mecanismo de deducción de la cuota del impuesto previamente soportado, con el límite (en el caso de la doble imposición internacional) del impuesto correlativo español. Este mecanismo se acomoda al criterio de estanqueidad ya que, en la casi totalidad de las situaciones, el devengo impositivo tiene lugar simultáneamente en las dos tributaciones.

En el planteamiento propuesto, sin embargo, el criterio de estanqueidad quiebra cuantitativa y temporalmente, puesto que:

- La renta se considera gravada no en el momento de la adquisición lucrativa, que se considera como un mero traspaso, sino en el de la transmisión posterior.
- La renta gravada no viene dada por el importe de la adquisición lucrativa, sino por la diferencia entre el valor de transmisión para el sucesor y el valor de adquisición para el testador/donante.

Por lo tanto, no puede mantenerse el mecanismo actual, al menos no en los mismos términos. Por si no ha quedado claro, el impuesto previamente pagado guarda relación con el coste incorporado por el sucesor, aunque también es cierto que también ha recaído sobre la estimación de plusvalía latente. Al mismo tiempo, en el momento presente la integración del ISD en IRPF/IRNR se hace considerando como valor de adquisición para el adquirente el valor establecido a efectos del ISD.

En consecuencia, la solución más adecuada técnicamente que se correspondería, además, con la posibilidad de renuncia al diferimiento examinada en el apartado 2.9, consiste en:

- Tomar como valor de adquisición el establecido como base para la aplicación del ISD o tributo equivalente extranjero.
- Incorporar asimismo al valor de adquisición la parte del ISD o tributo equivalente extranjero.

Este tratamiento podría estar condicionado a que el tipo impositivo aplicado no resultase inferior al mínimo que pudiera establecerse al respecto (*vid.* apartado 5.3 posterior).

Alternativamente (o subsidiariamente, si se estableciese la norma cautelar indicada en el párrafo precedente), podría considerarse el mantenimiento de la norma general (mantenimiento del valor de adquisición para el testador/donante), en cuyo caso, al gravar la renta de la transmisión posterior por el sucesor, habría de permitirse la corrección de la doble imposición, computando el ISD o tri-

buto equivalente satisfecho en el momento de la adquisición lucrativa, superando el criterio de estancamiento temporal. Ha de cuidarse que, en el ámbito de la UE, este tratamiento podría considerarse discriminatorio si en la regulación general se contempla la posibilidad de renuncia ya indicada.

Inevitablemente, este tratamiento llevaría a la revisión de los convenios de doble imposición en materia de ISD actualmente vigentes (Francia y Suecia).

4.2. Obligación real.

Dado que el nuevo modelo plantea el diferimiento de la tributación hasta el momento de la posterior transmisión de los bienes, pueden darse situaciones de pérdida de recaudación como consecuencia de que:

- El contribuyente deje de ser residente en territorio español;
- Los bienes sean trasladados fuera del territorio español, tratándose de contribuyentes no residentes.

Una forma de salir al paso de estas situaciones, por lo demás no excesivamente frecuentes de momento (y compensadas también por las que se produzcan en sentido opuesto) es el establecimiento de un impuesto de salida (considerar devengado el impuesto en ese momento); no obstante, es probable que esta medida pudiera ser considerada discriminatoria en el ámbito de la UE.

De todos modos, merece mayor atención lo que constituye la obligación real en sentido estricto: los no residentes que adquieren lucrativamente bienes situados en España (ISD) o que obtienen rentas de bienes situados en España (IRNR). Si las normas de delimitación fuesen las mismas en ambos impuestos, no existiría mayor problema. Pero, precisamente, este es el problema, las normas de delimitación de la tributación por obligación real no son plenamente concordantes, como puede apreciarse en los cuadros que se ofrecen a continuación:

Obligación real ISD: Bienes o derechos que estén situados o puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español			
	General	Francia	Suecia
Seguros de vida contratados con aseguradoras españolas o en España por entidades extranjeras que operen	X		
Bienes inmuebles que radiquen en E	X	X	X
Bienes muebles afectos a inmuebles, explotaciones o establecimientos industriales situados en E	X	X	X
Bienes muebles que habitualmente se encuentren en E	X		
Bienes muebles que se encuentren efectivamente en E al fallecimiento		X	X
			.../...

.../...			
Acciones de sociedades por acciones inscritas en E, salvo que estén efectivamente en el otro Estado			X
Barcos, aeronaves, automóviles y demás vehículos de motor matriculados en E		X	
Bienes intangibles, según la residencia del causante		X	
Patentes, marcas de fábrica y derechos de propiedad intelectual inscritos en E		X	
Posibilidad de determinar el tipo considerando la totalidad de bienes		X	
Resto de los bienes según el Estado de residencia			X

Ha de aclararse que la «X» indica los supuestos en los que se establece la tributación en España (E) por obligación real, pero ello no implica que los supuestos no marcados no supongan tributación, sino que, bien no se contemplan específicamente, bien que se encuentran subsumidos en otro.

IRNR: Rentas que se consideran obtenidas en España			
	General	OCDE	UE
Rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas en E mediante establecimiento permanente (EP)	X	X	
Rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas en E sin EP, con algunas excepciones	X		
Rendimientos del trabajo (RTP) por actividad desarrollada en E	X	X (con matices)	
RTP por retribuciones públicas satisfechas por Admón. española	X		
RTP por retribuciones satisfechas por empresas españolas, por empleos en buques o aeronaves	X		
Pensiones y prestaciones similares derivadas de un empleo prestado en E o satisfechas por empresa establecida en E	X	X	
Retribuciones de administradores	X	X	
Dividendos y rentas asimiladas por participación en empresas españolas	X	X (limitada)	No en filial-matriz
Intereses satisfechos por residentes o EP en E	X	X (limitada)	No (con matices)
Cánones satisfechos por residentes o EP en E	X		No en filial-matriz
Otros rendimientos del capital mobiliario satisfechos por empresas residentes o EP en E	X		
Rendimientos derivados de inmuebles situados en E, o de EP en E	X	X	
Ganancias patrimoniales (GP) de valores emitidos por residentes en E	X	X	
GP de bienes muebles situados, o derechos que deban cumplirse, en E	X		
GP de bienes inmuebles	X		
GP por ganancias de juego	X		

En el caso del IRNR, debe aclararse adicionalmente:

- España tiene establecidos numerosos convenios de doble imposición que, aunque inspirados en el modelo de la OCDE, contienen diversas especialidades que tampoco son comunes a todos los convenios.
- En la columna relativa a la UE, se han marcado exclusivamente las excepciones contempladas específicamente por las directivas comunitarias aprobadas.

La conclusión que puede extraerse es que, si bien es cierto que existen discordancias, estas obedecen a muy diferentes causas, pero, en cualquier caso, las dos situaciones de mayor relevancia cuantitativa (inmuebles y participaciones en sociedades) tienen un tratamiento sustancialmente coincidente, por lo que no parece imprescindible introducir modificaciones.

5. SUGERENCIAS ALTERNATIVAS

Con alguna frecuencia, se plantean alternativas en términos dicotómicos («o lo que hay, o lo que se propone»). Especialmente cuando la alternativa supone un cambio drástico con la situación anterior, o cuando, aunque no sea así, se percibe como un cambio drástico, es frecuente que quien tiene que decidirse por dar curso a la propuesta sienta una peculiar sensación de vértigo, tendiendo a aplazar, a veces de forma indefinida, la decisión.

En otras ocasiones, se plantea la posibilidad de impulsar alternativas eclécticas que, sin romper tan drásticamente con el pasado, supongan un avance que, aunque no tan decidido, se prevé que encuentre menores resistencias.

Pues bien, ante tal eventualidad, en esta Sección se expone una serie de sugerencias que permitirían paliar, en mayor o menor medida, los aspectos más criticados de la actual regulación del ISD español, pero sin forzar el paso último de su absorción por los impuestos generales sobre la renta. Puede, incluso, que el examen de estas sugerencias, que se ofrecen no como propuestas independientes sino como una alternativa coordinada y seria de reforma, permita apreciar más claramente la conveniencia del cambio de modelo.

5.1. Tributación sobre el caudal relicto.

De las dos configuraciones tradicionales del ISD, el gravamen del caudal relicto y el gravamen de las porciones hereditarias, la regulación española ha seguido la segunda. Al combinarse con un gravamen hiperprogresivo, conduce a situaciones de inequidad y falta de neutralidad. Por otra parte, ese planteamiento no se compadece con la gestión práctica del impuesto, articulada sobre la base de la presentación conjunta de las declaraciones de las diversas porciones hereditarias; cuando

no se hace así, por algún motivo, el riesgo de aplicación de criterios no homogéneos de valoración y de aparición de situaciones de sobreimposición o infraimposición del caudal relicto es fácilmente apreciable.

Por el contrario, un planteamiento de tributación sobre el caudal relicto centraría la liquidación del impuesto en un solo expediente y procedimiento, y, además, permitiría una mayor igualdad en el tratamiento de las adquisiciones individuales, dado que, en definitiva, el impuesto vendría a recaer sobre la herencia, en lugar de sobre los herederos, que percibirían una porción hereditaria neta.

Esta opción llevaría a considerar a los sucesores bien como sustitutos, bien como responsables a los efectos de garantizar la declaración y pago de la deuda tributaria, lo que conduciría, a su vez, a plantearse:

- El carácter solidario o mancomunado de la deuda o de la responsabilidad de los sucesores.
- La atribución de la condición de representante (aunque, de hecho, este aspecto ya figura abordado en la actual LGT).
- La posibilidad de exoneración individual mediante la presentación de liquidaciones parciales de cada sucesor.

La aceptación de la sugerencia que se expone en el apartado dedicado a los tipos impositivos permitiría mejorar la adecuación del impuesto a la capacidad económica, haciendo menos imprescindible este cambio de configuración.

5.2. Situaciones de parentesco.

No parece discutible que el grado de parentesco no guarda relación con la capacidad económica, por lo que no resulta justificado graduar la cuantía del impuesto atendiendo a dicha circunstancia.

Por lo tanto, la sugerencia es clara: excluir la consideración del grado de parentesco a los efectos de establecer la carga nominal del impuesto, sin perjuicio de lo que luego se dirá en el apartado dedicado a los beneficios fiscales.

Esta sugerencia alcanza todavía mayor sentido en un momento en el que se está produciendo una flexibilización de la regulación de las situaciones de convivencia y familiares.

5.3. Tipos impositivos y escalas.

Dado que la ubicación del ISD como un impuesto parcial sobre la renta se admite pacíficamente, su estructura de tipos impositivos no puede quedar al margen de los cambios producidos en

el IRPF. En particular, los tipos mínimos y máximos del ISD no debieran ser en ningún caso superiores a los correspondientes del IRPF, sino inferiores, dado que:

- La base del ISD es el valor total de los bienes, sin tener en cuenta el coste de adquisición para el transmitente.
- Se trata de una renta claramente extraordinaria e irregular, generada, por lo general, en un período dilatado.
- El pago del ISD no deja de suponer una anticipación impositiva, al recaer sobre bienes que no han sido todavía transmitidos a terceros.
- En el caso de entidades, las adquisiciones lucrativas tributan al tipo del IS, que, en el caso más general, es (30%) claramente inferior a cualquiera de los tipos máximos alcanzables en ISD (a partir del 34%) y al tipo máximo del IRPF (42%).

Dado que, además, las adquisiciones lucrativas, bajo la actual regulación, no dejan de ser ganancias de capital, ha de tenerse en cuenta que el tipo aplicable a las mismas es estrictamente proporcional (18%).

Teniendo en cuenta todo ello, la sugerencia es elegir entre una de estas opciones:

- a) Tipo proporcional, en la banda del 9% al 12%.
- b) Tarifa progresiva, con un tipo mínimo similar al actual (7,65%) y un tipo máximo igual al general del IS (30%).

Ni que decir tiene que, en cualquier caso, debieran suprimirse los coeficientes multiplicadores en función del parentesco y del patrimonio preexistente del adquirente que se contienen en el artículo 22 de la LISD.

5.4. Doble imposición.

En la actualidad, las situaciones de doble imposición que se contemplan en la regulación del ISD son:

- Doble imposición internacional, por impuestos extranjeros soportados sobre la misma adquisición, respecto de la que se aplica el mecanismo tradicional de corrección mediante deducción en la cuota limitada por el impuesto español correlativo, tal como se ha comentado anteriormente.
- Doble imposición sobrevenida: cuando unos mismos bienes son objeto de una segunda o posterior adquisición lucrativa dentro de los 10 años siguientes, el artículo 20.3 de la LISD

establece la reducción de la base de estas adquisiciones ulteriores en el importe de las cuotas satisfechas en las adquisiciones precedentes.

Respecto de la primera, no resultaría preciso introducir cambio alguno. Sin embargo, respecto de la segunda, se aprecia claramente que resulta un paliativo insuficiente de una situación de exceso de gravamen; por ello, la solución más adecuada sería bien considerar únicamente el incremento de valor, bien la deducción en cuota del impuesto previamente satisfecho. Esta segunda opción parece de más fácil aplicación y comprobación.

5.5. Comprobación de valores.

Probablemente, el lector habrá tenido conocimiento de las críticas al actual proceso de *tax shopping* que afecta al ISD, por entender, dicho de manera un tanto abrupta, que rompe la uniformidad del «mercado fiscal» español y que puede inducir a los contribuyentes a cambios de residencia basados en situaciones de ventaja fiscal.

Resulta curioso, y a veces sorprendente, comprobar que:

- La situación de ventaja fiscal ya existe, desde hace años, en relación con determinadas regiones.
- Algunas de las críticas provienen de regiones que, en otros aspectos, postulan planteamientos regionales diferenciados.
- El efecto de ventaja fiscal, atendiendo a los datos recaudatorios, es notablemente inferior al que puede obtenerse cuando se establecen tratamientos diferenciados para promover la localización o domiciliación de empresas o para trasladar el lugar de realización (y contabilización) de los ingresos tributarios.
- Los cambios de residencia vinculados al ISD serán necesariamente reducidos, por limitaciones económicas, sociales y familiares, y, en mayor o menor medida, conllevarán una demanda de servicios asistenciales en la región de acogida.
- Situaciones de ventaja o desventaja comparativa también pueden producirse por la aplicación de criterios diferentes en relación con la comprobación de valores, en cuanto a la fijación de bases, selección de contribuyentes, y criterios sancionadores.

Y resulta curioso y/o sorprendente que sobre estos aspectos no se hayan levantado voces críticas, ni sobre los problemas, reales y potenciales, de erosión de bases de IRPRF/IRNR, vinculados al ISD.

En consecuencia, se acierta a plantear estas sugerencias:

- Establecimiento de unas normas comunes de valoración, principalmente de los inmuebles, que podrían estar basadas en los criterios de tasación hipotecaria y que, en todo caso, deben

atenerse preferentemente a los valores medios de mercado más recientes. En todo caso, debiera proscribirse la aplicación de multiplicadores, con frecuencia discrecionales/arbitrarios, sobre valores catastrales, cuya antigüedad es muy dispar y que recoge muy defectuosamente los valores recientes de mercado.

- En los casos de prescripción del ISD, consideración como valor de adquisición, a los efectos del IRPF/IRNR, del que habría resultado aplicable según las normas del IP, para de esta forma no hacer de peor condición al contribuyente que ha declarado por los valores mínimos establecidos en el artículo 18 de la LISD y que no ha sido comprobado, que al que no ha formulado declaración en el período de prescripción.

5.6. Beneficios fiscales.

Lo primero que ha de observarse, en relación con el *tax shopping*, es que la única forma radical de anularlo es suprimir la cesión de competencias normativas a las comunidades autónomas. Mientras esta cesión exista y se extienda a la comprobación de valores, reducciones de la base imponible, tipos y tarifas, y bonificaciones, la posibilidad de *tax shopping* subsistirá. Por lo tanto, la disyuntiva es: «café para todos» o *tax shopping*.

Dicho esto, se exponen a continuación diversas sugerencias, con relación con los diversos beneficios fiscales que actualmente se contienen en el ISD, con independencia de si están afectados o no por el *tax shopping*.

A) Reducciones personales y familiares.

Lo primero que ha de decirse es que el planteamiento actual de estas reducciones resulta criticable en un doble sentido:

- Al estar basadas en el grado de parentesco, no hacen sino volver a incidir sobre una circunstancia que ya se considera en los coeficientes multiplicadores utilizados para establecer la carga impositiva nominal.
- Su nivel actual es claramente reducido y no guarda relación con los establecidos a efectos del IRPF e IP y no se viene ajustando a la inflación.

Habida cuenta de que, en la regulación actual, lo que grava el ISD es una adquisición de riqueza (patrimonio), la propuesta consiste en plantear dos reducciones:

- Reducción general en línea con la establecida a efectos del IP, para la totalidad del caudal relicto.
- Reducción complementaria de tipo personal por cada sucesor (basada en un multiplicador de los mínimos familiares del IRPF, lográndose así la actualización automática) y para los mismos supuestos contemplados en la normativa del IRPF.

B) *Reducciones por vivienda habitual y empresa familiar.*

Ambas reducciones comparten un planteamiento común, especialmente en lo relativo al período de mantenimiento, si bien la correspondiente a la vivienda habitual contempla un límite máximo a la cuantía de la reducción.

Una crítica común a ambas reducciones es el inusual período de mantenimiento requerido en la normativa estatal subsidiaria (10 años), que ha llevado en la práctica a que varias comunidades autónomas lo hayan reducido a 5 años. Además, basta el defecto de cumplimiento de un día para que se pierda la totalidad de la reducción, lo cual lleva a considerarlo desproporcionado.

En cuanto a la reducción por empresa familiar, ha de plantearse una crítica que resulta también aplicable al IP. La participación de un miembro del grupo mayoritario, aunque no participe activamente en la gestión del negocio familiar, puede beneficiarse de la reducción; sin embargo, la participación minoritaria de un empleado (o jubilado) no puede acogerse a ella. Esta situación conduce a una evidente desigualdad de tratamiento y que puede llevar a situaciones en que adquisiciones mayores tributen menos que adquisiciones mucho menores.

En consecuencia, las propuestas que se plantean en este punto son:

- Reducción del período de mantenimiento hasta acomodarlo al período de prescripción (4 años).
- Consolidación de la reducción a razón del 25% anual, de forma que la pérdida de beneficios sea proporcional al plazo de incumplimiento del requisito de mantenimiento.
- Actualización automática del límite de la reducción por vivienda habitual, en forma coordinada con el IP.
- Aplicación de la reducción en ISD (y de la exención en IP) también a las participaciones de trabajadores, empleados y jubilados, con independencia del porcentaje de participación.

C) *Bonificaciones de la cuota.*

Una revisión de las reducciones personales y familiares en la línea expuesta anteriormente, probablemente paliaría en buena medida el impacto del *tax shopping*, especialmente para las herencias más modestas.

Otra medida que podría limitar los efectos de cambio de residencia es la unificación de los puntos de conexión para la fijación de la competencia territorial entre las sucesiones y las donaciones, ya que ello dificultaría que, a través de beneficios aplicados a las donaciones por una comunidad autónoma, se erosionen los ingresos tributarios que correspondería en la sucesión a otra.

Con todo, más que impedir el *tax shopping*, resulta actualmente más realista limitar la amplitud de las bonificaciones que puedan concederse, mediante:

- Establecimiento de un tipo mínimo que podría situarse entre el 5% y el 10% (de mantenerse la tarifa actual, no podría ser superior al que contiene la propia tarifa).
- Establecimiento de un porcentaje máximo de bonificación, que podría situarse entre el porcentaje de participación en la recaudación del IRPF y, por ejemplo, el 50% (que vendría a equiparar el tipo efectivo con el de las ganancias de capital a largo plazo en el IRPF).
- Exigencia de que la bonificación afecte a todos los contribuyentes, sin distinción por grupos de parentesco, evitando así la mayor desigualdad a la que conducen buena parte de las medidas de *tax shopping* adoptadas, que suelen limitarse a los actuales Grupos I y II.

6. CONCLUSIONES

La subjetividad resulta inherente a la persona y, por ello, la objetividad, entendida en términos absolutos, resulta tan impredecible como impracticable. Cuestión distinta es la imparcialidad, que lleva a estudiar y exponer los asuntos desde todos los puntos de vista relevantes, señalando los aspectos positivos y negativos de cada uno, sin resaltar excesivamente unos ni omitir otros, en aras a justificar la conclusión que se pretende.

Es por ello que considero oportuno advertir de algunos posicionamientos personales:

- Preocupación por la dualización fiscal que se viene produciendo en los últimos tiempos, y a la que he aludido en este trabajo.
- Preferencia por sistemas fiscales integrados, como forma de otorgar mayor certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes, simplificar las cargas indirectas y reducir los costes de gestión.
- Convencimiento de que los impuestos fuertemente progresivos no son necesariamente más justos, al precio de quebrar, en muchas ocasiones, la neutralidad más allá de lo estrictamente necesario, alterando las decisiones y comportamientos individuales.
- Legitimidad de la elección por el contribuyente de las fórmulas legales más ventajosas de cara a minimizar legalmente el pago de los impuestos, y proscripción de las aplicaciones administrativas y/o jurisprudenciales basadas en criterios teleológicos, que no hacen con frecuencia sino decidir arbitrariamente qué comportamientos, de los compatibles con la ley, son o no aceptables.
- Conveniencia de mecanismos, directos o indirectos, que impidan el crecimiento, de otra forma incontrolado, de las exacciones fiscales.
- Creencia de que la norma más compleja no es, necesariamente ni probablemente, la mejor, sino que es una forma de remendar planteamientos defectuosos o de acentuar posiciones de ventaja.

- Convicción de que el principio de igualdad ante la ley es igualmente aplicable en el ámbito tributario y que consideraciones de eficacia o de la utilidad social de los impuestos no justifican la dispar posición jurídica de Administración y administrado que con frecuencia se observa en la normativa tributaria y en la doctrina jurisprudencial.

Comoquiera que estos posicionamientos personales pueden ser tanto causa como consecuencia de reflexiones como las contenidas en este trabajo, me parece oportuno ponerlas de manifiesto, para que el lector se prevenga a los efectos de valorar las conclusiones alcanzadas, que son las siguientes:

- 1.^a El ISD, tanto con carácter general como en la normativa española actualmente vigente, carece de justificación suficiente, especialmente atendiendo a los altos tipos impositivos establecidos.
- 2.^a El ISD no cumple con las funciones pretendidas de redistribución e igualación, y grava de forma muy desigual a los contribuyentes, en razón de la heterogeneidad valorativa de los bienes y a los factores de hiperprogresividad que contiene, que no se acomodan al principio constitucional de capacidad de pago. Adicionalmente, grava de manera injustificadamente distinta a las adquisiciones lucrativas de personas y de entidades.
- 3.^a La percepción social de estos defectos ha llevado a que diversas comunidades autónomas hayan establecido medidas para reducir su impacto que afectan a la mayor parte de los contribuyentes, lo cual por otra parte no ha hecho sino incrementar la desigualdad de trato. La adopción de estas medidas ha dado lugar a un proceso de *tax shopping* regional y presenta un riesgo, a medio plazo, de erosión de las bases de IRPF/IRNR.
- 4.^a Una solución más equitativa y general sería la supresión del ISD, que sería absorbido por IRPF e IRNR. En esencia, consiste en trasladar al sucesor el coste de adquisición para el testador/donante del bien adquirido lucrativamente, gravando la renta cuando el sucesor lo transmita a terceros, por el exceso sobre dicho coste de adquisición del valor de enajenación obtenido.
- 5.^a Esta solución tendría presumiblemente una incidencia recaudatoria positiva a medio y largo plazo, si bien transitoriamente produciría una merma de ingresos para las comunidades autónomas, que podría cubrirse incrementando en un 5% (del 30% al 31,5%) el porcentaje de participación de estas en la recaudación parcialmente cedida de IRPF, IVA e I.I.EE.
- 6.^a Alternativamente, la actual regulación del ISD debiera ser objeto de una reforma de tipo medio, que atenuase, siquiera parcialmente, los defectos y aspectos criticables, y favoreciendo su integración efectiva en el marco de la imposición sobre la renta.
- 7.^a Cualquiera de las dos alternativas resulta practicable en términos normativos sin gran dificultad, tal como queda expuesto en el presente trabajo, y resultaría viable en términos recaudatorios.
- 8.^a Probablemente, el aspecto más problemático de las reformas propuestas es el de alcanzar un acuerdo entre las diversas Administraciones implicadas.

No soy tan iluso como para suponer que este simple trabajo bastará para impulsar la reforma que, en mi opinión, necesita la tributación de las adquisiciones lucrativas, pero no desespero de que resulte de utilidad para quienes se enfrenten a ello o, como mínimo, que pueda generar nuevas aportaciones que nos enriquezcan a todos. Que si tropezamos, sea con los ojos abiertos.

Nota: El lector habrá apreciado la falta de citas y de notas a pie de página. Ello no ha de entenderse como desprecio de las enseñanzas de GOODE, SHOUP, NEUMARK, EINAUDI, MUSGRAVE y DUE-FRIEDLANDER, o, en el ámbito español, de FUENTES, ALBIÑANA y GOTA, entre otros. Incluso alguno pensará que los aludidos son demasiado «antiguos» y que no menciono autores más recientes. En este punto, me viene a la memoria la mordaz crítica a BUCHANAN «lo que es bueno no es nuevo, y lo que es nuevo no es bueno». No quiero decir con ello que no haya enseñanzas buenas en autores posteriores, pero siendo los citados en los que aprendí lo que creo saber sobre imposición, no hay tantas cosas posteriores que sean buenas y nuevas. Al fin y al cabo, hasta la idea subyacente en la conocida «curva de Laffer» puede rastrearse en Adam SMITH. En definitiva, si algo hay de acertado o conveniente en mi trabajo, sea o no nuevo, ello es sin duda gracias a las enseñanzas recibidas; y, si resulta erróneo o descabellado, no puedo hacer responsables a mis maestros de mi mal entendimiento.

LA CADUCIDAD DEL DERECHO A DEDUCIR EL IVA SOPORTADO O LA SALVAGUARDA DEL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD FISCAL DECLARADA POR EL TRIBUNAL SUPREMO

(Comentario a la STS de 4 de julio de 2007, Sala de lo Contencioso-
Administrativo, rec. núm. 96/2002)*

JOSÉ ANDRÉS SÁNCHEZ PEDROCHE

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.

Profesor del CEF

Extracto:

EL Tribunal Supremo confirma la posibilidad de solicitar la devolución del IVA soportado cuando, por el transcurso del plazo fijado normativamente, no pueda realizarse la compensación. Tal extremo era negado por la Administración y contaba con algunos pronunciamientos judiciales que se limitaban a dar por buena la regulación del tributo, soslayando las graves consecuencias que se derivaban del quebrantamiento de principios como la neutralidad impositiva, la doble imposición o el enriquecimiento sin causa. La doctrina del Tribunal Supremo encuentra cumplido apoyo en la propia jurisprudencia del TJCE.

Palabras clave: IVA, deducción, compensación, devolución, principio de neutralidad y enriquecimiento injusto.

* Véase el texto íntegro de esta sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 301, abril 2008 o en *Normacef Fiscal* (NFJ027587).

Sumario

- I. Introducción. El criterio interpretativo seguido por la Administración.
- II. Algunos pronunciamientos judiciales a favor del criterio interpretativo defendido por la Administración Tributaria.
- III. El criterio sustentado por la Administración atentaba contra el principio de neutralidad en el que descansa la coherencia interna del IVA.
- IV. La metodología habitualmente empleada por la Administración para la regularización por caducidad de las cuotas de IVA no era la única posible, de conformidad con la normativa reguladora del tributo y la propia doctrina de la Dirección General de Tributos establecida al respecto.
 - A) El criterio seguido por la Inspección.
 - B) Reapertura del plazo de caducidad de los saldos negativos de ejercicios anteriores desde el momento en que se compensa parte del saldo pendiente.
 - C) Reapertura sucesiva del plazo de caducidad de los IVAs soportados, desde el mismo momento en que se reconocen e incluyen formalmente en las propias declaraciones-liquidaciones (trimestrales y anuales).
- V. La relevante sentencia de 4 de julio de 2007 o la posibilidad de solicitar la devolución de la cuota pendiente del IVA cuando hubiese caducado el derecho a realizar la compensación. Un nuevo mojón en la alentadora doctrina del Tribunal Supremo sobre la doble imposición y el enriquecimiento sin causa.
- VI. La eficacia de la sentencia. ¿Puede ignorar la AEAT su doctrina alegando que no crea jurisprudencia, a la espera de un cambio de parecer del Tribunal Supremo?

I. INTRODUCCIÓN. EL CRITERIO INTERPRETATIVO SEGUIDO POR LA ADMINISTRACIÓN

La STS de 4 de julio de 2007 resuelve un recurso de casación para unificación de doctrina planteado por la abogacía del Estado contra la STSJ de La Rioja de 21 de noviembre de 2001 (Ponente, don José Ignacio Ruiz de Palacios Villaverde). En dicha sentencia, el Alto Tribunal apunta la posibilidad –negada por la Administración– de recuperar el exceso de cuotas de IVA soportadas, al afirmarse que cuando no exista posibilidad para el sujeto pasivo de ejercitar la compensación por el transcurso del plazo fijado normativamente, la AEAT debe devolver el exceso de cuota no deducido a petición del contribuyente. El Tribunal Supremo considera así correcta la doctrina defendida por el Tribunal de la Rioja ¹ en contra del criterio interpretativo sustentado por la AEAT y los Tribunales Económico-Administrativos, para los cuales, los artículos 99 y 100 LIVA determinaban indefectiblemente la caducidad del derecho a la deducción del IVA soportado por no haberse ejercitado en los plazos legalmente señalados, sin posibilidad alguna de recuperar el tributo ². Así, la AEAT entendía que, por ejemplo, un saldo negativo generado en el tercer trimestre de 1996 tenía como fecha límite de compensación el 20 de octubre de 2000, transcurrida la cual se perdía cualquier derecho a la compensación y, por ende, toda posibilidad de devolución. La Administración interpretaba también que

¹ Otra Sentencia del mismo Tribunal de 11 de septiembre de 2002 (Ponente don Ignacio Barriobero Martínez) sostiene idénticos fundamentos que la referida Sentencia de 21 de noviembre de 2001.

² El artículo 99. Tres y Cinco LIVA dispone lo siguiente: «Tres. El derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al período de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho. Cuando hubiese mediado requerimiento de la Administración o actuación inspectora, serán deducibles en las liquidaciones que procedan, las cuotas soportadas que estuviesen debidamente contabilizadas en los libros registros establecidos reglamentariamente para este impuesto, mientras que las cuotas no contabilizadas serán deducibles en la declaración-liquidación del período correspondiente a su contabilización o en las siguientes. En todo caso, unas y otras cuotas solo podrán deducirse cuando no haya transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior. En el supuesto de las cuentas ocasionales a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra e), de esta Ley, el derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración relativa al período en que se realice la entrega de los correspondientes medios de transporte nuevos. (...) Cinco. Cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo período de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las declaraciones liquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años, contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso. No obstante, el sujeto pasivo podrá optar por la devolución del saldo existente a su favor cuando resulte procedente en virtud de lo dispuesto en el Capítulo II de este Título, sin que en tal caso pueda efectuar su compensación en declaraciones-liquidaciones posteriores, cualquiera que sea el período de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva». Por su parte, el artículo 100 LIVA intitulado «Caducidad del derecho a la deducción», señala literalmente lo que sigue: «El derecho a la deducción caduca cuando el titular no lo hubiera ejercitado en los plazos y cuantías señalados en el artículo 99 de esta Ley. No obstante, en los casos en que la procedencia del derecho a deducir o la cuantía de la deducción esté pendiente de la resolución de una controversia en vía administrativa o jurisdiccional, el derecho o la deducción caducará cuando hubiesen transcurrido cuatro años desde la fecha en que la resolución o sentencia sean firmes».

el referido plazo de los cuatro años se contaba desde la presentación de la declaración-liquidación en la que se generaba el saldo a compensar.

En muchos casos, el derecho considerado caducado ascendía a cuantías muy considerables, sin embargo, y pese a lo que pudiera pensarse, la cuestión litigiosa se sustanciaba por lo general en única instancia en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales (TEAR) y, por ende y con posterioridad, en los Tribunales Superiores de Justicia de las distintas comunidades autónomas, pues las actas levantadas por la Inspección no arrojaban cuota alguna a pagar o a devolver, limitándose a declarar la imposibilidad de compensar o solicitar la devolución del IVA soportado, por elevado que fuese su importe ³. Por otra parte, y paralelamente, no era extraño que la AEAT acordara la incoación del correspondiente expediente sancionador por presunta comisión de una infracción grave, al entenderse acreditadas improcedentemente partidas a compensar en la cuota de declaraciones o ejercicios futuros.

No debe pensarse, sin embargo, que esta cuestión era pacífica en el seno de la propia Administración, pues hasta en tres ocasiones el TEAC hubo de pronunciarse al respecto resolviendo sendos recursos de alzada para unificación de criterio, como consecuencia de la estimación de las pretensiones planteadas por los contribuyentes en sus alegaciones a las reclamaciones económico-administrativas presentadas ⁴. En tal sentido, por ejemplo, algún TEAR había defendido la necesidad de que, una vez caducado el derecho a realizar la compensación del IVA soportado, la Administración devolviera de oficio los saldos impositivos pendientes, en aplicación de lo dispuesto en la Sexta Directiva (actualmente Directiva 112/2006) y en sus principios orientadores ⁵. No era ese, sin

³ En tal caso, la cuantía a efectos de la sustanciación de la reclamación era inferior a los 150.000 euros de cuota señalados por el artículo 36 del RD 520/2005, de 13 de mayo, imprescindibles para poder recurrir en alzada al TEAC y posteriormente a la Audiencia Nacional, aunque el quebranto económico infligido al contribuyente superase con creces ese umbral monetario.

⁴ Nos referimos a las Resoluciones de 14 de septiembre y 23 de noviembre de 2005, así como a la de 29 de marzo de 2006.

⁵ «Que la cuestión se centra en determinar qué ocurre si transcurren cinco años desde la fecha de presentación de la declaración en que se originó el exceso a compensar y el sujeto pasivo no ha optado por solicitar la devolución, ¿perdería el derecho a recuperar esas cuotas o la Administración tiene la obligación de devolvérselas? Pues bien, para resolver esta cuestión, debemos acudir a la Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los Impuestos sobre el Volumen de negocios que consagra como principio general del Impuesto sobre el Valor Añadido el de neutralidad, siendo su naturaleza, la de Impuesto indirecto que recae sobre el consumo, naturaleza que no debe nunca ser olvidada ya que la finalidad de aquel no es otra que la de gravar el consumo de bienes y servicios realizados por los últimos destinatarios de los mismos, cualquiera que sea su naturaleza o personalidad, razón por la que debe soportarlo también el Estado y sus Administraciones Públicas cuando actúen como consumidores finales. Así, recae sobre la renta gastada y no, sobre la producida o distribuida por los empresarios o profesionales que la generan, siendo estos los que inicialmente soportan el Impuesto en sus adquisiciones de bienes e inversión o circulante resarcándose íntegramente del mismo mediante el mecanismo de la repercusión y deducción en la correspondiente declaración que se presente ante la AEAT. Con la finalidad de garantizar esta neutralidad, el artículo 18.4 de la Directiva señalada, establece que "Cuando la cuantía de las deducciones autorizadas supere la de las cuotas devengadas durante un período impositivo, los Estados Miembros podrán trasladar el excedente al período impositivo siguiente, o bien proceder a la devolución de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas. No obstante, los Estados Miembros estarán facultados para negar el traslado o devolución cuando el excedente sea insignificante". SEXTO: A juicio de este Tribunal la norma señalada, dada la finalidad que con ella se persigue, cuya transposición a nuestro ordenamiento jurídico se encuentra en el artículo 99 de la Ley, da la posibilidad a los sujetos pasivos por razones de conveniencia en un plazo de cinco años, actualmente cuatro, compensar el exceso no deducido en período posteriores, y no, solicitar la devolución en dichos años, pero, en ningún caso, puede suponer para aquellos, si siguen ejercitando la opción

embargo, el criterio del TEAC que, en Resolución de 19 de enero de 2005, afirmaba que una vez frustrada por el transcurso del plazo la compensación, tampoco podría ser objeto de devolución el saldo no compensado, sin que cupiese más metodología deductiva que la defendida por la propia AEAT⁶.

En la primera de esas Resoluciones del TEAC que resuelven recursos para unificación de criterio (14 septiembre de 2005), el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT afirmaba en su escrito de alegaciones que la caducidad establecida en los artículos 99 y 100 LIVA no suponía atentado alguno contra el principio comunitario de neutralidad fiscal y que los requisitos o límites que en ellos se consagraban no podían calificarse como desorbitados o desproporcionados. Por otra parte, el referido responsable del Centro Directivo de la AEAT se oponía rotundamente a la necesidad apuntada por el TEAR de articular un mecanismo de devolución de oficio para los saldos pendientes de deducción por un triple motivo:

de compensar transcurrido dicho plazo, la pérdida del derecho a resarcirse del impuesto que soportaron, ya que ello supone desvirtuar el espíritu y finalidad del Impuesto al sancionar a aquellos que sin ser los verdaderos sujetos gravados por aquel, ejercitan una opción que ya no puede ejercitarse. Por todo lo anterior, entendemos que no hay caducidad del derecho a recuperar los excesos no deducidos, aunque sí pérdida del derecho a compensar en períodos posteriores de forma que cuando no existe posibilidad de ejercitar la compensación por transcurso del plazo la Administración debe practicar liquidación devolviendo de oficio al sujeto pasivo dicho exceso no deducido». En consecuencia, el fallo de esta resolución acuerda: «ESTIMAR PARCIALMENTE la reclamación, confirmando la declaración de caducidad del derecho a la compensación establecida por las resoluciones recurridas, pero reconociendo el derecho a la devolución al sujeto pasivo de los saldos cuyas compensaciones fueron declaradas caducadas.» (Resolución de 22 de febrero de 2002 de un TEAR sin especificar recogida en la Resolución del TEAC de 29 de marzo de 2006, Vocalía 5.ª).

⁶ «Entiende la recurrente que la normativa del Impuesto no ha establecido un orden de deducción de cuotas soportadas según que procedan o no de ejercicios anteriores a aquel al que se refiere la declaración. O lo que es lo mismo, se defiende la posibilidad de minorar en primer lugar el Impuesto devengado declarado con los saldos originados en períodos anteriores y, después, en segundo lugar, si existe todavía un exceso de cuotas devengadas, reducir dicho exceso en las cuotas soportadas deducidas en el propio ejercicio. (...) A la vista de la normativa expuesta resulta que el legislador emplea el término «deducciones procedentes», para referirse a las soportadas en el período o a las que habiéndose soportado en períodos anteriores, no han sido incluidas en una declaración anterior, y se deducen en el período en que se contabilizaron, habiéndose respetado los plazos de caducidad fijados por la normativa del Impuesto. Término que no incluye los saldos o créditos favorables al sujeto pasivo generados por exceso de cuotas soportadas respecto de las devengadas en ejercicios anteriores. Estos no son deducibles, sino compensables, lo que requiere la existencia de un saldo positivo al que aplicarlos. Por último debe recordarse que como tiene dicho este Tribunal Central, en su resolución de 10 de marzo de 2000 (R.G. 825/1997), la devolución es solo una forma de hacer efectivo el saldo a favor del sujeto pasivo, la otra es la compensación con cuotas devengadas posteriores, pero dicha devolución no es un concepto diferente del ejercicio del derecho a la deducción o de la compensación de cuotas deducibles. En su virtud ha de concluirse que la compensación o devolución pueden hacerse efectivas siempre que no hayan transcurrido cinco años (hoy cuatro) contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso, plazo que ha de ser entendido como de caducidad y no de prescripción. Ello implica que si las cuotas a compensar del ejercicio de 1997(...) no pueden ser compensadas en la declaración correspondiente al cuarto trimestre de 2001, tampoco pueden ser objeto de devolución en el citado período de declaración. En definitiva, de lo que se trata es de evitar que el sujeto pasivo pueda incluir en sus declaraciones cantidades a deducir o a compensar cuya procedencia la Administración tributaria no pueda ya apreciar por causa de la prescripción. Es por esto por lo que con ocasión de la reducción de los plazos de prescripción a cuatro años que introdujo la Ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes, fueron modificados determinados artículos de la Ley del Impuesto, entre los que se encontraban el mencionado artículo 99, reduciéndose de cinco a cuatro el número de años de que actualmente dispone el sujeto pasivo para ejercitar el derecho a la deducción de cuotas o compensar saldos originados en períodos anteriores a aquel al que se refiere la declaración. En el sentido expuesto en esta ponencia se expresa la doctrina del TEAC, entre otras, además de en la resolución anteriormente citada, 14 de noviembre de 2001 (R.G. 7842/1999), 27 de septiembre de 2004 (R.G. 4076/2003), o en la reclamación en unificación de criterio de 24 de noviembre de 2004 (R.G. 1145/2002)».

- a) Porque resultaría imposible identificar, a la vista de la declaración-liquidación presentada por el contribuyente, la fecha en que fueron soportadas las cuotas cuya compensación o devolución se pretendía (ni podría tampoco saberse, por ello mismo, si el plazo cuatrienal habría transcurrido), salvo que se articulara una suerte de obligación de recurrir a un procedimiento de comprobación e investigación de oficio para cada caso concreto.
- b) Porque cuando la normativa tributaria ha querido recoger la obligación de devolver de oficio por parte de la Administración, lo ha señalado así expresamente.
- c) Porque el artículo 18 de la Sexta Directiva autoriza a los Estados miembros a fijar las «modalidades» del ejercicio del derecho a la devolución, y en tal sentido, el margen de actuación reservado al legislador nacional fue particularmente amplio al venir determinado por dos vías: en primer lugar, por la propia naturaleza jurídica de la Directiva y, en segundo término, por la dicción de su artículo 18, apartado 4. Y siendo cierto, y reconociendo por tanto que el derecho a la deducción resulta básico en el funcionamiento y en la filosofía del tributo, ello no significa que el legislador nacional no pueda someter dicho derecho a ciertos requisitos formales y temporales ⁷.

En sus alegaciones, la AEAT elude, sin embargo, la referencia a una reiterada jurisprudencia del TJCE que reconoce el derecho a una deducción que no puede limitarse y que tiene por objeto liberar completamente al sujeto pasivo del peso del impuesto devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas, pues conviene recordar que el artículo 18.4 de la entonces Sexta Directiva (hoy, insistimos, Directiva 112/2006) no permite limitar un derecho que se erige en la clave de bóveda del funcionamiento del tributo ⁸. Lo mismo aconteció en los otros dos recursos de alza-da para unificación de criterio –interpuestos esta vez por el Director General de Tributos– contra la doctrina defendida por los TEAR ⁹.

⁷ El TEAC otorga la razón al Director de Gestión, señalando lo que sigue: «La norma ha establecido un plazo de caducidad que no supone la denegación de un derecho subjetivo del sujeto pasivo, sino un plazo para ejercitar la acción de compensación, acción que, como hemos indicado, a lo largo de dicho plazo puede transformarse, a voluntad del sujeto pasivo, en el ejercicio de la acción de solicitar la devolución de los excesos del impuesto soportado sobre el repercutido; sin que pueda ir el sujeto pasivo más allá del plazo establecido. Pretende ahora la entidad reclamante, en definitiva, que, con carácter alternativo a la compensación que no ha podido efectuar, le sea reconocido el derecho a la obtención de las cuotas para las que no ha obtenido hasta ahora la compensación, ni ejercitó de manera optativa a la finalización de cada ejercicio natural de los comprendidos en el plazo de caducidad la posibilidad de obtener la devolución. Pues bien, como hemos señalado en fundamento de derecho anterior, ambas posibilidades no operan de modo alternativo, sino excluyente. Esto es no puede el sujeto pasivo del impuesto optar por compensar durante los cuatro años siguientes a aquel período en que se produjo el exceso de impuesto soportado sobre el devengado (teniendo en cuenta que como hemos señalado durante este período pudo solicitar la devolución del impuesto en la declaración-liquidación correspondiente al último período de cada año natural que comprendía dicho plazo) y ahora pretender, cuando no ejerció dichas opciones durante el plazo indicado optar, alternativamente, por la devolución del saldo diferencial. En este sentido se pronunció ya este Tribunal Económico-Administrativo Central, entre otras, en su resolución de 24 de noviembre de 2004, anteriormente citada». En esta Resolución, el TEAC afirma que el plazo de caducidad establecido por la normativa española coincide con el de prescripción de las acciones. Por último, conviene advertir que el contribuyente instó del TEAC el planteamiento de cuestión prejudicial ante el TJCE que fue rotundamente rechazado por aquel.

⁸ «Cuando la cuantía de las deducciones autorizadas supere la de las cuotas devengadas durante un período impositivo, los Estados miembros podrán trasladar el excedente al período impositivo siguiente, o bien proceder a la devolución de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas. No obstante, los Estados miembros estarán facultados para negar el traslado o la devolución cuando el excedente sea insignificante».

⁹ Resoluciones del TEAC de 23 de noviembre de 2005 y 29 de marzo de 2006.

II. ALGUNOS PRONUNCIAMIENTOS JUDICIALES A FAVOR DEL CRITERIO INTERPRETATIVO DEFENDIDO POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La exégesis normativa de la LIVA por parte de algunos Tribunales Superiores de Justicia es coincidente con la de la AEAT y la del TEAC. Tal es el caso de la STSJ de Cantabria de 21 de noviembre de 2000 (Ponente, doña María Teresa Marijuan Arias), donde se afirma con toda rotundidad que la Administración no puede reconocer el derecho a la devolución de las cuotas para las que ha caducado el derecho de compensación, porque ambas posibilidades no son alternativas, sino excluyentes, no pudiendo optarse por compensar y pretender, alternativamente, la devolución del saldo diferencial:

«Tiene por objeto el presente pleito la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cantabria de fecha 10 de marzo de 2000 por la que se desestima la reclamación económico-administrativa entablada por el recurrente frente a la Resolución de la Agencia Estatal Tributaria de fecha 10 de marzo de 1998 por la que se deniega la pretensión del recurrente de compensación de las cuotas correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) a realizar en el último trimestre del ejercicio 1996. Las cuotas cuya compensación pretende el recurrente se corresponden con cuotas soportadas durante los ejercicios 1990 y 1991, operación para la cual el artículo 99 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, reguladora del IVA señala un plazo que no es de prescripción, y, por tanto, susceptible de ser interrumpido, sino un plazo de caducidad de cinco años, señalando de forma literal que "el derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al período de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cinco años desde el nacimiento del mencionado derecho". La claridad del precepto excusa de mayores comentarios, al limitar a cinco años el plazo de compensación de las cuotas soportadas con las cuotas devengadas en cada período, que en el supuesto de autos ha transcurrido ya, puesto que las cuotas a compensar datan de los ejercicios 1990 y 1991, mientras que la compensación pretende practicarse en el año 1996, una vez caducado el derecho. Pretende, el recurrente, que con carácter alternativo le sea reconocido el derecho a la devolución de las cuotas para cuya compensación ha caducado el derecho, posibilidades estas que no operan de modo alternativo, sino excluyente, de tal modo que no puede optarse por compensar y pretender, alternativamente, la devolución del saldo diferencial. El artículo 115 de la Ley del IVA señala que "No obstante, el sujeto pasivo podrá optar por la devolución del saldo existente a su favor cuando resulte procedente en virtud de lo dispuesto en el capítulo II de este Título, sin que en tal caso pueda efectuar su compensación en declaraciones-liquidaciones posteriores, cualquiera que sea el período de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva". El carácter excluyente de una y otra alternativa queda claramente reseñado en el artículo citado, amén de no cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 100 de la Ley reguladora, que dispone que "El derecho a la deducción caduca cuando el titular no lo hubiera ejercitado en los plazos y cuantías señalados en el artículo 99 de esta Ley"».

La STSJ de Canarias de 14 de julio de 2006 (Ponente, don José Gómez Cáceres) afirma sin rodeos que el derecho a la deducción o compensación está sometido a un plazo de caducidad ¹⁰:

¹⁰ En este caso, el TSJ de Canarias se enfrentaba a un IVA considerado caducado por la Inspección que ascendía a más de 90 millones de las antiguas pesetas y a una sanción de más de 10 millones.

«La cuestión litigiosa es resumida perfectamente por el Sr. Abogado del Estado cuando dice que la principal alegación del recurrente consiste, básicamente en atribuirse la posibilidad de compensar las cuotas soportadas del impuesto –supuesto que el saldo sea negativo– con los saldos positivos procedentes de ejercicios siguientes, o bien la posibilidad de solicitar el derecho a la devolución de dichas cuotas para el supuesto en que dicho saldo fuera positivo, con la particularidad, según la tesis actora, de que esta última posibilidad no se encuentra en modo alguno sometida a un plazo de caducidad sino de prescripción, y por tanto susceptible de interrupción por la actuación inspectora ¹¹. En definitiva, sigue diciendo el Sr. Abogado del Estado ¹², la cuestión que plantea el actor es que, así como para la compensación, el mandato del artículo 100 de la Ley del Impuesto es claro cuando consagra un plazo de caducidad de 4 años, no sucede lo mismo con la devolución, respecto de la cual el artículo 115.1 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre no señala plazo alguno, señalando dicho demandante que "ni en los restantes apartados de este mismo artículo, ni en otros artículos del texto legal, ni en el Reglamento del Impuesto se somete este derecho a plazo determinado. Así pues, mientras que el derecho a compensar las cuotas debe ejercitarse en el mencionado plazo de 4 años, el derecho a solicitar la devolución puede ejercitarse sin sujeción a ese concreto límite temporal". Por tanto, la cuestión se reduce a determinar si efectivamente se consagra o no un plazo de caducidad para las devoluciones. El artículo 100 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que "El derecho a la deducción caduca cuando el titular no lo hubiera ejercitado en los plazos y cuantías señalados en el artículo 99 de esta ley". Advertimos que quedó reducido a cuatro años el plazo de cinco años a que se hace referencia, con efectos desde 1 de enero 2000, por el artículo 6 seis de la Ley 55/1999 de 29 diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. Por su parte, el artículo 115 de la Ley 37/92 dice: "Uno. Los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 99 de esta ley, por exceder continuamente la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año». Obvio es, por tanto, que el derecho a la deducción –o compensación– está sometido a un plazo de caducidad y no de prescripción, lo que impide entender

¹¹ En el caso ventilado por el pronunciamiento del TSJ de Canarias, durante el año 2001, la contribuyente (una mercantil dedicada a la promoción inmobiliaria) fue objeto de actuaciones inspectoras por parte de la Administración Tributaria. La empresa había imputado todo el IVA soportado por la compra de los terrenos al momento en que se adquirieron mediante documento privado, no obstante lo cual, la Inspección entendió que la deducción debía postergarse al momento en que se otorgase formalmente escritura de compraventa. De esta forma, la Administración modificó la imputación temporal que del impuesto venía haciendo la contribuyente, lo que comportó que cuotas de IVA soportado correspondiente a períodos anteriores se asociasen indefectiblemente a otros posteriores. La empresa aceptó los criterios seguidos por la Administración Tributaria, suscribiendo el acta finalmente levantada en conformidad.

¹² Para la Abogacía del Estado, la cuestión relativa al posible quebrantamiento del principio de neutralidad consagrado en la Sexta Directiva constituía una bagatela sin importancia: «Así, la cuestión que planteaba el actor era si transcurrido el plazo de caducidad que la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece para compensar el exceso de las cuotas soportadas sobre las devengadas en un períodos dichas cuentas pueden ser objeto de devolución (sic). Y la respuesta a tal cuestión ha de ser resuelta en sentido negativo. La neutralidad impositiva es efectivamente un propósito expreso de la norma del impuesto, pero no es una regla de aplicación matemática y, en aras del principio de seguridad jurídica, es compatible con el establecimiento de plazos de caducidad para el ejercicio de los derechos por los sujetos pasivos del mismo. No estamos ante un supuesto de devolución de ingresos indebidos, sometidos efectivamente a plazo de prescripción, cuyo cómputo es por tanto susceptible de ser interrumpido, sino ante devoluciones que forman parte de la operativa normal del tributo, cuya norma somete a un plazo que es de caducidad».

interrumpido el plazo de las actuaciones inspectoras y, por extensión, veda de raíz la posibilidad de estimar la pretensión actora"»¹³.

En parecidos términos se pronuncia la STSJ de Castilla-La Mancha de 25 de noviembre de 2002 (Ponente, don Vicente Manuel Rouco Varela), para la que si el sujeto pasivo no opta por la devolución en la declaración correspondiente en el último trimestre del ejercicio correspondiente y, en cambio, se acoge a la compensación, no se puede posteriormente solicitar la devolución, al no cumplirse uno de los requisitos formales que legalmente condiciona el ejercicio del derecho a la citada devolución, como era solicitarla por el cauce y en el plazo oportuno¹⁴, si bien se acababa reconociendo la posibilidad de

¹³ Sobre esta Sentencia del TSJ de Canarias pesa un recurso de casación para unificación de doctrina ante el Tribunal Supremo, con apoyo en la STSJ de La Rioja de 21 de noviembre de 2001 (cuya doctrina es la declarada correcta por el Alto Tribunal). El TSJ de Canarias, sin embargo, estimó parcialmente las pretensiones de la reclamante, anulando las sanciones que la AEAT había impuesto a la contribuyente por acreditar improcedentemente partidas a compensar en ejercicios futuros. «A consecuencia de lo anterior, se atribuye a la actora la comisión de la infracción grave prevista en el artículo 79, d) LGT. Y como hemos dicho en anteriores ocasiones resulta de todo punto conveniente recordar que la necesidad de que concurra el elemento intencional en el agente infractor constituye una constante en el ordenamiento español regulador de las infracciones, desde el Reglamento de la Inspección de Hacienda de 1926 que, con las modificaciones de 1952 y 1963, ha constituido hasta 1935 el ordenamiento básico en esta materia. Incluso cuando en la Ley sobre Inspección de Tributos de 20 de diciembre de 1952 desaparece la referencia expresa a la "malicia" o "propósito de ocultación" que se contenía en la legislación anterior, la Jurisprudencia mantuvo siempre la necesidad de apreciar la concurrencia de ánimo o propósito de evasión para calificar una conducta como infracción. Es cierto que el redactor de la Ley 10/85 ha optado en la materia por la forma más débil de imputabilidad, al disponer en el artículo 77.1) LGT que "las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia", de forma que basta la imprudencia simple para ser jurídicamente responsable de una infracción tributaria. Con todas las reservas con que hay que aceptar tal posición –derivadas sobre todo del notable grado de imperfección técnica de nuestro vigente ordenamiento tributario, lo que induce y explica no pocas conductas constitutivas de infracciones– es lo cierto que la propia redacción del precepto transcrito sirve, cuando menos, para continuar descartando abiertamente la existencia de una responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias. No hay posibilidad, pues de apreciar responsabilidad puramente objetiva en materia de infracciones tributarias, sino que tendrá que concurrir dolo o negligencia en la conducta del agente, como claramente ha señalado el Tribunal Constitucional (...) Partiendo de estos criterios jurisprudenciales, la Sala entiende que, a la vista de lo actuado en el expediente administrativo, no era procedente la sanción impugnada al no haber existido ocultación de dato alguno por parte de la recurrente, sino una aplicación errónea de las normas que no deja de ser comprensible ya que no está exenta de complejidad técnica la cuestión. A propósito de esto dijimos en nuestra sentencia de 25 de febrero del 2005 lo siguiente: "... el derecho del Estado a castigar a los ciudadanos exige muchísima prudencia. Al fin y al cabo, ese poder se lo hemos dado a los ciudadanos, sacrificando una porción de nuestra libertad individual, con la exclusiva finalidad de garantizar una convivencia pacífica y el respeto a los derechos de cada uno, ya que de nada sirve estar en posesión de un derecho si no hay alguien que pueda garantizar su mantenimiento. Ese es el origen y el fundamento último del *ius puniendi* del Estado. Por eso es inquietante esa suerte de tendencia iniciada hace ya algunos años, de criminalizar la generalidad de las actuaciones u omisiones de los particulares ante las diversas administraciones tributarias. Máxime en un sistema como el nuestro en que el excesivo número de normas fiscales y sus incesantes cambios termina por aturdir a los ciudadanos. Situación agravada por la generalización de las autoliquidaciones y la extrema colaboración en el cumplimiento de las obligaciones formales que se exige a los particulares, a los que el Derecho tributario es tan ajeno. De ahí que debiera ser la Administración más comprensiva con el contribuyente"». En el mismo sentido, apreciando razonables divergencias interpretativas exculpatorias, se pronuncia la STSJ de Cataluña de 16 de febrero de 2006 (Ponente, don Emilio Aragonés Beltrán).

¹⁴ «Principio esencial del IVA es que el Impuesto que ha gravado los elementos que componen el valor –el precio– de una operación (Impuesto soportado) es deducible del Impuesto que grava dicha operación (Impuesto repercutido) y este principio que se hace efectivo por el mecanismo de las deducciones tiene lugar de manera conjunta en un periodo determinado debiendo computarse globalmente el Impuesto repercutido por todas las entregas de bienes y servicios y el Impuesto soportado por todas las operaciones realizadas en cada periodo. Como es sabido el sujeto pasivo calcula y factura el Impuesto a sus clientes –IVA repercutido– y cuando liquida a la Administración deduce de aquel el IVA que ha gravado el coste de los elementos de su producción e ingresa la diferencia. Para el buen funcionamiento del Impuesto es indispensable el cumplimiento estricto de los requisitos formales y de tiempo a que legalmente se condiciona el mecanismo de las deducciones. El ejercicio del derecho a las deducciones se hace efectivo a través de las declaraciones-liquidaciones de cada periodo, exis-

instar otras vías para recuperar el IVA soportado no compensado ni devuelto, a través de la rectificación de la autoliquidación y el pertinente inicio de un expediente de ingresos de indebidos ¹⁵.

El TSJ de Castilla y León también defendía –con una muy parca motivación– la tesis en cuya virtud, caducado el derecho a deducir, decaía asimismo el derecho a solicitar la devolución, teniendo en cuenta, afirma el Tribunal, que tal solución no implicaba menoscabo alguno al derecho de deducción, ya que el sujeto pasivo pudo compensar las cuotas soportadas durante cuatro años completos, disponiendo de hasta cuatro ocasiones para exigir la devolución del saldo (Sentencias de 18 de marzo y 13 de octubre de 2005 y de 14 de junio de 2002) ¹⁶.

tiendo un plazo máximo de cinco años para practicar dichas deducciones (actualmente cuatro años) según se deduce del artículo 99 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA. Por otro lado, cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo período de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las declaraciones-liquidaciones posteriores, siempre que no hubiese ese plazo de cinco años, contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso. No obstante, el sujeto pasivo podrá optar por la devolución del saldo existente a su favor cuando resulte procedente pero en tal caso no podrá efectuar su compensación en declaraciones-liquidaciones posteriores, cualquiera que sea el período de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva. Así lo dispone el punto cinco de dicho artículo 99 que viene por tanto a configurar un derecho de opción en estos supuestos de que resulte un saldo favorable al sujeto pasivo: o bien la compensación o bien la devolución, y si se opta por esta no se puede compensar después. Ahora bien, puede ocurrir que los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 99 de esta Ley, por exceder continuamente la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas. En este caso la Ley reconoce su derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año (art. 115). De modo que si como se deduce de los autos el sujeto pasivo recurrente no optó por la devolución en la citada declaración correspondiente al último trimestre de 1994 y en cambio se acogió a la compensación, es visto que no puede posteriormente solicitar la devolución pues no se da –como bien pone de manifiesto el Abogado del Estado– uno de los requisitos formales que legalmente condicionan el ejercicio del derecho a la citada devolución, a saber: su solicitud formulada por el cauce y en el plazo oportuno. Una solicitud que reconoce no haber deducido aunque por "desconocimiento" (*sic*). Aduce en la demanda que la Administración levantó acta a resultas de la comprobación realizada sobre el ejercicio 1996 por la Inspección de Hacienda en la que se determinó que no procedía la compensación del saldo resultante de practicar las deducciones del IVA. Y efectivamente se acompaña documento acreditativo del levantamiento de esa Acta de 13 de febrero de 1998. Ahora bien, ello no significa que se pueda retrotraer el interesado a ese ejercicio para hacer uso del derecho de devolución en vez de la opción de compensación, como sostiene la demanda, entre otras cosas en el presente caso por cuanto en el Acta la improcedencia de la compensación practicada por el sujeto pasivo se funda en que había caducado el derecho por transcurso del plazo legalmente establecido para hacer efectivas las deducciones y si –esto es así–, es obvio que tampoco procediera la devolución solicitada. Además el acta viene motivada por la improcedencia de la compensación en el ejercicio 1996 y el derecho a devolución se refiere al saldo existente en 31 de diciembre de 1994, con lo cual se evidencia la improcedencia de mezclar los hechos que motivan el levantamiento del acta con la declaración de no haber lugar a la devolución que solicitó tan extemporáneamente y que motivó la resolución recurrida».

¹⁵ «No se opone a todo lo razonado la invocación que se formula en la demanda del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos por medio de la rectificación de la autoliquidación que motiva la solicitud denegada por la Administración pues como dice certeramente el Abogado del Estado una cosa es el derecho del actor a instar esa rectificación y otra diferente el cambio de la opción en su momento ejercitada, que no puede tener lugar por la vía de una rectificación de una declaración-liquidación pues con dicha rectificación se pretende que el sujeto pasivo pueda subsanar errores u omisiones padecidas en la misma pero no puede articularse para modificar una opción que no implica error pues tan legítima es una como la otra y lo único que ocurre es que luego se considera más beneficiosa que aquella que en un principio se eligió». El TSJ de Castilla-La Mancha ha defendido con asiduidad que la devolución no es más que una manifestación del ejercicio del derecho a la deducción en un plazo que es de caducidad y no de prescripción, y que caducado el plazo para compensar un saldo, no puede obtenerse la devolución de este, pues lo que caduca es el derecho a la deducción, presupuesto jurídico tanto para compensar como para solicitar la devolución (*Id.* por todas sus Sentencias de 21 de diciembre de 2006, Ponente, doña Raquel Iranzo Prades, y de 22 de diciembre de 2006, Ponente, don Jaime Lozano Ibáñez).

¹⁶ La SAN de 18 de septiembre de 2003 defiende –en esta misma línea– que la devolución no es sino una manifestación más del ejercicio del derecho de deducción, sujeta, por tanto, a los mismos plazos. Para la STSJ de las Islas Baleares de

El TSJ de Andalucía insistía en el hecho de que las cuotas soportadas únicamente podían deducirse en los cuatro años siguientes, sin que resultase admisible un procedimiento que prolongase sin limitación el plazo de deducción (Sentencia de 8 de febrero de 2002), por lo que rebasado ese plazo legal, no cabía arrastrar el saldo pendiente de compensación a períodos posteriores a dicho plazo (Sentencia de 11 de junio de 2002) ¹⁷.

Otros Tribunales –los menos– se percataron del problema que representaba defender a ultranza la relación entre la caducidad del derecho a la compensación y la pérdida de toda posible devolución, pues ante la existencia de un saldo a compensar y caducando este derecho en un trimestre que no fuera el cuarto, se vedaba la posibilidad de solicitar la devolución por una simple cuestión sistémica de la gestión del tributo, al limitar la norma la posibilidad de solicitar la devolución del saldo únicamente al cuarto trimestre de cada año. Tal es el caso, por ejemplo, de las SSTSJ de la Comunidad Valenciana de 13 de junio de 2005 (Ponente, don Juan Luis Lorente Almiñana) y 20 de mayo de 2005 (Ponente, doña Josefina Selma Calpe) o la STSJ de Cataluña de 9 de junio de 2006 (Ponente, doña Ana María Aparicio Mateo) ¹⁸.

15 de noviembre de 2006, el saldo cuya devolución puede solicitarse es aquel cuya compensación se habría podido efectuar, por lo que una vez finalizado el plazo para compensar no podía obtenerse su devolución (opinión compartida por la STSJ de Navarra de 3 de junio de 1997).

¹⁷ En análogo sentido, la STSJ de Galicia de 17 de octubre de 2006 recuerda que la caducidad del derecho a deducir se produce a los cuatro años, no renovándose el plazo en cada nueva declaración-liquidación trimestral con exceso de cuota soportada deducible.

¹⁸ Con fecha muy anterior a la de las sentencias señaladas, el TEAR de Valencia sostenía esta misma doctrina: «La cuestión a resolver estriba en determinar si un saldo de IVA a compensar que caducaba en el 3T de 1998, se puede solicitar la devolución de dicho saldo en el 4T del mismo año, o como el derecho a la compensación había caducado ya no puede solicitarse la devolución en el 4T. Debemos citar en primer lugar el artículo 99.5 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, vigente en los citados ejercicios, que establecía que: "Cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo período de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las declaraciones-liquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido cinco años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso. No obstante, el sujeto pasivo podrá optar por la devolución del saldo existente a su favor cuando resulte procedente en virtud de lo dispuesto en el Capítulo II de este Título, sin que en tal caso pueda efectuar su compensación en declaraciones-liquidaciones posteriores, cualquiera que sea el período de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva". De acuerdo con este precepto el derecho a la compensación puede ejercitarse en el plazo de 5 años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso. En el presente caso el saldo a compensar tiene su origen en el 3T de 1993, presentándose la declaración hasta el 20/10/93, pudiéndose compensar hasta la declaración a presentar el 20/10/98, 5 años después, declaración que corresponderá al 3T de 1998. No siendo admisible la pretensión de la entidad de que como el plazo de declaración del 3T 1993 es hasta el 20/10/93, y dicha fecha está dentro del 4T 1993, la compensación pueda realizarse hasta el 4T 1998, que se declarará hasta el 30/01/99, porque la entidad está comparando términos no homogéneos. Si el cómputo se realiza por trimestres declarados, la compensación del 3T de 1993 se podrá realizar hasta el 3T de 1998, y si se realiza por plazo de declaración, la compensación solicitada el 20/10/93, período de declaración del 3T 1993, podrá realizarse hasta el 20/10/98, período de declaración del 3T 1998. No siendo admisible la comparación de la entidad de que la compensación del 3T 1993 caduca el 20/10/98, y como dicha fecha está dentro del 4T 98, la compensación se podrá hasta el 4T 98, esto es durante 5 años y 1 trimestre. Ahora bien, como el último período de compensación es el 3T 1998, si en dicho período no se pudiera compensar por no tener suficiente IVA Repercutido, el contribuyente no debería perder este derecho de crédito frente a la Hacienda Pública, sino que debería poder solicitar la devolución de dicho saldo en el citado 3T 98. Pero ello no es viable porque el artículo 115.1 de la Ley del IVA establece que: "Los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 99 de esta Ley, por exceder continuamente la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año". Es decir, y salvo determinados casos expresamente establecidos en la Ley, únicamente se puede solicitar la devolución en el 4T de cada año. Por ello, este tribunal considera que

III. EL CRITERIO SUSTENTADO POR LA ADMINISTRACIÓN ATENTABA CONTRA EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD EN EL QUE DESCANSA LA COHERENCIA INTERNA DEL IVA

¿En qué consiste ejercitar el derecho a la deducción del IVA? En mi modesta opinión, ejercitar el derecho a la deducción en la mecánica del tributo implica la consignación de las cuotas soportadas deducibles en las declaraciones-liquidaciones que se presentan, para que se detraigan de las cuotas devengadas por repercusión de terceros. Si el saldo o resultado de esta sustracción fuese positivo, existirá obligación de ingreso, pero si fuese negativo, surge una doble posibilidad:

- 1.^a Podrá compensarse con los saldos positivos resultantes de las declaraciones posteriores, con los límites que impone el artículo 99.5 LIVA (en el período de «cuatro años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso»).
- 2.^a Podrá ser objeto de devolución a petición del interesado. El artículo 115.1 de la ley reconoce al contribuyente el derecho a obtener la devolución del saldo a su favor, existente a 31 de diciembre de cada año.

Y dicho derecho a la devolución no se somete a plazo alguno más allá del general de prescripción. La LIVA no fija límite temporal específico alguno para solicitar la devolución. A tenor del artículo 115.1 de la Ley 37/1992, «los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 99 de esta ley, por exceder continuamente la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año». Ni en los restantes apartados de este mismo artículo, ni en otros artículos del texto legal, ni en el Reglamento del Impuesto se somete este derecho a plazo determinado ¹⁹.

Así pues, mientras que el derecho a compensar las cuotas soportadas debe ejercitarse en el mencionado plazo de cuatro años, el derecho a solicitar la devolución puede ejercitarse sin sujeción a idénticas reglas de cómputo temporal que la compensación. Durante los cuatro primeros años, existen dos alternativas para el contribuyente (compensar u obtener la devolución). Pasado ese tiempo,

el saldo a compensar que un contribuyente tenga, el cual supone un derecho de crédito frente a la Hacienda Pública, que le caduque en un trimestre que no sea el cuarto, y como no puede pedir la devolución en el trimestre que le caduca, debe poder solicitarla en el 4T del año en que dicho derecho haya caducado, pues de otra forma se perdería ese derecho frente a la Hacienda Pública por una simple cuestión de sistemática de la gestión del impuesto, al limitar la Ley la posibilidad de solicitar la devolución del saldo a favor del contribuyente únicamente en el 4T de cada año, para facilitar su aplicación práctica. Procediendo, en consecuencia, estimar la reclamación, declarando el derecho de la entidad a solicitar en el 4T de 1998 el saldo a compensar que le caducó en el 3T de 1998» (Resolución del TEAR de Valencia a la Reclamación 46/06063 del año 2000). El TEAR de Valencia se vio obligado posteriormente a cambiar de doctrina tras la Resolución del TEAC de 24 de noviembre de 2004 en recurso de alzada para unificación de criterio.

¹⁹ Otra opinión bien distinta sostiene la STSJ de la Región de Murcia de 26 de octubre de 2006 (Ponente, don Abel Ángel Sáez Doménech), cuando afirma que el artículo 115 LIVA no señala plazo alguno para el ejercicio del derecho a la devolución, al resultar innecesario, ya que este no es otro que el indicado en el artículo 99.Cinco, dentro del cual puede ejercitarse el derecho de deducción con compensación o, alternativamente, el de devolución.

y bajo determinadas circunstancias, aún podría obtenerse la devolución. Por la simple circunstancia de que estos derechos sean alternativos y excluyentes, no se puede concluir que uno caduca si el otro ha vencido. Simplemente, desaparece la posibilidad de elegir entre los dos, pero no puede esfumarse un verdadero derecho de crédito por haberse extinguido una alternativa al mismo ²⁰.

Con ello no estamos afirmando que el plazo para obtener la devolución sea indefinido. Por asimilación, aunque sea lejana, se podría equiparar este supuesto al de devolución de ingresos indebidos a que alude el artículo 66 LGT. La diferencia es que el plazo para solicitar la devolución es de prescripción, no de caducidad (lo que se revela de especial importancia cuando la AEAT haya requerido al contribuyente, sometiéndolo a determinados procedimientos administrativos con anterioridad a la declaración de caducidad del IVA soportado).

Efectivamente, conviene advertir que a diferencia de la repercusión que se impone al sujeto pasivo que realiza el hecho imponible con carácter obligatorio, la deducción, por el contrario, es sencillamente una facultad o un derecho que permite a aquel compensar en su deuda tributaria lo satisfecho en la fase anterior y, subsidiariamente, si efectuada esta operación aún resultase un exceso a su favor, le legitima para ejercitar una acción de restitución frente al Tesoro para obtener la cantidad pertinente. Cuantía esta que, en opinión de la doctrina mayoritaria, constituye un auténtico crédito de impuesto ²¹.

Además, es necesario señalar que tanto el derecho a la compensación como el derecho a la restitución son ambas manifestaciones de una misma figura y no dos derechos diversos, tesis esta que es también la mantenida por el TEAC en su Resolución de 28 de abril de 2000, cuando declaró que «la devolución es solo una forma de hacer efectivo el saldo a favor del sujeto pasivo, siendo otra la compensación con cuotas devengadas posteriores, pero la devolución no es un concepto diferente del ejercicio del derecho a la deducción o de la compensación de cuotas deducibles». En definitiva, que la devolución no es un concepto diferente del ejercicio del derecho a la compensación de saldos negativos, porque está en juego la salvaguarda de un principio tan relevante como el de neutralidad impositiva consagrado por la Sexta Directiva ²². Dicho principio tiene como objetivo liberar completamente al sujeto pasivo del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas, garantizando su indemnidad fiscal cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que estén, a su vez, sujetas al IVA (STJCE de 22 de febrero de 2001, *Abbey National*, C-408/98, apartado 24; STJCE de 8 de junio de 2000, *Midland Bank*, C-98/98, apartado 24; STJCE de 27 de septiembre de 2001, *Cibo Participations*, C-16/00, apartado 29; STJCE de

²⁰ Quizás el verdadero problema resida en el hecho de que la Administración ha sido poco proclive a considerar como un verdadero derecho de crédito el IVA soportado pendiente de compensación o devolución. Para percatarse de ello basta leer la Resolución del TEAC de 26 de junio de 1997 (Vocalía 5.ª), para la que «la solicitud de devolución de IVA presentada en la declaración del último período de liquidación no origina por sí misma un derecho de crédito frente a la Administración».

²¹ Vid. CHECA GONZÁLEZ, C. *Las deducciones y devoluciones en el IVA*, Madrid, 2002, pág. 22, e HINOJOSA TORRALVO, *Los créditos de impuesto en el Sistema tributario español*, Barcelona, 1995.

²² Un principio este que, según reiterada jurisprudencia del TJCE, se opone incluso a una diferenciación generalizada entre transacciones lícitas e ilícitas (STJCE de 12 enero 2006, Asuntos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03, *Fulcrum Electronics-Bond House Systems*; STJCE 29 junio 1999, *Coffeeshop*, C-158/98, apartados 14 y 21 y STJCE 29 junio 2000, *Salumets y Otros*, C-455/98, apartado 19).

21 de febrero de 2006, *Halifax*, C-255/02, apartado 80)²³. En tal sentido, y como salvaguarda de dicho principio, el TJCE ha recordado incesantemente la necesidad de la devolución de excedente del IVA soportado como la columna vertebral del tributo, sin que las facultades reguladoras de los Estados miembros, o la comodidad gestora de sus Administraciones Tributarias puedan lesionar tan relevante idea orientadora.

La STJCE de 25 de octubre de 2001, *Comisión contra Italia*, Asunto C-78/00, señala a este respecto lo que sigue:

«28. Del artículo 17 de la Sexta Directiva resulta que los sujetos pasivos están autorizados para deducir del IVA por ellos devengado el IVA soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos. Este derecho a deducción constituye, según jurisprudencia reiterada, un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria (véase, en especial, la sentencia Molenheide y otros, antes citada, apartado 47). 29. En virtud del artículo 18, apartado 2, de la Sexta Directiva, la deducción se practicará globalmente por el sujeto pasivo mediante imputación, sobre las cuotas del impuesto devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción, en el curso del mismo período impositivo. 30. Como ha destacado reiteradamente el Tribunal de Justicia, las características, antes recordadas, del sistema común del IVA permiten inferir que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA, devengado o ingresado, en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA. A falta de disposiciones que permitan a los Estados miembros limitar el derecho a la deducción atribuido a los sujetos pasivos, este derecho debe poder ejercerse inmediatamente para la totalidad de los impuestos que hayan gravado las operaciones anteriores (véase, en especial, la sentencia de 21 de septiembre de 1988, *Comisión/Francia*, 50/87, Rec. p. 4797, apartados 15 y 16). 31. Si, durante un período impositivo, la cuantía de las deducciones supera la de las cuotas devengadas y el sujeto pasivo no puede efectuar, por tanto, la deducción mediante imputación, conforme a lo dispuesto en el artículo 18, apartado 2, de la Sexta Directiva, el artículo 18, apartado 4, de dicha Directiva prevé que los Estados miembros pueden bien trasladar el excedente al período impositivo siguiente, bien proceder a la devolución según las modalidades por ellos fijadas. 32. Del propio tenor del artículo 18, apartado 4, de la Sexta Directiva y, en particular, de los términos "según las modalidades por ellos fijadas" se deduce que los Estados miembros disponen ciertamente de un margen de maniobra al establecer las modalidades de devolución del excedente del IVA. 33. No obstante, ya que la devolución del excedente del IVA constituye uno de los elementos fundamentales que garantiza la aplicación del principio de neutralidad del sistema común del IVA, las modalidades fijadas por los Estados miembros no pueden ser tales que lesionen dicho principio haciendo recaer sobre

²³ Como recuerda la STJCE de 18 de diciembre de 2007, *Cedilac*, C-368/06, el derecho a la deducción del IVA establecido en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del tributo y no puede limitarse (así lo afirman también las Sentencias de 6 de julio de 1995, *BP Soupergaz*, C-62/93, apartado 18, y la de 21 de marzo de 2000, *Gabalfrisa* y otros, C-110/98, apartado 43). La doctrina alemana considera al principio de neutralidad como un instrumento imprescindible para la plena realización de la finalidad de gravamen sobre el consumo. *Vid.* al respecto el reciente trabajo de BÁEZ MORENO, «El principio de neutralidad fiscal y el IVA como impuesto sobre el consumo. A propósito del gravamen de las actividades ilícitas», *QF* n.º 1 y 2, enero 2008, *passim*, especialmente págs. 66 y 67.

el sujeto pasivo, total o parcialmente, el peso del IVA. 34. De todo ello se desprende que las modalidades de devolución del excedente del IVA fijadas por un Estado miembro deben permitir al sujeto pasivo recuperar, en condiciones adecuadas, la totalidad del crédito que resulte de ese excedente del IVA. Lo anterior implica que la devolución se efectúe en un plazo razonable, mediante un pago en metálico o de manera equivalente. En todo caso, el modo de devolución que se adopte no debe suponer ningún riesgo financiero para el sujeto pasivo».

Como puede apreciarse, la jurisprudencia comunitaria no alude a plazo de caducidad alguno que pudiera oponerse al principio de neutralidad impositiva²⁴. Es evidente que la caducidad de un derecho potestativo como el de la deducción –y que depende en buena medida de la actividad empresarial que aquel realiza– puede comportar una cierta inseguridad para el sujeto pasivo y, por qué no, también para la propia Administración que queda sujeta a las resultas del ejercicio de dicho derecho para poder conocer la exacta situación jurídica que le corresponde como deudora del crédito tributario y, responsable por ello, de las posibles obligaciones de reembolso. Ahora bien, la caducidad de esos derechos potestativos, a diferencia de lo que ocurre con la prescripción, no extingue los derechos o las obligaciones principales que unen al sujeto pasivo con la Administración²⁵. En estos supuestos de caducidad tan solo se produce la extinción de un derecho potestativo que es, como señalara en su momento el profesor PUIG BRUTAU, el que «atribuye a una persona la potestad de producir, mediante su declaración de voluntad, la creación, modificación o extinción de una relación jurídica, con eficacia respecto a otros sujetos de derecho»²⁶.

Por esta consideración como derecho potestativo se ha manifestado la Resolución del TEAC de 2 de noviembre de 2001 cuando señala:

«Es de destacar que la recurrente describe la devolución solicitada como un derecho para el que se le inhabilita o que pierde, como si el saldo negativo para la Hacienda Pública y favorable para la entidad que las cuotas del IVA representaban para ella al acabar 1994 estuviera en juego mediante la concesión o denegación de lo solicitado. En este sentido es preciso recordar que la devolución del saldo no es sino una alternativa u opción para recuperar su importe al final del ejercicio para la generalidad de los contribuyentes y en cada período en supuestos específicos como el de los exportadores y otros asimilados, siendo la otra posibilidad la compensación con cuotas positivas futuras, que fue la ofrecida por el acuerdo de la liquidación provisional del expediente».

²⁴ Conteniendo la misma doctrina, *vid.* Sentencias de 14 de febrero de 1985, As. 268/83, *Rompelman*; 21 septiembre 1988, As. 50/87, *Comisión/Francia*; 6 de julio de 1995, As. C-62/93, *BP Soupergaz*; 18 de diciembre de 1997, asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, *Molenheide y Otros*; 15 enero 1998, As. C-37/95, *Ghent Coal Terminal*; 21 de marzo de 2000, Asuntos acumulados C-1110/98 a C-147/98, *Gabalfria y Otros*; 8 de junio de 2000, As. C-98/98, *Midland Bank plc*; 8 de junio de 2000, As. C-396/98, *Grundstücksgemeinschaft Scholobstrabe GBR*; 8 de junio de 2000, As. C-400/98, *Brigitte Breitsohl*; 19 de septiembre de 2000, asuntos acumulados C-177/99 y C-181/99, *Ampafrance Sa y Sanofi Synthelabo*, antes *Sanofi Winthrop SA*; 19 de septiembre de 2000, As. C-454/98, *Schmeink & Cofreth Ag & Co. K/Finanzamt Borken y Manfred Strobel/ Finanzamt Esslingen*; 22 de febrero de 2001, As. C-408/98, *Abbey National PLC/ Commissioners of Customs & Excise*, 27 de septiembre de 2001, As. C-16/00, *Cibo Participations SA/Directeur Régional Des Impôts Du Nord-Pas-De Calais*, y 8 de enero de 2002, As. C-409/99, *Metropol Treuhand Wirtschaftstreuhandgmbh Finanzlandesdirektion Für Steiemark*, y *Michael Stadler/ Finanzlandesdirektion Für Vorarlberg*.

²⁵ En tal sentido, BAYONA JIMÉNEZ, *La caducidad en el Ordenamiento Tributario Español*, Pamplona, 1999, pág. 171.

²⁶ PUIG BRUTAU, *Caducidad, prescripción extintiva y usucapión*, Barcelona, 1988, pág. 34.

De esta manera, queda claro que el supuesto de caducidad aludido en los artículos 99 y 100 de la LIVA puede comportar la extinción del derecho potestativo de opción por la compensación, pero no daña en modo alguno ni la obligación tributaria ni los derechos de crédito que corresponden al sujeto pasivo derivados de la propia mecánica del impuesto, pues de otra forma se estaría menoscando el relevante principio de neutralidad como eje rector de aquella ²⁷.

Efectivamente, adoptada en el seno de la Unión Europea, la modalidad del IVA tipo consumo –es decir, la de un impuesto que admite tanto las deducciones físicas como las financieras, y de manera inmediata– que se aplica según el método de deducción del impuesto, es claro que el régimen de las deducciones y de la devolución constituye el eje medular sobre el que se articula el IVA, siendo precisamente en esto en lo que, esencialmente, se distingue este impuesto de un tributo en cascada como era el antiguo IGTE español, ya que mientras en este el importe de la cantidad a ingresar en las arcas públicas era la resultante de la aplicación a la base imponible del correspondiente tipo de gravamen, en el IVA, por el contrario, tal cantidad se calcula por diferencia entre el impuesto devengado en las entregas de bienes o en los servicios prestados y el soportado en las pertinentes adquisiciones de bienes o en los servicios recibidos.

Con ello se pretende, en definitiva, garantizar la plena neutralidad del IVA, objetivo fundamental de este tributo, tal como ha declarado en repetidas ocasiones el Tribunal de Justicia de Luxemburgo, al señalar a este respecto que el régimen de deducciones y de devoluciones tiene como finalidad liberar completamente al empresario del peso del IVA, devengado o ingresado, en el marco de todas sus actividades económicas, garantizando la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA.

Debido a las funciones que ejerce en la mecánica gestora del impuesto tanto el derecho a la deducción como en su caso el derecho a la devolución, el mismo no puede limitarse, restringirse ni tampoco suprimirse a posteriori (STJCE de 21 de septiembre de 1988, As. C-50/87, *Comisión/Francia* y STJCE de 11 de julio de 1991, As. C-97/90, *Lennartz* ²⁸). Completamente distinta es la situación cuando un Estado miembro lo que lleva a cabo es una reducción del ámbito de las exclusiones existentes al derecho a deducir o a solicitar la devolución, ya que con tal proceder lo que está haciendo es acercarse al objetivo querido por la Sexta Directiva de establecer un derecho a la deducción plena, no atentando, pues, esta conducta contra el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva y no infringiendo tampoco su artículo 17, apartado 2, tal como se declaró por la Sentencia

²⁷ En sentido contrario se manifiesta la STSJ de Asturias de 22 de marzo de 2007 (Ponente, don Luis Querol Carceller), cuando afirma que «si la recurrente no optó por la devolución en los plazos fijados, ello no es imputable a la Administración ni determina que esta haya vulnerado el principio de neutralidad del Impuesto, sino que los resultados producidos son consecuencia de las libres opciones que tiene el contribuyente al efectuar las correspondientes declaraciones autoliquidaciones del Impuesto».

²⁸ En esta última sentencia, se puso de manifiesto que todo sujeto pasivo que utilice bienes para cualquier actividad económica tiene derecho a deducir el IVA soportado en el momento de su adquisición, por pequeña que sea la proporción de su uso para fines profesionales, añadiendo el Tribunal que cualquier norma o práctica administrativa que imponga una restricción general al derecho a deducir, cuando exista una verdadera aunque limitada utilización para fines profesionales, constituye una excepción a lo dispuesto por el artículo 17 por la Sexta Directiva, que solo será válida si se cumplen los requisitos de los apartados 1 ó 5 del artículo 27 de la mencionada Directiva 77/388/CEE (actualmente Directiva 112/2006).

del Tribunal de Luxemburgo de 14 de junio de 2001, As. C-345/99, *Comisión de las Comunidades Europeas/ República Francesa*.

Con ello, insistimos, no se afirma que el plazo para obtener la devolución del IVA sea indefinido, pero sí afirmamos que dicho plazo es de prescripción y no de caducidad, con todo lo que ello comporta, centrado fundamentalmente en la posibilidad de que el mismo se interrumpa; bien como consecuencia de actuaciones del propio sujeto pasivo, bien por actuaciones de la propia Administración Tributaria.

Es más, incluso el propio TEAC venía reconociendo expresamente el derecho a obtener la devolución de las cuotas soportadas, incluso fuera del plazo fijado legalmente. Así, la Resolución de dicho Tribunal de 21 de octubre de 2002 ha reconocido literalmente que «el requisito legal y reglamentario es únicamente que la solicitud se formule en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación del año, sin que a la presentación fuera de plazo de esta quepa atribuirle una consecuencia no prevista y tan grave como impedir el ejercicio de un derecho reconocido en la ley».

Las Resoluciones del TEAC de 10 de abril y 22 de mayo de 2002 se apoyan en idéntico razonamiento para reconocer el derecho a la deducción, incluso cuando el plazo habilitado ha vencido. Doctrina administrativa que ha sido ratificada por los Tribunales de Justicia, pues otra solución equivaldría a una renuncia del legítimo derecho a la recuperación del crédito de impuesto existente a favor del sujeto pasivo, renuncia que solo puede ser expresa. Resultando además aquí de aplicación un principio reiteradamente invocado por la jurisprudencia y en cuya virtud, el mero incumplimiento de deberes formales no puede implicar la pérdida de derechos subjetivos sustanciales²⁹.

Tal es la opinión del TSJ de La Rioja vertida en Sentencia de 21 de noviembre de 2001 (Ponente, don José Ignacio Ruiz de Palacios Villaverde), cuando señala expresamente:

«Se deniega en el supuesto de autos el derecho de la entidad recurrente a recuperar determinadas cuotas correspondientes a un IVA proveniente de la declaración-liquidación del tributo perteneciente al ejercicio 1993, donde, por lo tanto, nació tal derecho ya que se produjo un exceso de cuotas que al no poder ser compensado en dicho ejercicio pasaron, por voluntad del contribuyente, a la mecánica de compensación, en el plazo marcado por la ley, en futuros ejercicios. Sin embargo, según dice, debido a un error involuntario, persiguió la opción de compensación cuando ya había transcurrido el período marcado por la normativa (cinco años), en lugar de haber procedido a solicitar la devolución de dicho exceso de cuotas a compensar en el último ejercicio habilitado. La Hacienda Pública considera imposible de recuperar las antedichas cuotas de IVA por cualquiera de las opciones legales (compensación o devolución de cuotas), declarando caducado el derecho a deducir las precitadas cuotas por haber transcurrido cinco años desde su nacimiento (1993-1998), sin que el contribuyente lo haya ejercido según marca la normativa *ad hoc*. Resulta, a juicio de la Sala, la cuestión nuclear de la presente litis el ejercicio del derecho a la deducción o compensación de cuotas que

²⁹ Vid. al respecto nuestro trabajo *Forma y materia en Derecho Financiero y Tributario. Incumplimiento de obligaciones formales y pérdida de derechos sustanciales*, Madrid, 2004.

la normativa que afecta a la imposición indirecta regulado en la Ley 37/1992 (...) El principio general en el que se apoya todo el sistema del IVA consiste en que el impuesto que ha gravado los elementos que componen el precio de una operación (IVA soportado) resulta deducible del impuesto que grava a dicha operación (IVA repercutido). Ahora bien, dicho principio, teniendo en cuenta la gestión del Impuesto que obliga a agrupar las declaraciones en períodos trimestrales (e incluso anuales, ex Rgto. del IVA, arts. 71 y 72) no permite, pues, una aplicación literal debiendo computarse globalmente el Impuesto repercutido por todas las ventas de bienes y servicios y el Impuesto soportado por todas las adquisiciones de bienes y servicios realizadas en cada período. En la mecánica pura del tributo cuando el sujeto pasivo realiza únicamente operaciones que generan el derecho a deducción puede deducirse la totalidad del IVA soportado por la adquisición de los bienes y servicios que utiliza en esas operaciones. Así, el mecanismo de deducciones dado el carácter de plurifásico del tributo –grava todas las entregas y servicios producidos en las diferentes fases de la cadena de producción-comercialización– adquiere un protagonismo fundamental para que, mediante su intercesión, solo se grave en cada fase el valor añadido o incorporado en ella (...) Lo acabado de exponer, a nuestro juicio, pone de manifiesto dos premisas muy claras: el esquema general del funcionamiento del IVA puede determinar la existencia de un saldo a ingresar, a devolver o a compensar; que si el resultado de la liquidación es a favor del sujeto pasivo no puede decirse, con carácter general, cuál es la opción más conveniente entre devolución o compensación, ya que depende tanto del resultado previsto en la liquidación del siguiente período como del tiempo que pueda tardar la Administración en devolver las cuotas y, por último, que resulta indubitada la voluntad del legislador –ya desde la primera norma que reguló el tributo, Ley 30/1985, que en su exposición de motivos, donde se hablaba de la neutralidad interior, se decía: "... la técnica del impuesto a través del método de deducción denominado 'cuota sobre cuota' permite al Sujeto pasivo recuperar el IVA soportado en la fase anterior y que este impuesto incida exclusivamente en el consumidor final"–, de admitir la voluntad del sujeto de compensar o solicitar (como sistemas posibles) la devolución de cuotas para la recuperación la porción de crédito de Impuesto que, eventualmente se produzca, lo que indirectamente supone el reconocimiento de la existencia de un derecho subjetivo, a favor del contribuyente, en forma, decíamos, de crédito, cuya renuncia, a nuestro parecer, debería ser expresa como, por ejemplo, cuando el modelo oficial (M-100) de autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, resulta rellenado en la casilla al efecto (renuncia a la devolución) colocada al final de la hoja de resumen de liquidación» (FJ 5.º).

Y es que, en opinión del mismo Tribunal, otra solución conculcaría el principio de neutralidad del IVA e implicaría una respuesta abusiva y desproporcionada de la AEAT:

«Sentado lo anterior, del análisis del expediente administrativo, lo manifestado por las partes constantes en este proceso y de la prueba practicada en el expediente administrativo se consideran probados los siguientes hechos: con independencia de admitir o no la teoría del error en el método elegido para la recuperación de las cuotas devengadas en el ejercicio 1993, resulta palmaria la voluntad del actor de obtener para sí dichas cuotas y, además, según la prueba pericial contable realizada por perito insaculado (señor S... H... G..., auditor-censor jurado de cuentas), los IVAs soportados por el actor en el período 1994-1998 ascendían a 1.316.771 pesetas y que no llegaron a deducirse de forma efectiva en los períodos indicados y se pronuncia de igual forma con respecto a la cuantía de IVAs soportados que aparece en la página 3/9 de la resolución objeto de impugnación (en cuadro en ella),

por importe de 1.356.567 pesetas. A partir de lo anterior, la Sala entiende perfectamente vigente y aplicable a este supuesto el principio general que dice que el mero incumplimiento de deberes formales no implica la renuncia a derechos subjetivos. No nos ofrece dudas la voluntad manifiesta del actor de recuperar su crédito de IVA soportado en exceso, sin perjuicio de reconocer una equivocada pretensión para obtenerlo por el sistema de compensación. Ahora bien, nada obstaba para que una vez producida la comprobación administrativa y observada la pertinencia del crédito se ofreciera al sujeto recuperarlo por la vía de la devolución. A partir de lo anterior, resulta muy censurable y falta de proporcionalidad la conducta del Departamento de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que no contenta con liquidar provisionalmente los excesos de cuotas que consideraba no deducibles, donde pudiera admitirse una discusión técnica, sanciona al sujeto siendo, en este último aspecto, muy plausible el fundamento de derecho de la resolución del TEAR de La Rioja, que anula dichas repercusiones sancionadoras para el aquí demandante dada su notoria falta de culpabilidad, lo que no impide, a pesar de todo y debido a lo expuesto, que proceda estimar el presente recurso contencioso-administrativo y anular el contenido de la resolución impugnada» (STSJ de La Rioja 21 de noviembre de 2001, FJ. 6.º).

Abundante es la doctrina administrativa y la jurisprudencia que afirman que el ejercicio de un derecho sustantivo, cual es el de la devolución de los saldos del IVA resultantes, no puede quedar sin efecto por el hecho de equivocarse en el vehículo formal por el que dicha solicitud se cursa, o por la omisión o error en la formalidad a tal efecto prevista, puesto que las normas reguladoras del ejercicio de un derecho que no ha prescrito deben interpretarse de modo menos riguroso que las atinentes al cumplimiento de una obligación, de forma tal que el derecho no desaparezca por el simple error o descuido en el modo de ejercerlo (STS de 13 de febrero de 2003 y Resoluciones del TEAC de 28 de septiembre de 1994, 9 de junio de 2000 y 21 de octubre de 2002).

Es por ello que no cabía dudar del derecho que les asiste a los sujetos pasivos del impuesto a obtener la devolución de las cuotas, una vez formulada la solicitud de devolución de la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación de cada año natural, aunque hubiese vencido el plazo legal. El modo de proceder habitual en los sujetos pasivos del IVA es la consignación puntual en sus autoliquidaciones de todas las cuotas deducibles que soportaron en cada período de liquidación. Y si en cada período de liquidación el contribuyente consignó dichas cuotas, y las restó del IVA devengado, ejercitó su derecho a la deducción dentro del plazo de caducidad de cuatro años.

Otra cosa es que el contribuyente no hubiese ejercitado el derecho que le asiste a obtener la devolución del saldo a su favor por exceder continuamente las cuotas deducibles de las devengadas. Pero que no lo haya hecho no quiere decir que no pueda hacerlo, porque tal derecho no caduca y además no está en modo alguno prescrito porque el plazo de caducidad de cuatro años afecta a la deducción y a la compensación, pero no a la devolución que, en su caso, prescribirá cuando transcurran cuatro años desde la última actuación administrativa o del propio contribuyente dirigida a obtener dicha devolución.

Con razón señalaba ya en el año 1964 el profesor GONZÁLEZ NAVARRO que «la caducidad deja incólume los derechos, a menos que otros institutos, como el de la prescripción, los haya extinguido

(...) Ni siquiera puede decirse que haya muerto la acción y subsista el derecho material, pues nada se opone a que si esta no ha prescrito, pueda hacerse valer en un nuevo procedimiento. Es decir, que ni la acción ni el derecho material se extinguen por la caducidad (...) Ni caducidad de derechos ni prescripción de acciones»³⁰.

La STSJ de La Rioja de 11 de septiembre de 2002 (Ponente, don Ignacio Barriobero Martínez) no solo confirma la legalidad de una solicitud de devolución de IVA una vez superado el plazo previsto, sino que rechaza la necesidad de seguir un orden cronológico para deducir los excesos de cuotas del impuesto como exigía la Administración Tributaria:

«La Dependencia de Gestión Tributaria de la AEAT en Calahorra procedió a girar a los recurrentes una liquidación provisional, en concepto de IVA del período 1998, en virtud de la cual, y con el argumento de que el derecho a la deducción había caducado, se minoraba en 3.662.530 pesetas el saldo a compensar que presentaba la autoliquidación formulada en su día por los recurrentes, resultando así un saldo a compensar de 241.957 pesetas. Contra dicha liquidación los recurrentes interpusieron reclamación económico-administrativa ante el TEAR. Dicha reclamación fue resuelta el 28 de diciembre de 2000, estimando en parte la reclamación interpuesta, pero confirmando la actuación inspectora en lo relativo a la imposibilidad de compensar o devolver las cuotas soportadas en concepto de IVA por los recurrentes. Contra dicha Resolución los recurrentes interpusieron recurso contencioso-administrativo ante esta Sala, sustanciado bajo el núm. 83/2000. Posteriormente, los recurrentes solicitaron de la Administración tributaria la devolución del saldo de IVA existente a su favor a fecha 31 de diciembre de 1999, incluyendo nuevamente la devolución de la cantidad de 3.662.530 pesetas que había sido denegada por la Administración tributaria en 1999 con respecto al año 1998. Nuevamente se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación, ahora sobre el IVA ejercicio 1999, que dieron como resultado el Acuerdo del Inspector Jefe de la Delegación Especial de la AEAT de La Rioja de 14 de febrero de 2001, donde se reconoce como única deuda a devolver en concepto de IVA, la cantidad de 253.237 pesetas, por entender caducado el derecho para la compensación de los excesos de IVA soportados. Contra dicho Acuerdo se interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR, quien la desestimó mediante Resolución de 30 de abril de 2001, Resolución contra la cual se interpuso recurso contencioso-administrativo que es resuelto a través de esta Sentencia. Los demandantes impugnan la Resolución recurrida, así como el Acuerdo del Inspector Jefe de la Delegación Especial de la AEAT de La Rioja de la que aquella trae causa, con base en dos argumentos: en primer lugar, que "debe permitirse al contribuyente decidir en uso de su derecho la forma y modulación temporal del ejercicio de los derechos que le reconoce la legislación vigente", y, en segundo lugar, que "puesto que la institución de la caducidad supone la falta voluntaria del ejercicio de un derecho durante un período dado de tiempo, no es el mero transcurso del tiempo el que determina la existencia de la caducidad, sino que debe contemplarse el aspecto subjetivo de la falta de voluntad del titular del derecho para su ejercicio en tal lapso temporal. De manera que si el sujeto titular del derecho acredita matemáticamente el uso voluntario y tempestivo de su derecho, no puede haber pronunciamiento de caducidad". Esta Sala ha tenido ya ocasión de pronunciarse sobre

³⁰ «La llamada caducidad del procedimiento administrativo», *RAP* núm. 45, 1964, pág. 197, y en el mismo sentido CABALLERO SÁNCHEZ, *Prescripción y caducidad en el Ordenamiento Administrativo*, Madrid, 1999, págs. 9 y 41, donde el autor enfatiza la correspondencia prescripción-derechos subjetivos y caducidad-derechos potestativos, señalando que la inactividad de la caducidad es meramente formal, mientras que la inactividad de la prescripción es plenamente material

un asunto de idéntica naturaleza, con idénticas partes procesales, si bien referido a la liquidación del IVA-1998, en Sentencia núm. 476/2001, de 21 de noviembre (JT 2001, 1906). En ella se afirmó que "la Sala entiende perfectamente vigente y aplicable a este supuesto el principio general que dice que el mero incumplimiento de deberes formales no implica la renuncia a derechos subjetivos. No nos ofrece dudas la voluntad manifiesta del actor de recuperar su crédito de IVA soportado en exceso, sin perjuicio de reconocer una equivocada pretensión para obtenerlo por el sistema de compensación. Ahora bien, nada obstaba para que una vez producida la comprobación administrativa y observada la pertinencia del crédito se ofreciera al sujeto recuperarlo por la vía de la devolución. A nuestro juicio, además, hay que tener en cuenta, refiriéndonos nuevamente a la técnica de aplicación del impuesto indirecto analizado en los autos, que en la mecánica deductiva la normativa del IVA hoy vigente, no exige, como hacía la de antaño... el seguir un orden cronológico para deducir los excesos de cuotas (compensar) en las declaraciones-liquidaciones posteriores, aunque si se induce en el modelo oficial (M-300) a que se siga un orden temporal, pero, debe recordarse la nula virtualidad, en cuanto a imperatividad normativa, de dichos modelos normalizados, cuya única función es facilitar las labores de gestión tributaria"»³¹.

No es de esta opinión, sin embargo, la Resolución del TEAR de Canarias de 28 de febrero de 2005, que aduce como apoyo de sus argumentos un verdadero sofisma:

«En definitiva, la compensación o devolución pueden hacerse efectivas siempre que no haya transcurrido el plazo establecido por la norma, contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso, plazo que es de caducidad; tratando con ello de evitar que el sujeto pasivo pueda incluir en sus declaraciones cantidades a deducir o a compensar cuya procedencia la Administración Tributaria no pueda ya apreciar por causa de la prescripción»³².

Sofisma porque el razonamiento se revela contrario a la más reciente técnica de aplicación impositiva, pues la propia LGT prevé, en relación con los medios de prueba, que en los casos en que

³¹ En contra de este criterio se postula la STSJ de las Islas Baleares de 15 de noviembre de 2006 (Ponente, don Jesús Ignacio Algora Hernando), justificando curiosamente su razonamiento en las propias consultas de la Dirección General de Tributos: «Sentado lo anterior, la tesis mantenida por la entidad actora en el presente caso de que el artículo 99.5 de la Ley no exige ningún orden cronológico para efectuar la compensación, y que el modelo 300, aprobado por la Orden Ministerial de 30 de diciembre de 1992, al exigir que se siga un orden temporal, exigiendo que se resten en primer lugar las cuotas soportadas en el propio período de liquidación, viene a introducir restricciones no contenidas en la Ley, por lo que dicha Orden Ministerial es ilegal, debe ser desestimada en toda su integridad por el propio juego de las deducciones, compensaciones y devoluciones. En efecto, como se dice en la resolución recurrida, que a su vez recoge la interpretación hecha por la Dirección General de Tributos, en su contestación de 7 de septiembre de 2001, consulta 1636/2001, que hacemos nuestra: "Todavía es posible extraer otra conclusión; cuando el artículo 99, cinco en conjunción con el artículo 115 permite al sujeto optar por proceder a la compensación—cosa que puede hacer en cualquiera de sus declaraciones periódicas—o solicitar la devolución del saldo a su favor—cosa que en general solo puede hacer en la última declaración-liquidación anual—, está afirmando implícitamente que el saldo cuya devolución se puede solicitar es aquel cuya compensación se habría podido efectuar. Dicho de otra manera; que una vez finalizado el plazo para compensar un determinado saldo, no puede obtenerse la devolución de este." En consecuencia procede la desestimación del recurso, estimándose correcta la actuación de la Administración, teniendo además en cuenta la posibilidad de la empresa de haber solicitado en su día como alternativa a la compensación, la devolución de las cuotas soportadas en ejercicios anteriores. Procede por tanto la desestimación del recurso».

³² Esta misma doctrina es la plasmada en el FJ 3.º de la STSJ de Asturias, de 22 de marzo de 2007 (Ponente, don Luis Querol Carceller) y había sido ya empleada por el TEAC en varias de las resoluciones donde recordaba que el plazo de deducción es de caducidad y no de prescripción interrumpible (R. del TEAC de 21 de mayo de 2003).

las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, pueda y deba acreditarse la procedencia y cuantía de las mismas mediante la oportuna exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se consignaron y la contabilidad y demás soportes documentales (art. 70.3 y 106. 4 LGT). El argumento del TEAR de Canarias, por lo tanto, no puede ser más desafortunado, pues esgrime razonamientos que la propia LGT niega ³³.

La caducidad, según la doctrina general administrativa deja incólume los derechos, a menos que otros institutos, como el de la prescripción, los haya extinguido, sin que pueda decirse siquiera que haya muerto la acción y subsista el derecho material, pues nada se opone a que si esta no ha prescrito, pueda hacerse valer en cualquier momento posterior. Lo relevante es que el derecho no se haya extinguido, es decir, que no haya prescrito.

No puede entenderse, ni parece justo defender, que mientras subsiste la facultad liquidadora-comprobadora o la exigencia en vía ejecutiva del crédito tributario, la actuación administrativa dirigida contra el sujeto pasivo o la propia actuación de este surta efectos interruptivos de la prescripción y permita, en consecuencia, ejercitar toda suerte de potestades tributarias durante un nuevo plazo de cuatro años, mientras que las mismas actuaciones no tengan efecto alguno en aquello que pudiera beneficiar al contribuyente ³⁴.

La prescripción debe jugar en ambos sentidos, pues de otra forma el derecho únicamente estaría al servicio de uno de los sujetos de la relación tributaria y no de la justicia. Es evidente, pues, que los Tribunales debían introducir un criterio de proporcionalidad a la automaticidad con que la Administración venía aplicando las disposiciones de la normativa reguladora del IVA, pues, como señala

³³ El argumento, sin embargo, no era propio, sino tomado prestado del TEAC: «Además de las argumentaciones efectuadas en los fundamentos de derecho anteriores, hemos de advertir finalmente que de admitir la teoría de las entidades interesadas y se aplicase en la declaración-liquidación de un período, directamente, el saldo a compensar de períodos anteriores contra el IVA devengado añadiéndose posteriormente el impuesto soportado en este período de declaración, estaríamos vulnerando el plazo de cuatro años para efectuar la compensación desde que se produjo el exceso, puesto que con ello estaríamos generando nuevos saldos a compensar en cada período de declaración-liquidación, y podría llevar en su caso a la consecuencia de que la Administración Tributaria, como ya hemos indicado anteriormente, no podría comprobar la veracidad de tales compensaciones por proceder de períodos de declaración ya prescritos a efectos de ejercer las facultades de comprobación e investigación. Esta postura ya ha sido mantenida por este Tribunal Económico-Administrativo Central en ocasiones anteriores, así en las Resoluciones de 27 de septiembre de 2004 (R.G. 4076/2003) o en la de 24 de noviembre de 2004 (R.G. 4057/02)» (Resolución del TEAC de 14 de septiembre de 2005).

³⁴ Aboga por esta misma solución FALCÓN Y TELLA, «Los efectos del plazo de 4 años previsto en el artículo 99.5 LIVA sobre el saldo a compensar y la STS 4 de julio 2007 (RJ 2007, 9104): ¿devolución de oficio o derecho a arrastrar la cantidad a compensar a los períodos siguientes?», *QF* núm. 6, 2008, pág. 9, para el que el hecho de que el artículo 100 LIVA hable de caducidad no zanja en absoluto la cuestión: «... pese a la terminología utilizada, parece que se trata más bien de un plazo de prescripción (y no de caducidad), como prueba el hecho de que se interrumpa en caso de litigios o controversias sobre la procedencia y cuantía del derecho. En este sentido, conviene observar que el párrafo segundo del artículo 100 establece que en caso de litigios el plazo de cuatro años se computa "desde la fecha en que la resolución o sentencia sean firmes", por lo que no se trata de que el plazo en curso se suspenda cuando se formaliza el litigio, reanudándose su cómputo, sino que el plazo comienza a correr de nuevo, lo que implica que no estamos ante un supuesto de suspensión (como sería propio de la caducidad), sino ante un supuesto de interrupción, únicamente compatible con la naturaleza prescriptiva del plazo. En el mismo sentido juega el hecho de que el artículo 6, seis, de la Ley 55/1999 haya reducido de cinco a cuatro años el plazo previsto en el artículo 100 LIVA, paralelamente a la reducción de cinco a cuatro años del plazo general de prescripción operada por la Ley 1/1998».

la STS de 1 de diciembre de 1997, «... se debe tener presente que el principio de proporcionalidad no solamente se dirige al legislador, sino también al intérprete de la Ley dado que se deriva del valor justicia establecido en el artículo 1.º CE como valor superior del ordenamiento jurídico y obliga, por lo tanto, a todos los poderes públicos (art. 9.1 de la Constitución Española)».

También el TJCE es proclive a realizar una expresa invocación del principio de proporcionalidad en materia de IVA con relación a los mecanismos inherentes al tributo que tienen encomendada la salvaguarda de su neutralidad, tal y como con anterioridad lo había hecho en otros pronunciamientos –Cfr. Sentencias de 11 de julio de 1989 (*Schröder*, As. 265/87) y 19 de septiembre de 2000 (*Ampafrance, Sa y Sanofi Synthelabo*, As. acumulados C-177/99 y C-181/99)– de los que algunos merecen ser destacados:

- Sentencia de 15 de mayo de 1997 (*Futura Participations*, As. 250/1995), según la cual las medidas nacionales que persiguen el control fiscal pero que ocasionen restricciones a las libertades comunitarias fundamentales deben ser estrictamente necesarias y proporcionales a sus fines, so pena de violar el ordenamiento comunitario.
- Sentencia de 17 de julio de 1997 (*Leur-Bloem*, As. 28/95), para la que las normas nacionales tendentes a evitar el fraude o la evasión fiscal deben ser susceptibles de control jurisdiccional y ajustarse al principio de proporcionalidad entre los medios utilizados y los fines perseguidos.
- Sentencia de 18 de diciembre de 1997 (*Molenheide y Otros*, As. acumulados C-286/94, C-304/95 y C-47/96), en cuyas consideraciones se señala que si bien es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros persigan asegurar los ingresos públicos, no deben ir más allá ni poner en peligro el derecho a deducir el IVA.
- Sentencia de 11 de junio de 1998 (*Société Générale des Grandes Sources Déaux Minérales Francaises*, As. C-361/96), para la que el principio de proporcionalidad debe significar una parificación en las condiciones de prueba del derecho a la deducción del IVA entre un residente y un sujeto pasivo no residente ³⁵.

Por otra parte, resulta curioso constatar cómo, en algunos casos, el simple transcurso de un plazo de mera caducidad –sin que, insistimos, el derecho sustantivo a la devolución que pretendía ejercitarse hubiese prescrito– merece tan contundente respuesta por parte de la AEAT, cuando no es infrecuente que la propia Administración (con ocasión de otras actuaciones) no haga advertencia alguna a los sujetos pasivos sobre el extremo que luego provocará la imposibilidad de recuperar el

³⁵ El principio de proporcionalidad, que forma parte de los principios generales del Derecho comunitario (así lo afirma expresamente la STJCE de 18 de diciembre de 1997, As. Acumulados C-286/94, C-304/95 y C-47/96, *Molenheide y Otros*), exige que los actos de las instituciones comunitarias no rebasen los límites de lo que resulta apropiado y necesario para el logro de los objetivos legítimamente perseguidos por la normativa controvertida, entendiéndose que, cuando se ofrezca la elección entre varias medidas adecuadas, debe recurrirse a las menos onerosas, y que las desventajas ocasionadas no deben ser desproporcionadas con respecto a los objetivos perseguidos (en tal sentido, entre otras, las SSTJCE de 5 de octubre de 1994, *Crispoltoni y Otros*, As. C-133/93 y C-362/93; de 13 de mayo de 1997, *Alemania/ Parlamento y Consejo*, As. C-233/94; y de 17 de julio de 1997, *Afflsh B. V y Rijksdienst Voorde Keuring Van Vee En Vlees*, As. C-183/95).

tributo soportado, originando incluso la supuesta comisión de un ilícito tributario por improcedente acreditación de partidas a compensar en ejercicios futuros. Parece evidente que un elemental principio de buena fe exigiría una advertencia expresa sobre la fatal interpretación que la Administración realiza de los artículos 99 y 100 de la Ley 37/1992, pues como expresó con toda claridad el Tribunal Supremo, en Sentencia de 29 de enero de 1965:

«ha de admitirse que se contradice o se falta a la buena fe, cuando con la finalidad de obtener un provecho, no derivado de la recta aplicación y finalidad de lo convenido, se finge ignorar lo que se sabe, se oculta la verdad a quien pudo conocerla, se va contra la resultancia de los propios actos, se realiza un acto equívoco para beneficiarse intencionadamente de su dudosa significación o se crea una apariencia jurídica para contradecirla después, en perjuicio de quien puso su confianza en ella».

Y en el mismo sentido se pronuncia el Alto Tribunal en Sentencia de 8 de julio de 1981 cuando apostilla:

«no hay que olvidar el instrumento jurídico que el legislador, al reformar el título preliminar del CC, proporcionó a los jueces y tribunales para que introdujeran en la solución de los litigios un principio fundamental del derecho como es el de la buena fe en sentido objetivo (...) es decir, el de una norma que en su profundo sentido obliga a la exigencia, en el ejercicio de los derechos, de una conducta ética significada por los valores de la honradez, lealtad, justo reparto de la propia responsabilidad y atenuamiento a las consecuencias que todo acto consciente y libre pueda provocar en el ámbito de la confianza ajena».

Como ha señalado la jurisprudencia, el posible error del sujeto pasivo puede quedar conjurado por la vigencia del principio de la buena fe:

«Evidentemente el sujeto pasivo incurrió en error, y esta Sala, y ello a la luz interpretativa ha de tener presente que si bien los contribuyentes han de regirse en las relaciones con la Hacienda Pública por los principios de buena fe y colaboración en aquellos supuestos en que se exige a los ciudadanos una actividad positiva de colaboración como puede ser la declaración de alta o la autoliquidación, la Administración Tributaria, al menos en justa compensación debe actuar con la ciudadanía también con criterios de buena fe y colaboración y no de estricta rigurosidad y es por ello que el contribuyente que colabora de buena fe con la Administración Tributaria en el relleno de formularios bien complicados, con tributos de gran complejidad técnica, no puede resultar tan gravemente perjudicado si no lo hace correctamente y así se pone de manifiesto al contrastarlo con la realidad» (STSJ de Murcia de 6 de marzo de 1996) ³⁶.

³⁶ El referido principio de buena fe tiene un innegable contenido espiritualista pues va parejo a nociones tales como honradez, rectitud y seriedad. Es cierto que en su momento uno de los padres del Derecho Público moderno, como ERNST FORSTHOFF, mantuvo fuertes objeciones en su aplicación al Derecho Público, pues según indicara dicho autor, la buena fe «tiene su encaje fundamentalmente en el ámbito del tráfico jurídico que es muy difícil armonizarlo con la rigidez y autoridad que dominan en el Derecho administrativo, en donde no existe la intimidad que justifica su aplicación» (FORSTHOFF, *Tratado de Derecho Administrativo*, Madrid, 1958, págs. 242 y 243). Sin embargo, la coyuntura actual es sensiblemente distinta, pues los requerimientos que se le exigen a una Administración moderna, propia del Estado social y democrático de Derecho que inspira nuestra Constitución, son fundamentalmente, requerimientos

Pero es que por si acaso todo esto no fuese bastante, resulta paradójico constatar el celo que muestra la Administración en el cumplimiento de algunos plazos fijados por la normativa, cuando lo cierto es que uno de los principales problemas que ocasiona la solicitud de devolución del saldo existente a favor del contribuyente en concepto de IVA lo constituye precisamente el del sistemático retraso en su ejecución ³⁷, sobre lo cual ya tuvo posibilidad de advertir el Tribunal de Justicia de Luxemburgo en su Sentencia de 3 de julio de 1992 (*Comisión de las Comunidades Europeas/República Italiana*, As. C-287/91) ³⁸.

IV. LA METODOLOGÍA HABITUALMENTE EMPLEADA POR LA ADMINISTRACIÓN PARA LA REGULARIZACIÓN POR CADUCIDAD DE LAS CUOTAS DE IVA NO ERA LA ÚNICA POSIBLE, DE CONFORMIDAD CON LA NORMATIVA REGULADORA DEL TRIBUTO Y LA PROPIA DOCTRINA DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS ESTABLECIDA AL RESPECTO

Expondremos a continuación los distintos criterios de imputación que creemos legalmente aplicables al deducir las cuotas tributarias de IVA soportado. La AEAT, por lo general, empleaba únicamente el primero, ignorando cualquier otro más favorable para el sujeto pasivo.

A) El criterio seguido por la Inspección.

Obtenido el saldo final de cada período de liquidación, como resultado de restar el IVA deducible del IVA devengado, el saldo positivo que en su caso se produjese podría compensarse con los saldos negativos de períodos anteriores. Obtenidos los saldos en cada trimestre, en ocasiones negativos, estos se van acumulando, y se van compensado con los saldos positivos, por estricto orden de antigüedad.

de seguridad jurídica y de eficiencia en la ejecución de las distintas políticas públicas. En pocas palabras, que la transformación de las condiciones sociales, económicas y políticas que acontecen en la sociedad, y que son necesarias y lícitas, se realicen con plena garantía y seguridad de aquellos a los que van destinadas. Y no es otra la tesis de uno de los grandes pensadores contemporáneos. F. FUKUYAMA, en su trabajo «Trust, the social virtues and the creation of prosperity», ha puesto de relieve cómo la clave de la prosperidad y la paz social y jurídica está en la idea de buena fe y confianza legítima, sobre todo por parte de quien, como la Administración Pública, ha de dar ejemplo en tal sentido, garantizándola.

³⁷ En este sentido CHECA GONZÁLEZ, *Las deducciones y devoluciones en el IVA*, op. cit. pág. 160, llega a decir lo siguiente: «uno de los problemas principales que suscitan este tipo de devoluciones, al menos así ha ocurrido hasta el momento presente, es el de la lentitud en obtenerlas, lo cual es sumamente perturbador para los operadores económicos, siendo por ello absolutamente deseable una mayor agilidad por parte de la Administración al llevar a cabo las oportunas restituciones, ya que lo dispuesto por el artículo 31.2 del Reglamento del IVA de que el período para dictar el correspondiente acuerdo, por parte de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, concediendo o denegando la devolución instada, es de cinco meses a partir de la fecha de presentación de la oportuna petición en este sentido, es prácticamente incumplido de forma sistemática».

³⁸ La Comisión había constatado cómo la Administración Tributaria italiana había llegado en algún caso concreto a demorar hasta los 36 meses la devolución solicitada por parte de sujetos pasivos no establecidos en el interior de su territorio.

B) Reapertura del plazo de caducidad de los saldos negativos de ejercicios anteriores desde el momento en que se compensa parte del saldo pendiente.

Si a cada cifra del saldo pendiente de compensar se le asigna un plazo de caducidad de cuatro años, es perfectamente admisible, de conformidad con la normativa reguladora del impuesto, que las compensaciones parciales de dichos saldos insuflen nuevos y sucesivos plazos de caducidad a las cifras resultantes de IVA soportado a compensar.

C) Reapertura sucesiva del plazo de caducidad de los IVAs soportados, desde el mismo momento en que se reconocen e incluyen formalmente en las propias declaraciones-liquidaciones (trimestrales y anuales).

De la Resolución de la Dirección General de Tributos de 9 de febrero de 2004, se colige que incluidas las cuotas soportadas de IVA en una declaración posterior, y siempre que el importe de las mismas supere el montante de las cuotas devengadas en el período a que se refiere esta última declaración, se abre un nuevo plazo de caducidad de cuatro años durante el cual se pueden compensar las mencionadas cuotas. La referida Resolución de la DGT dispone a tal efecto en su punto tercero lo que sigue:

«... Por lo tanto, las cuotas soportadas por la entidad consultante podrían haber sido deducidas en la declaración liquidación correspondiente al período de liquidación en que fueron soportadas o en las de los siguientes períodos, pero siempre dentro de los cuatro años siguientes al momento en que se produjo el devengo de tales cuotas (...) Una vez incluidas las cuotas anteriormente indicadas como cuotas deducibles en cualquiera de las declaraciones-liquidaciones en que ello pudo hacerse, de acuerdo con lo señalado en el párrafo anterior, y para el caso de que dichas cuotas superen el importe de las cuotas devengadas en el mismo período de liquidación, se inicia un nuevo plazo de caducidad de cuatro años durante el cual podría compensarse el exceso o saldo acreedor correspondiente o bien solicitarse su devolución de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 115 de la Ley 37/1992.»

En cierta forma, y a pesar de que no los invoca en modo alguno, a cualquiera de estos dos últimos métodos que acaban de exponerse muestra su aquiescencia la STSJ de La Rioja de 21 de noviembre de 2001, cuando señala que en la mecánica deductiva de la normativa del IVA vigente no se exige, como hacía la anterior (Real Decreto 2028/1985, por el que se aprobaba el antiguo Reglamento del IVA, artículo 65.5) un seguimiento de orden cronológico para la compensación o deducción de los excesos de cuotas en las declaraciones-liquidaciones posteriores, aunque así se induzca a hacer por el modelo oficial (M-300) siguiendo un orden temporal. Sin que pueda ser de otra manera, pues el TSJ de La Rioja recuerda la nula virtualidad, en cuanto a imperatividad normativa, de dichos modelos normalizados, cuya única función es facilitar las labores de gestión tributaria.

Pero, insistimos, más allá del valor o de las pistas que pueda arrojar el modelo propuesto por la Administración, no encontramos ningún obstáculo legal a dicha metodología, pues el artículo 99 LIVA, ni en su número Uno, ni en su número Cinco, impone orden cronológico alguno ³⁹.

³⁹ Es de esta misma opinión FALCÓN Y TELLA, «Los efectos del plazo de 4 años previsto en el artículo 99.5 LIVA sobre el saldo a compensar y la STS 4 de julio 2007 (RJ 2007, 9104): ¿devolución de oficio o derecho a arrastrar la cantidad a

V. LA RELEVANTE SENTENCIA DE 4 DE JULIO DE 2007 O LA POSIBILIDAD DE SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN DE LA CUOTA PENDIENTE DEL IVA CUANDO HUBIESE CADUCADO EL DERECHO A REALIZAR LA COMPENSACIÓN. UN NUEVO MOJÓN EN LA ALENTADORA DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO SOBRE LA DOBLE IMPOSICIÓN Y EL ENRIQUECIMIENTO SIN CAUSA

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 4 de julio de 2007 (Ponente, don Juan Gonzalo Martínez Micó), reconoce el derecho del sujeto pasivo del IVA a solicitar la devolución del importe que no hubiera podido compensarse, a pesar de haber optado en un principio por la compensación y de que hubiese caducado el derecho a realizar dicha compensación por el transcurso de los cuatro años previstos en la normativa reguladora del impuesto. De esta manera, el Alto Tribunal resuelve una interrogante que, como hemos documentado profusamente más arriba, ha causado una intensa confrontación entre los contribuyentes y la Administración Tributaria. Dicha interrogante no es otra que saber con certeza qué es lo que ocurre cuando transcurren cuatro años desde la fecha de presentación de la declaración en la que se originó el exceso de cuotas a compensar y el sujeto pasivo ni ha podido compensar dichos excesos ni ha optado expresamente por solicitar su devolución. Pues bien, la respuesta del Alto Tribunal es clara: puede producirse la pérdida del derecho a compensar en períodos posteriores, pero en tal caso queda incólume la paralela obligación de la Administración de devolver al sujeto pasivo su crédito tributario materializado en el exceso de cuota no deducido. Con ello queda claro también que el derecho a la deducción está formado por un derecho a la compensación y, subsidiariamente, por un derecho a la devolución, siendo ambas manifestaciones de una misma figura –al servicio de un concreto principio (neutralidad impositiva)– y no dos derechos diversos ⁴⁰.

Este importante pronunciamiento del Tribunal Supremo ⁴¹ trae causa del recurso de casación para unificación de doctrina interpuesto por la Abogacía del Estado contra la STSJ de La Rioja de 21 de noviembre de 2001, considerando correctas las tesis del TSJ de Cantabria de 21 de noviembre de 2000 (a ambas resoluciones judiciales nos hemos referido con anterioridad extractando lo más relevante de sus argumentaciones).

compensar a los períodos siguientes?», *op. cit.* págs. 8 y 9, cuando afirma lo que sigue: «Pero si el saldo negativo se incluye en una autoliquidación posterior, dentro de los cuatro años, y dicha autoliquidación posterior arroja de nuevo un saldo negativo, dicho nuevo saldo puede incluirse en cualquier autoliquidación de los cuatro años siguientes, de modo que por esta vía el derecho a la recuperación del IVA soportado se puede ir arrastrando de modo indefinido, hasta que se produzca la recuperación con el IVA devengado en períodos posteriores, o hasta que se opte por solicitar la devolución en la última declaración del año. Téngase en cuenta que en la Ley del IVA no existe ninguna norma similar al artículo 50. 2 del TR del IRPF (...) a mi juicio es claro que si este criterio, tradicional en el ámbito del IRPF, se hubiera querido aplicar en el IVA, se habría dicho así expresamente en la Ley de este último impuesto (...). Desde esta perspectiva, cada vez que se incluye en una autoliquidación el saldo a compensar resultante de otra autoliquidación anterior se produce una interrupción de la prescripción, y al mismo tiempo una novación objetiva pues el importe a compensar pasa a ser el saldo resultante de la nueva autoliquidación».

⁴⁰ Idea ya defendida por el TEAC en Resolución de 28 de abril de 2000 cuando declara que la devolución es solo una forma de hacer efectivo el saldo a favor del sujeto pasivo, siendo la otra la compensación con cuotas devengadas posteriores, «pero la devolución no es un concepto diferente del derecho a la deducción o de la compensación de cuotas deducibles».

⁴¹ Calificado por BANACLOCHE, «La recuperación del IVA», *Impuestos*, número 6, marzo 2008, pág. 7, como una de las «tres sentencias tributarias estelares producidas en el año del Señor del 2007»

La Abogacía del Estado sostenía en su recurso de casación las tres conclusiones siguientes:

- 1.^a La existencia de un plazo legal de caducidad –no susceptible, por tanto, de interrupción– para el ejercicio del derecho de deducción (cuatro años, contados desde la fecha de la declaración-liquidación en la que se originara el exceso ⁴²).
- 2.^a El carácter excluyente de las dos vías posibles para materializar el derecho anterior: compensación o devolución. De modo tal que, seguida una, no cabía, alternativa o sucesivamente, acudir a la otra ⁴³.
- 3.^a La improcedencia de reconocer al contribuyente un derecho a la devolución de las cuotas para cuya compensación hubiera vencido el plazo legal.

Ante tales premisas, el Tribunal Supremo recuerda que por encima de la normativa nacional, la Sexta Directiva Comunitaria impone la salvaguarda del principio de neutralidad impositiva ⁴⁴. Un relevante principio que quedaría laminado si el derecho de crédito que el sujeto pasivo ostenta frente a la Hacienda Pública se esfumase como consecuencia de un plazo unívoco para ejercerlo. Por lo tanto, las dos posibles vías que normativamente se articulan para la recuperación del IVA soportado (compensación-devolución) no operan de modo simultáneo o coincidente, sino de modo alternativo:

⁴² Nótese que la Abogacía del Estado enfatizaba esta fecha de la presentación de la declaración y no la del fin del período voluntario para presentarla, pues también se había planteado en el seno de los TEAR la duda acerca de si el cómputo del plazo de caducidad empezaba a contarse desde el mismo día de la presentación de la propia declaración o, por el contrario, desde el día en que finalizaba el período voluntario para hacerlo.

⁴³ La STSJ de Murcia, de 26 de octubre de 2006, afirmaba que transcurridos cuatro años no era posible compensar ni pedir la devolución, al no tratarse de derecho sucesivos, sino alternativos en ese plazo.

⁴⁴ «En materia de devolución del excedente del IVA, conviene recordar las características del sistema común del IVA en la Sexta Directiva Comunitaria (77/388/CEE), tal como las pone de relieve la sentencia de 25 de octubre de 2001 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Asunto C-78/2000, aps. 28 a 34). a) Del artículo 17 de la Sexta Directiva resulta que los sujetos pasivos están autorizados para deducir del IVA por ellos devengado el IVA soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos. Este derecho a deducción constituye, según jurisprudencia reiterada, un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria. b) Como ha destacado reiteradamente el Tribunal de Justicia, las características del sistema común del IVA permiten inferir que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA, devengado o ingresado, en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas a condición de que dichas actividades estén sujetas al IVA. A falta de disposiciones que permitan a los Estados miembros limitar el derecho a la deducción atribuido a los sujetos pasivos, este derecho debe poder ejercerse inmediatamente para la totalidad de los impuestos que han gravado las operaciones anteriores. c) Si, durante un período impositivo, la cuantía de las deducciones supera la de las cuotas devengadas y el sujeto pasivo no puede efectuar, por tanto, la deducción mediante imputación, conforme a lo dispuesto en el artículo 18, apartado 2, de la Sexta Directiva, el apartado 4 del propio precepto prevé que los Estados miembros puedan o bien trasladar el excedente al período impositivo siguiente o bien proceder a la devolución según las modalidades por ellos fijadas. d) Del propio tenor del artículo 18, apartado 4, de la Sexta Directiva y, en particular, de los términos "según las modalidades por ellos fijadas", se deduce que los Estados miembros disponen de un margen de maniobra al establecer las modalidades de devolución del excedente del IVA. e) No obstante, ya que la devolución del excedente del IVA constituye uno de los elementos fundamentales que garantiza la aplicación del principio de neutralidad del sistema común del IVA, las modalidades de devolución del excedente del IVA fijadas por los Estados miembros no pueden ser tales que lesionen dicho principio de neutralidad haciendo recaer sobre el sujeto pasivo, total o parcialmente, el peso del IVA. f) De todo ello se desprende que las modalidades de devolución del excedente del IVA fijadas por un Estado miembro deben permitir al sujeto pasivo recuperar, en condiciones adecuadas, la totalidad del crédito que resulte de ese excedente del IVA» (STS de 4 de julio de 2007, FJ 4.º).

«Para resolver esta cuestión debe acudir a la Sexta Directiva que, según se ha dicho, consagra como principio esencial del IVA el de la neutralidad, el cual se materializa en la deducción del IVA soportado. La naturaleza del Impuesto en cuestión es la de un impuesto indirecto que recae sobre el consumo; su finalidad es la de gravar el consumo de bienes y servicios realizado por los últimos destinatarios de los mismos, cualquiera que sea su naturaleza o personalidad; recae sobre la renta gastada y no sobre la producida o distribuida por los empresarios o profesionales que la generan, siendo estos los que inicialmente soportan el Impuesto en sus adquisiciones de bienes, resarciéndose del mismo mediante el mecanismo de la repercusión y deducción en la correspondiente declaración. Con la finalidad de garantizar esa neutralidad, el artículo 18.4 de la Directiva señalada establece, como hemos dicho, que cuando la cuantía de las deducciones autorizadas supere la de las cuotas devengadas durante un período impositivo, los Estados miembros podrán trasladar el excedente al período impositivo siguiente o bien proceder a la devolución. La norma señalada, dada la finalidad que con ella se persigue, ofrece a los sujetos pasivos la posibilidad de compensar en un plazo de cinco años, actualmente de cuatro, el exceso de cuotas soportadas sobre las repercutidas o no deducido en períodos anteriores y no solicitar la "devolución" en dichos años, pero, en ningún caso, les puede privar de que, con carácter alternativo a la compensación que no han podido efectuar, les sea reconocida la posibilidad de obtener la devolución de las cuotas para las que no hayan obtenido la compensación. Las posibilidades de compensación o devolución han de operar de modo alternativo. Pero aunque el sujeto pasivo del impuesto opte por compensar durante los cinco años (ahora cuatro) siguientes a aquel período en que se produjo el exceso del impuesto soportado sobre el devengado, debe poder optar por la devolución del saldo diferencial que quede por compensar. El sujeto pasivo tiene un crédito contra la Hacienda Pública que se abstrae de su causa y que debe poder cobrar aun después de concluir el plazo de caducidad. La pérdida por el sujeto pasivo del derecho a resarcirse totalmente del IVA que soportó supondría desvirtuar el espíritu y finalidad del Impuesto. Por todo ello, entendemos, de acuerdo con el criterio mantenido por la sentencia recurrida, que no hay caducidad del derecho a recuperar los excesos no deducidos, aunque sí pérdida del derecho a compensar en períodos posteriores al plazo establecido, de forma que cuando no exista posibilidad para el sujeto pasivo de ejercitar la "compensación" por transcurso del plazo fijado, la Administración debe "devolver" al sujeto pasivo el exceso de cuota no deducido».

Y caducada la posibilidad de deducir, no cabe utilizar dicha perención como pretexto para negar el derecho a la recuperación del crédito que el sujeto pasivo ostenta frente a la Hacienda Pública, pues de otra forma se produciría un enriquecimiento injusto para la Administración, desvirtuándose el principio de neutralidad y, por lo mismo, la naturaleza más íntima o constitutiva del tributo:

«Así pues, en la declaración en que se cumplen cinco años (cuatro años desde el 1 de enero de 2000), cuando ya no es posible "optar" por insuficiencia de cuotas devengadas, desde luego que se puede pedir la devolución. Por eso la sentencia recurrida había entendido que procede la devolución de cuotas soportadas declaradas a compensar y no compensadas, aunque hubieran transcurrido más de cinco años. Caducado el derecho a deducir, o sea, a restar mediante compensación, la neutralidad del IVA solo se respeta y garantiza cuando se considere que empieza entonces un período de devolución, precisamente porque la compensación no fue posible, y que se extiende al plazo señalado para la prescripción de este derecho, después del cual ya no cabe su ejercicio. Por cualquiera de los procedimientos que se establecen (compensación y/o devolución) se debe poder lograr el objetivo de la neutralidad del IVA. El derecho a la recuperación no solo no ha caducado (aunque haya caducado la forma de hacerlo

efectivo por deducción continuada y, en su caso, por compensación), sino que nunca se ha ejercido, de modo que no es, en puridad, la devolución (como alternativa de la compensación) lo que se debe producir, sino que es la recuperación no conseguida del derecho del administrado que debe satisfacer la Administración en el tiempo de prescripción. Como ha puesto de relieve la doctrina, se podría haber establecido en la Ley que si a los cinco años (ahora cuatro) de optar por la compensación no se hubiera podido recuperar todo el IVA soportado, atendiendo a las fechas en que se soportó, la Administración iniciaría de oficio el expediente de devolución; se habría garantizado así la neutralidad como principio esencial del impuesto. Pero lo cierto es que no se ha regulado de esta forma, tal vez por el principio "coste-beneficio" pro Fisco. Pero aún siendo así, resulta difícilmente admisible (y menos si se invoca la autonomía de las regulaciones nacionales) negar el derecho a la devolución del IVA soportado, que realiza el principio esencial del impuesto. En vez de expediente de oficio, habrá que promover un expediente de devolución a instancia de parte. No arbitrar algún medio para recuperar el crédito frente a la Hacienda Pública generaría un enriquecimiento injusto para la Administración pues nada obstaba para que, una vez practicada la comprobación administrativa y observada la pertinencia del crédito, se ofreciera al sujeto pasivo la posibilidad de recuperarlo por la vía de la devolución».

El razonamiento del Tribunal Supremo resulta plausible y pone adecuadamente en su lugar todas las piezas que conforman un asunto tan complejo como la mecánica gestora del IVA, pues frente a razones –por muy importantes que sean– de orden, simplificación o simple comodidad gestora (plazo de caducidad e inexistencia de una obligación de devolución de oficio), se aduce un inconveniente mucho más relevante, como es el enriquecimiento injusto que puede generarse para el erario público desatendiendo el principio de neutralidad fiscal como eje vertebrador del tributo ⁴⁵. Y donde existe un enriquecimiento injusto se ha producido una ventaja patrimonial que se genera precisamente en contra de ciertas reglas del ordenamiento, reglas que no se circunscriben a normas positivas, sino también a principios jurídicos de donde aquellas adquieren su legitimidad última, pues, como ha recordado la doctrina, el enriquecimiento sin causa no constituye solo un problema de equidad, sino un problema de gran envergadura metodológica al implicar un inadecuado funcionamiento de las normas, de la práctica administrativa o de ambas cosas a la vez ⁴⁶.

La inmensa mayoría de los pronunciamientos judiciales que no han reparado en las graves consecuencias jurídicas reveladas por el Tribunal Supremo parten de una interpretación literal de la LIVA (especialmente en lo que a la caducidad atiene) soslayando el resto de criterios exegéticos y principios informadores aludidos en la normativa comunitaria y, por ende, en nuestro ordenamiento jurídico. Pero, como recuerda la STS de 20 de noviembre de 1991, la interpretación literal es tan solo un punto de partida, que puede y debe ser corroborado o corregido con otros criterios de mejor entidad, ya que el

⁴⁵ Como bien apunta HERRERA MOLINA, *Capacidad Económica y Sistema Fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Madrid, 1998, pág. 489, en el IVA resulta de todo punto conveniente el establecimiento de cláusulas de equidad para evitar que el impuesto recaiga sobre las empresas o las perjudique de modo desproporcionado.

⁴⁶ MIGUEL GONZÁLEZ, *Enriquecimiento injustificado*, Enciclopedia Jurídica Básica, Madrid, Tomo II, 1995, pág. 2.806. A la necesidad de tener en cuenta el principio de la equidad en la resolución justa del litigio se ha referido el Tribunal Supremo en elocuentes palabras: «Hay circunstancias en que la Justicia y el Derecho han de auxiliarse de la equidad –S. de 10 de octubre de 1955–, puesto que la equidad es un principio general de Derecho que puede operar como supletorio del mismo –S. de 21 de octubre de 1957–, principio que se mantiene en diversidad de ocasiones. El Tribunal, por ello, considera que para aproximarse a la justicia del caso hay que recurrir a la equidad. En el bien entendido, de que aplicar una solución de equidad no significa de ningún modo emplear un criterio de benevolencia. Se trata, simplemente, de hacer justicia o si se quiere, de llegar a la justicia del caso». (STS de 10 de mayo de 1983).

ordenamiento jurídico, en cuanto integra una unidad que cristaliza en un modelo de convivencia, precisa de una interpretación sistemática y evolutiva. De esta forma el artículo 3.1 del Código Civil obliga a poner en relación el sentido propio de las palabras de la norma con el contexto de las normas reguladoras de la materia de que se trate, con los antecedentes históricos y con la realidad social del tiempo en que esas normas hayan de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas, para lo cual han de tenerse en cuenta todos los factores y criterios (sentido, contenido immanente, intencionalidad, eficacia, resultado de su vigencia, etc.), que permitan obtener un resultado compatible con el objetivo perseguido por la norma en la realidad social que la determinó y armónico con sus principios inspiradores. En esta misma línea se ha movido la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, para el que las normas se integran en el ordenamiento jurídico, a través de los principios generales del Derecho, alcanzando en ellos su verdadero sentido, sin que baste una aplicación estricta del tenor literal del precepto como piedra angular del ansiado principio de seguridad jurídica ⁴⁷.

En esta misma línea —que niega aquella cínica aseveración de que la coartada sea aplicar el Derecho, para no cumplir con la justicia ⁴⁸—, se enmarcan otros saludables pronunciamientos del Tribunal Supremo atinentes, por ejemplo, al sistema de retenciones o al sistema de deducción cuota a cuota del IVA, en aquellos casos en los que la práctica diaria demostraba la existencia de un doble pago, por ejemplo, cuando el contribuyente no se había deducido las mayores retenciones alumbradas por las actas inspectoras y bajo el pretexto administrativo de que se trataba de sujetos pasivos distintos.

Tal es el caso de la STS de 27 de febrero de 2007 (Ponente, don Manuel Vicente Garzón Herretero), en la que se recuerda la imposibilidad de exigir las cantidades que debieron retenerse cuando la liquidación de la deuda principal ya se hubiese producido, el retenido hubiese deducido la cantidad que se le retuvo (no la que debió retenérsele) y la obligación principal se hubiese extinguido o al menos no existan discrepancias entre los sujetos intervinientes. Y todo ello, sin perjuicio de la imposición de las correspondientes sanciones e intereses al retenedor que incumplió con sus obligaciones legales. En este sentido, el Alto Tribunal recuerda que el enriquecimiento sin causa que supone la doble imposición es todavía más rechazable cuando los poderes públicos intervienen de alguna forma en su generación, y que solo la consideración de que el sistema de los apartados 4, 5 y 6 del artículo 99 de la Ley 35/2006 no es aplicable cuando concurren los tres requisitos antes mencionados permite salvar la constitucionalidad de la Ley ⁴⁹.

⁴⁷ «En lo que ahora concierne, no cabe admitir que se infringe el principio de seguridad jurídica cuando un texto normativo no se plantea y resuelve por sí mismo de modo explícito todos los problemas que puede suscitar su aplicación. Sin perjuicio de la conveniencia de apurar, en la medida de lo posible, la regulación y solución de tales problemas con arreglo a estrictos criterios de técnicas legislativas, su silencio en la ley no supone en todo caso un atentado contra la seguridad jurídica que el artículo 9.3 de la Constitución garantiza. Cada norma singular no constituye un elemento aislado e incommunicado en el mundo del Derecho, sino que se integra en un ordenamiento jurídico determinado, en cuyo seno, y conforme a los principios generales que lo informan y sustentan, deben resolverse las antinomias y vacíos normativos, reales o aparentes, que de su articulado resulten. Solo si, en el contexto ordinamental en que se inserta y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma en cuestión infringe el principio de seguridad jurídica» (STC 15/1984, de 19 de diciembre).

⁴⁸ Alejandro NIETO, *Balada de la Justicia y la Ley*, Madrid, 2002, pág. 34.

⁴⁹ «Si la pretensión de obtener un doble pago (y no otra cosa es la doble imposición) constituye un claro abuso cuando tiene lugar en el seno de las relaciones entre particulares, el reproche que esta conducta merece es claramente superior si provie-

El artículo 31 de nuestra Constitución establece la necesidad de pagar impuestos, de conformidad con unos principios de justicia, con el fin de que el Estado pueda desarrollar, como ha apuntado el profesor TIPKE, una tarea protectora de la libertad ⁵⁰, pero cuando esos principios de justicia se desdibujan y quedan aherrojados en la oscuridad de la norma, en la simple comodidad gestora o en un indisimulado interés recaudatorio, son los Tribunales de Justicia los que deben recordar la esencia de las instituciones y de los principios que las alientan. Tan destacado papel del Juez ha sido puesto de relieve por el Tribunal Constitucional Alemán, que evoca a este respecto la primordial importancia de los principios jurídicos ⁵¹. Dicha misión la hace propia nuestro Tribunal Supremo cuando insiste en que su función jurisdiccional no se limita a la repetición ritual de la literalidad de la norma, sino que se proyecta a una labor de complementación que «consiste en dar expresión al ordenamiento jurídico allí donde las normas han guardado silencio o han recogido defectuosamente el sentido de aquel» (STS de 23 de junio de 1992).

ne de un ente público. Cuando un ente público pretende un doble pago no solo incurre en un patente abuso de derecho quebrantando el principio universal de "buena fe" que ha de regir las relaciones jurídicas sino que conculca las bases esenciales del ordenamiento jurídico uno de cuyos pilares es la "objetividad con que la Administración ha de servir los intereses generales" y "actuar conforme a la Ley y el derecho" (art. 103 de la Constitución). Pues bien, cuando esto sucede se supeditan estos valores básicos de la convivencia a consideraciones meramente económicas de un rango claramente inferior, y sin duda, tal resultado debe ser corregido» (STS de 27 de febrero de 2007, FJ 8.º). A ese principio de buena fe y a la imposibilidad de que el sistema de retenciones implique una doble imposición y un enriquecimiento sin causa de la Hacienda Pública, también había aludido el FJ 5.º de la STS de 13 de noviembre de 1999 (Ponente, don Alfonso Gota Losada) en términos muy claros, si bien en aquel momento solo lo hizo en *obiter dicta*, al afirmar lo siguiente: «si todos los empleados de Mare Nostrum SA hubieran declarado, por su parte, verazmente a efectos de su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sus retribuciones del trabajo personal y sus comisiones, puede afirmarse apodícticamente que respecto de todas estas retribuciones habrían pagado el Impuesto correspondiente y, por tanto, la exigencia posterior a Mare Nostrum SA de las cuotas adicionales por retenciones, debidas al efecto de acumulación de unas y otras y a la aplicación a las sumas de los tipos porcentuales de la tabla de retenciones, implicaría indubitadamente una clara, rotunda y abusiva doble imposición, que solo se podría corregir, exigiendo la empresa Mare Nostrum SA a sus empleados el reembolso de las cuotas adicionales por el concepto de retenciones, y, a su vez, los empleados deberían revisar sus declaraciones, deduciéndose estas cuotas adicionales por retención, lo cual daría lugar a las correspondientes devoluciones, con los consabidos problemas de prescripción, admisión o no por parte de los empleados del reembolso exigido... compensación de intereses. Evidentemente estos problemas se resolverían si en los expedientes en que únicamente se discute el tipo aplicable en las retenciones se llamara al procedimiento iniciados a los auténticos sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o sea, a los empleados, exigiéndose a los que no declararon verazmente sus retribuciones, no la cuota por retención, sino la cuota diferencial pertinente, en la que estaría subsumida la cuota que debió serles retenida, retención que en ese momento es innecesaria, y los intereses correspondientes sobre las retenciones no practicadas (anticipación del IRPF y sobre la cuota diferencial descubierta)».

⁵⁰ TIPKE, *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, traducido por HERRERA MOLINA, Madrid, 2002, pág. 57.

⁵¹ «Frente a las regulaciones positivas del poder estatal puede existir, en determinadas circunstancias, algo más en Derecho, que encuentra su fuente en el orden jurídico conforme a la Constitución como método dotado de sentido y capaz de operar como complemento de la ley escrita; encontrarlo y plasmarlo en decisiones jurisprudenciales es tarea de los jueces (...) La actividad judicial consiste no solo en el conocimiento y la manifestación de decisiones del legislador. La tarea de la jurisprudencia puede demandar especialmente, aflorar a la luz y materializar en decisiones concepciones de valor, immanente al orden jurídico conforme con la Constitución, pero que no se han reflejado en los textos de las leyes escritas, mediante un acto de conocimiento estimativo, al que no faltan elementos volitivos (...) Esa tarea y facultad de "hallazgo creativo del Derecho" nunca –al menos bajo la vigencia de la Ley fundamental– le han sido discutidas en lo fundamental al juez» (Sentencia BverfGE 34, 269). Y no le falta razón al Tribunal Constitucional Alemán, porque, como recuerda CASTILLO BLANCO, *La protección de confianza en el Derecho Administrativo*, Madrid, 1998, pág. 31, con sus decisiones el juez sirve de contrapeso, convirtiendo de nuevo al Derecho viejo, al Derecho jurisprudencial, en un Derecho bueno que ha de ser objeto de consideración y estudio como productor de reglas jurídicas que condicionan la actuación de los poderes públicos, porque en momentos históricos como los actuales, en que sociedad y Estado se confunden en muchos puntos y puede hablarse de una interconexión entre los mismos, el Derecho jurisprudencial, en definitiva el Derecho del caso concreto, adquiere un renovado papel a la sombra de la actuación de los Tribunales de Justicia.

En un modelo de organización económico-social como el actual, en el que los poderes públicos gestionan institucionalmente los intereses colectivos mediando en los conflictos de intereses privados y asumiendo el papel de protagonistas insustituibles en la dirección de todas las actividades económicas y sociales, la Administración y el propio Legislador deben estar particularmente atentos a dotar de seguridad jurídica a los agentes económicos, sin pretender rescatar con nuevos acentos las viejas doctrinas sobre las inmunidades del poder, máxime cuando están llamados vicarialmente a desarrollar y poner en práctica los verdaderos principios inspiradores del mercado único europeo. Y en la medida en que así no lo hagan han de ser las instancias judiciales (fundamentalmente los Tribunales de Luxemburgo, Constitucional y Supremo) los que restablezcan los principios heridos, interpretando rectamente la norma y poniéndola en la senda hermenéutica que la haga más conforme a los dictados comunitarios o constitucionales superiores. Como bien ha señalado respecto a la función judicial el profesor GARCÍA DE ENTERRÍA, interpretar es reconducir las normas a los principios superiores contenidos en la Constitución y, en último término, a una idea material de justicia, donde se asigna al juez la posición central en un sistema jurídico, desde el momento en que es un hombre sabio en Derecho que presta a las decisiones legislativas o ejecutivas una cualidad adicional, poniéndolas en relación con los principios básicos del Derecho y haciéndolas así autorizadas.

Quizás fuera bueno recordar a este respecto que, como apunta el profesor NIETO, esa actividad judicial resulta imprescindible, y es en cierta manera impagable, pues: «en España, como en todo el mundo, el "estilo" de actuar administrativo y su relevancia jurídica no se han formado nunca por la Constitución y las leyes, sino a golpe de las Sentencias del Tribunal Supremo y ahora del Constitucional. A despecho de lo que digan las normas son los Tribunales quienes libre y unilateralmente deciden en cada momento histórico hasta dónde van a llegar en sus operaciones de control sobre la Administración, y no se limitan –como acaba de decirse– a revisar sus actos concretos impugnados sino que imponen reglas de conducta a su funcionamiento. La Administración actúa como lo está haciendo debido a que los Tribunales le han impuesto los deberes y condiciones de someterse a la legalidad, a la adecuación de fines, a la proporcionalidad, a la buena fe y a tantos otros principios que constituyen el Derecho Administrativo moderno. La circunstancia de que algunos de estos principios hayan sido recogidos luego por la Constitución y las leyes es casi irrelevante, dado que los Tribunales aplican sus propios principios, estén positivizados o no»⁵².

VI. LA EFICACIA DE LA SENTENCIA. ¿PUEDE IGNORAR LA AEAT SU DOCTRINA ALEGANDO QUE NO CREA JURISPRUDENCIA, A LA ESPERA DE UN CAMBIO DE PARECER DEL TRIBUNAL SUPREMO?

Podrá decirse, desde luego, que esta Sentencia del Supremo no constituye por sí sola jurisprudencia, ni sienta doctrina legal, dado que el fallo es desestimatorio de las pretensiones de la Administración. Ciertamente es. Pero no creo tampoco posible afirmar que la AEAT pueda desatender el pronunciamiento de 4 de julio del pasado año, a la espera de un cambio de rumbo del Supremo. Aunque la jurisprudencia no es fuente de nuestro ordenamiento jurídico, tampoco puede ignorarse su papel

⁵² NIETO, *Estudios de Derecho y Ciencia de la Administración*, Madrid, 2001, pág. 163.

esencial como complemento del mismo (STS 20 de enero de 1998). Los poderes públicos y los ciudadanos no quedan sometidos a la jurisprudencia, sino a las leyes, costumbres y principios generales del Derecho (art. 9.1 y 117 CE), pero deben tener en cuenta la doctrina jurisprudencial a la hora de interpretarlos y aplicarlos, sin olvidar que su valor se acrisola en la posibilidad de alegar como motivo casacional no solo la vulneración de las normas, sino también la infracción de la jurisprudencia.

Por jurisprudencia se entiende el criterio constante y uniforme de aplicar Derecho mostrado en las sentencias del Tribunal Supremo y para ello son necesarios algunos requisitos:

- a) Que se trate del criterio o doctrina del Tribunal Supremo como órgano cuya misión específica es la de unificar la interpretación y aplicación de la ley.
- b) Que la sentencia que lo exprese provenga de la Sala del Supremo dedicada al sector del ordenamiento en el que vaya a adquirir valor como doctrina.
- c) Que el razonamiento desplegado o el criterio argumentativo sustentado pertenezca al núcleo decisorio de la sentencia (*ratio decidendi*) o, dicho de otra manera, que no se limite a constituir un dicho de pasada (*obiter dictum*) o una afirmación de adorno.
- d) Que sea un criterio reiterado, bastando a tal efecto que se haya aplicado en «dos o más sentencias» llegando a alcanzar una cierta trascendencia normativa ⁵³.

Sin duda sería a este último punto donde podría aferrarse un sentir administrativo poco proclive a aceptar de buen grado la impecable doctrina del Tribunal Supremo ⁵⁴, pero conviene no perder de vista que la Sentencia del pasado 4 de julio de 2007 no es un simple pronunciamiento más del Supremo por el que se resuelve cualquier cuestión litigiosa entre la Administración y el particular, sino que deriva de un recurso de casación especial o excepcional, en cuya virtud se permite la impugnación ante el Alto Tribunal de aquellas sentencias que, aun no teniendo acceso a la casación ordinaria exclusivamente por razón de la cuantía (ATS de 10 de enero de 2000, Sección 1.^a), manifiestan una específica contradicción doctrinal que la LJCA estima debe ser resuelta por la máxima instancia judicial ⁵⁵. Pero además, no una contradicción cualquiera, sino una divergencia especialmente cua-

⁵³ En tal sentido, el Preámbulo del Decreto 1836/1974, de 31 de mayo, por el que se sanciona la nueva redacción del Título Preliminar del CC, explica la trascendencia de la jurisprudencia en los siguientes términos: «A la jurisprudencia, sin incluirla entre las fuentes, se le reconoce la función de complementar el ordenamiento jurídico. En efecto, la tarea de interpretar y aplicar las normas en contacto con las realidades de la vida y los conflictos de intereses, da lugar a la formulación por el Tribunal Supremo de criterios que, si no entrañan la elaboración de normas en sentido propio y pleno, contienen desarrollos singularmente autorizados y dignos, con su reiteración, de adquirir cierta trascendencia normativa».

⁵⁴ Ignorando que, en algún caso, el Tribunal Supremo ha considerado suficiente una sola sentencia ante la evidencia de la doctrina invocada. La STS de 2 de septiembre de 1993 señala a este respecto que «aunque el recurrente solo cita una sentencia, lo que de por sí no acredita la reiteración de resoluciones que constituye la esencia de la jurisprudencia conforme la define el artículo 1 núm. 6 del Código Civil, como la doctrina invocada es evidente, procede estudiar el motivo».

⁵⁵ La importancia del recurso de casación para la unificación de doctrina es enfatizada por TORRES FERNÁNDEZ NIETO, *Los recursos de casación en la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, Pamplona, 2007, pág. 18, para quien el alcance último de la reforma operada en este orden jurisdiccional «dependerá de la interpretación que haga el Tribunal Supremo de los conceptos utilizados por el legislador al regular los recursos de casación, especialmente el de unificación de doctrina, al haberse utilizado una técnica legal caracterizada en muchos casos por su ambigüedad».

lificada por las circunstancias («respecto a los mismos litigantes u otros diferentes en idéntica situación y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, se hubiera llegado a planteamientos distintos» –art. 96.1 LJCA–).

A todo ello debe añadirse que no es la mera contradicción doctrinal lo que motiva la existencia de esta vía procesal extraordinaria, pues la estimación del recurso exige no solo que la sentencia recurrida sea contradictoria con otra anterior, sino también –y como motivo principal e incluso único– que sea contraria a Derecho (SSTS de 22 de junio de 1995 y 10 de diciembre de 1996)⁵⁶. Por lo tanto, y desde una consideración objetiva de formación de la jurisprudencia, la Sentencia de 4 de julio de 2007 tiene una función especialmente relevante, cual es la de declarar como doctrina correcta la que entiende que debe prevalecer, incidiendo de paso sobre las sentencias consideradas ilegales, que ya no podrán usarse como precedentes judiciales en la medida en que el Alto Tribunal ha afirmado que contienen una doctrina gravemente errónea y, por lo mismo, contraria a Derecho⁵⁷.

En este sentido, el recurso de casación para unificación de doctrina desempeña una función acendradamente nomofiláctica (de tutela de ley) lo que presupone e implica, a su vez, una metodología interpretativa –la deductiva–, una teoría de la interpretación de la norma –actuar el significado objetivamente verdadero de la norma jurídica– e incluso una teoría de la función de la judicatura –declarar este significado verdadero–, prescindiendo de la noción de justicia concreta y particular (en este sentido es prioritario el *ius constitutionis* sobre el *ius litigatoris*) en el desarrollo de la actividad jurisdiccional⁵⁸. La técnica procesal del recurso de casación para la unificación de doctrina exige,

⁵⁶ «Como dice la Sentencia de esta Sala de 26 de diciembre de 2000, la contradicción entre las sentencias contrastadas ha de ser ontológica, esto es, derivada de dos proposiciones que al propio tiempo no pueden ser verdaderas o correctas jurídicamente hablando y falsas o contrarias a Derecho» (STS de 27 de mayo de 2003, FJ 3).

⁵⁷ «No es pues esta modalidad casacional –se refiere el Tribunal al recurso de casación para unificación de doctrina– una forma de eludir la impugnableidad de sentencias que, aun pudiéndose estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de casación general u ordinario, ni, por ende, una última oportunidad de revisar jurisdiccionalmente sentencias eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para anular, sí, sentencias ilegales, pero solo si estuvieran en contradicción con otras de Tribunales homólogos o con otras del Tribunal Supremo específicamente traídas al proceso como opuestas a la que se trate de recurrir, porque el juicio de contradicción, como ya se ha puesto repetidamente de relieve, ha de hacerse "únicamente" en presencia de las sentencias respecto de las que se alegue la contradicción y no de otras, por muy representativas que estas puedan resultar, incluso, de líneas Jurisprudenciales ya consolidadas» (STS de 30 de septiembre de 2004). Sobre esa función de tutela de ley también incidía la STS de 28 de enero de 1988, pronunciándose sobre el antiguo motivo de revisión del artículo 102.1 b) de la Ley de la Jurisdicción de 1956: «Este motivo rescisorio cuyo talante casacional es innegable, tiene la finalidad ostensible de homogeneizar y unificar los criterios judiciales dispersos y discrepantes, para convertirlos en doctrina legal, dentro de la función complementaria del Ordenamiento jurídico que a la jurisprudencia asigna el Código civil (art. 1.6) y en beneficio del principio de seguridad jurídica, clave en un Estado de Derecho como el nuestro, cuya Constitución lo garantiza con su nombre y por algunos de sus elementos (legalidad, irretroactividad, jerarquía normativa...) en su artículo 9. En consecuencia la contradicción de sentencias, una vez detectada y comprobada, exige la elección de la solución que se considere correcta no en función del tiempo sino del contenido, elección que es dotada por la Ley de un valor normativo –Ss. de 17 de febrero, 27 de marzo, 15 de junio y 22 de septiembre de 1987–».

⁵⁸ Quizás por ello, gran parte de la doctrina ha apreciado en esta especial modalidad de la casación, que valores positivos como la defensa de la legalidad y la uniformidad en la interpretación de la ley se convierten, mediante la configuración de la nomofilaquia, en una suerte de defensa de la interpretación exacta de la ley (*Vid.* TARUFFO, *Il vertice ambiguo (Saggi sulla Casazione civile)* Bologna, 1991, pág. 86). Como señala GONZÁLEZ PÉREZ, *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, tomo II, Madrid, 1998, pág. 1.850, no basta con demostrar la existencia de contradicción, sino que una vez comprobado que dicha contradicción existe, el Tribunal Supremo debe entrar a examinar la corrección de la

como todo recurso con verdadera naturaleza casacional, alegar y acreditar que la sentencia recurrida ha sido resuelta con infracción del ordenamiento jurídico, pero ello no lo hace equivalente sin más al recurso ordinario de casación, porque su finalidad es ante todo declarar la doctrina correcta revocando o confirmando, según proceda, la sentencia impugnada y prescindiendo absolutamente no solo de aquellas cuestiones relativas a la prueba o a su valoración, sino también de las atinentes al procedimiento y a las garantías procesales⁵⁹. Y no solo de tutela o defensa de la legalidad, porque también desde el punto de vista de la igualdad y la seguridad jurídica, el hallazgo del verdadero sentido de la ley y la unificación de los criterios determinantes de las respuestas judiciales incompatibles (solo una de las doctrinas enfrentadas puede ser la legal) resulta extraordinariamente relevante en la fijación de la interpretación correcta que, en adelante, haya de hacerse de la norma⁶⁰.

interpretación legal de cada una de ellas. Buen exponente de lo que acaba de decirse es la STS de 22 de octubre de 1999: «La contradicción de sentencias entre sí -dice la S. de 31 de enero de 1989 Ar. 618-, una vez decretada y comprobada, conlleva la elección del criterio que se considere más adecuado, en función del contenido respectivo y no del tiempo en que fueron pronunciadas aquellas, elección a la cual se dota de valor normativo (Ss. de 10 de abril de 1984 -Ar. 2781-, 21 de febrero y 11 de junio de 1987 -Ar. 1816 y 4875-).» O la STS de 17 de abril de 2000 «para decidir acerca de la contradicción, habrá de partirse de los planteamientos hechos en las sentencias enfrentadas, y solo una vez constatada la contradicción desde tal punto de partida y la ilegalidad de ese planteamiento hecho por la sentencia impugnada, podrá darse lugar al recurso, para decidir, entonces -art. 98. 2 de la LJ vigente-, el debate planteado con pronunciamientos adecuados a Derecho, esto es, la cuestión fallada en la instancia». *Vid.* GONZÁLEZ DELEITO, *Comentarios a la LJ* (dirigidos por SANTOS VIJANDE), Madrid, 1999, pág. 785. Otros autores enfatizan la especialidad de la casación en una misión trascendente al mero hecho de hacer justicia al caso concreto, porque el recurrente en casación no insta un pronunciamiento sobre la relación objeto del proceso, sino sobre lo hecho por otros jueces, por lo que el Tribunal que conoce del recurso tiene el carácter de órgano político al haber algo en su naturaleza que trasciende de lo procesal (GÓMEZ ORBANEJA, *Derecho Procesal Civil*, t. I, Madrid, 1976, pág. 481). También el propio Tribunal Supremo califica la casación como un recurso de carácter extraordinario que no es en modo alguno una segunda o tercera instancia. Así, por ejemplo, la STS de 8 de junio de 2001 afirma que «la función de la casación no es una tercera instancia, sino un enjuiciamiento de lo enjuiciado, tendente, con un fuerte rigor formal, a examinar si el órgano de instancia ha aplicado correctamente la norma que se alega como infringida». Por su parte, el TC ha afirmado al respecto que la casación «tiene un carácter extraordinario y no ordinario, cuya finalidad básica en un Estado de Derecho consiste en fijar y unificar la interpretación jurisprudencial de las leyes, y a la par asegurar el sometimiento del juez a la Ley como garantía de su independencia» (STC 230/1993, de 12 de julio). La doctrina administrativista considera el recurso de casación para unificación de doctrina como «superextraordinario» o «excepcional». *Vid.* SAINZ DE ROBLES, «Artículo 96», *REDA* núm. 100, 1998, pág. 680 y GONZÁLEZ PÉREZ, *op. cit.* pág. 1.669.

⁵⁹ Así lo ha reiterado el Tribunal Supremo, negando que sea materia de este recurso «... abordar problemas de supuesta incongruencia omisiva de la sentencia, que tendrían encaje en la casación ordinaria... según se razonó en el Auto de esta Sala de 16 de febrero de 1993, de inadmisión parcial de dicho motivo» (STS de 12 de enero de 1995). En este aspecto, el recurso de casación para unificación de doctrina se acerca mucho a la naturaleza del recurso de casación en interés de ley, aunque luego vuelva a separarse de este último en la medida en que, declarando la doctrina legalmente correcta, se procede a modificar no solo las declaraciones en la sentencia recurrida, sino también las situaciones jurídicas creadas o amparadas por la misma, quebrando la cosa juzgada material de la sentencia recurrida, dejándola sin efecto y resolviendo con plenitud jurisdiccional lo que resulta procedente.

⁶⁰ La STS de 10 de febrero de 1997 señala que «la finalidad primaria de esta modalidad singular del recurso de casación no es tanto corregir la eventual infracción legal en que pueda haber incurrido la sentencia impugnada, cuanto reducir a la unidad criterios judiciales dispersos y contradictorios, fijando la doctrina legal al hilo de la cuestión controvertida» (en el mismo sentido las SSTs de 26 de julio de 1999 y 25 de febrero de 2002, que inciden en la necesidad de declarar la doctrina legal). Sin embargo, me parece más ajustada a la realidad del recurso lo que señala la STS de 8 de julio de 2005 en su FJ 2.º: «... La esencia del recurso de casación para la unificación de doctrina tal y como aparece regulado en los artículos 96 y siguientes de la ley jurisdiccional, exige que la sentencia recurrida sienta una doctrina que entre en contradicción con la establecida en las sentencias de contraste. El propio *nomen iuris* del recurso así lo impone y de su finalidad también se deriva, ya que de lo que se trata es de evitar que prospere una interpretación jurídica contraria a la que se ha consolidado en anteriores sentencias dictadas en idénticas situaciones, en mérito a hechos, fundamentos de derecho y pretensiones sustancialmente iguales. Para ello es preciso que el Tribunal *a quo* declare expresamente la doctrina, cuya errónea aplicación se trata de corregir a través de este recurso y por tanto es esencial que se justifiquen no

Por lo tanto —y conviene tenerlo claro para evitar lecturas interesadas o reduccionistas— el objeto del recurso de casación para unificación de doctrina se centra en la infracción de ley y no tanto en el discrepante parecer de los Tribunales, puesto que la existencia de la contradicción únicamente es determinante de la admisión del propio recurso pero no de la casación de la sentencia. O, por mejor decir, la simple apreciación de la existencia de la contradicción no determina, por sí misma, la anulación de la sentencia que se impugnó. Si se produce esa anulación es porque existe una grave quiebra de la legalidad, es decir, una infracción de ley, y de ahí que el artículo 97.1 LJCA exija como necesario en el escrito de interposición del recurso la referencia a esa infracción legal que se imputa a la sentencia recurrida ⁶¹.

Por otra parte, conviene advertir que el Tribunal Supremo no apoya su razonamiento hermenéutico en una apreciación intuitiva o en un sentimiento subjetivo de la mecánica gestora del IVA o en la literalidad de su normativa reguladora (como por cierto hacen muy asépticamente y sin mayores complicaciones la mayoría de pronunciamientos judiciales que avalan la exégesis administrativa ⁶²), sino que basa su interpretación en el Derecho comunitario y en sus principios rectores (principio de neutralidad); un derecho de cuya primacía no cabe dudar a estas alturas, pero que la experiencia demuestra que los Estados nacionales han asimilado muy lentamente y a golpe de sentencia ⁶³.

En tal sentido, la no muy extensa motivación desplegada por el Tribunal Supremo —recordando a Quintiliano, quien apuntaba que ser conciso o breve no significa decir poco, significa no decir más de cuanto sea necesario— es una verdadera *ratio iustificandi* y no un mero *ratio decidendi* que hilvane cuatro fruslerías argumentales, porque —conviene tenerlo claro— la motivación no está para mostrar que hay razones, sino para poder controlar de qué tipo son las razones que hay, y en este caso, el Tribunal Supre-

solo las identidades entre la sentencia impugnada y las sentencias que se citan de contraste, sino también que se exponga la infracción legal que se imputa a la sentencia recurrida, como fundamento de la pretensión impugnatoria». Vid. FERNÁNDEZ PASTRANA, «Los supuestos el recurso de casación para la unificación de doctrina», *RAP*, núm. 113, págs. 99 y ss.; MARTÍ DEL MORAL, *El recurso de casación contencioso-administrativo. Estudio jurisprudencial de los motivos de casación*, Madrid, 1997, pág. 188 y ss.; SILVA SÁNCHEZ, en *Jurisdicción contencioso-administrativa. Comentarios a la LJ* (directores ARNALDO ALCUBILLA y FERNÁNDEZ VALVERDE), Madrid, 1998, Comentario al artículo 96; XIOL RÍOS, El recurso de casación para la unificación de doctrina (art. 102 a de la Ley 10/1992, de Medidas Urgentes de Reforma Procesal), en *El recurso de casación*, CDJ XIV, 1994, pág. 129 y ss.; ÁLVAREZ-CIENFUEGOS, GONZÁLEZ RIVAS y SANCHO MAYO, *Análisis teórico y jurisprudencial de la LJ*, 2.ª ed. Pamplona, 2002, pág. 389 y ss.; BARNES, MONTOYA y GONZÁLEZ DELEITO en *Comentarios a la LJ* (directores LEGUINA VILLA y SÁNCHEZ MORÓN), 2.ª ed., Lex Nova, 2001, pág. 472 y ss.; IRURZUN MONTORO, en *AA VV Comentarios a la LJ*, 2.ª ed. Pamplona, 2002, Comentario al artículo 96; PERA VERDAGUER, *Comentarios a la Ley de lo contencioso-administrativo*, 6.ª ed., Barcelona, 1998, Comentario al artículo 96; NOGUEIRA ROMERO, El recurso de casación en la jurisdicción contencioso-administrativa, en *El proceso contencioso-administrativo*, Xunta de Galicia, 1994, págs. 131 y ss.; ESCUSOL BARRA, «La casación en la jurisdicción contencioso-administrativa», en *La Justicia administrativa, Libro Homenaje al prof. Dr. D. Rafael Entrena Cuesta* (coord. por MONTORO CHINER), Barcelona, 2003, pág. 786.

⁶¹ PIÑAR MAÑAS, «Comentarios a los arts. 97 y 98 LJ», *Reda* núm. 100, 1998, págs. 688 y 692.

⁶² Cabe recordar a este respecto las palabras del profesor NIETO: «La comodidad que procura el positivismo legal es patente: el jurista queda liberado de la responsabilidad personal de elegir, puesto que la ley ha escogido ya de una vez y para siempre. El juez sentencia con la misma tranquilidad de conciencia con que el verdugo ejecuta al condenado o el recaudador de contribuciones embarga a un moroso, ya que no ha decidido él personalmente. Nada hay tan vitalmente cómodo como ejecutar órdenes ajenas y luego trasladar hacia arriba las responsabilidades individuales» («Prólogo» al libro de CUCHILLO FOIX, *El control jurisdiccional de la actuación administrativa en el ordenamiento norteamericano federal*, Madrid, 1996, pág. 22).

⁶³ Pueden verse bastantes ejemplos de ello en RAMÍREZ GÓMEZ, *Jurisprudencia del TJCE en materia de IVA*, Pamplona, 1997.

mo, en su Sentencia de 4 de julio de 2007, no hace lugar común de argumentaciones innecesarias o *ad adiuvandum*, sino que se dirige derechamente a la médula del problema, siguiendo la estela de una consolidada jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, cuyo fallo más señero quizás sea el recaído el 9 de marzo de 1978 en el caso *Simmenthal*⁶⁴. En esta sentencia se recuerda que las disposiciones y principios orientadores del Tratado y los actos de las instituciones directamente aplicables tienen por efecto, en sus relaciones con el Derecho interno de los Estados miembros, no solamente hacer inaplicable de pleno Derecho cualesquiera disposiciones de la legislación nacional existente que sean contrarias a los mismos, sino también impedir la formación válida de nuevos actos legislativos nacionales en la medida en que sean contrarios o incompatibles con las normas comunitarias (en la sentencia se recuerda asimismo que el juez común del Derecho comunitario es el juez nacional)⁶⁵.

El Derecho comunitario y, en particular, las Directivas, tal y como ha declarado el TJCE tras la Sentencia *Von Colson y Kaman* (Asunto 14/83, 1984, Rec. 891), tiene la virtualidad de producir el llamado «efecto indirecto», es decir, las disposiciones nacionales de desarrollo de las normas comunitarias deben ser interpretadas de conformidad con las exigencias y objetivos de la propia norma comunitaria⁶⁶. La STJCE de 16 de julio de 1998, *Imperial Chemical Industries PLC (ICI) c.*

⁶⁴ Vid. como antecedentes de la misma la STJCE 26/62 *Algemene transporten expeditie onderneming van geen en loos C. Nederlandse Adminstratie der Belastingen*. Otras sentencias posteriores que confirman tal doctrina son las de los casos *Costa Enel*, de 15 de julio de 1964, C-6/64; *Levy*, de 2 de agosto de 1993; C-158/91 y *Solred*, de 5 de marzo de 1998, C-347/96. Sobre ello, vid. BARAV, «Cour constitutionnelle italienne et droit communautaire: le fantôme de Simmenthal», *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, núm. 85, 1984, págs. 313 y ss.; LOUIS, «Droit communautaire et loi postérieure: un revirement de la Cour constitutionnelle italienne» *Cahiers du Droit Europee*, 1986, págs. 194 a 201; GAJA, «New developments in a continuing story: the relationship between EEC and Italian Law», *Common Market Law Review*, núm. 27, 1985, págs. 83 y ss.; MORI «Derecho comunitario y Derecho interno en una reciente sentencia del Tribunal Constitucional italiano», *Revista de Instituciones Europeas*, 1985, págs. 681 y ss.; SÁNCHEZ LEGIDO, «Las relaciones entre el Derecho comunitario y el Derecho interno en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional», *REDC*, núm. 33, 1991, pág. 180; MANGAS MARTÍN, *Derecho comunitario europeo y Derecho español*, Madrid, 1987, págs. 141 y ss.; MUÑOZ MACHADO, *El Estado, el Derecho interno y la Comunidad Europea*, Madrid, 1986, págs. 185 y ss.; ALONSO GARCÍA, «La incidencia de la entrada en las Comunidades Europeas en el sistema constitucional de fuentes del Derecho», en AAVV. *Implicaciones constitucionales y políticas del ingreso de España en la CEE y su incidencia en las Comunidades Autónomas*, Oñati, 1986, págs. 130 y ss.; RUIZ-JARABO, *El Juez nacional como Juez Comunitario*, Madrid, 1993, *passim*.

⁶⁵ Como bien apuntan SÁENZ DE SANTAMARÍA, GONZÁLEZ VEGA y FERNÁNDEZ PÉREZ, *Introducción al Derecho de la Unión Europea*, Madrid, 1999, pág. 100, los Tratados no contienen un detalle de los principios básicos de la Unión Europea, hasta el punto de que el propio término «principios» solo se encuentra en la primera parte del TCE, pero ni el Tratado de la Unión, ni los constitutivos de la CECA y de la CEEA lo utilizan. Pero es que tampoco el TJCE ha elaborado un catálogo de los mismos, de manera que, en el sentir de CAAMAÑO ANIDO, CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMÉNEZ, *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Tomo II, Madrid, 2001, pág. 953, deben ser identificados y dotados de contenido en función de los principios del sistema del Tratado y, sobre todo, de la jurisprudencia del TJCE.

⁶⁶ Vid. STJCE 39/70, *Norddeutsches Vieh-Und Fleischkontor GmbH C. Hauptzollamt Hamburg-St. Annen*, Rec. 1971, p. 49-67; STJCE 6/71, *Rheinhöfen Dusseldorf C. Einfuhr-Und Vorrassstelle Für Getreide Und Futtermittel*, Rec. 1971, p. 523-857 y STJCE 51-54/71, *International Fruit Company Nv Et Autres C. Produktschap Voor Groeten En Fruit*, Rec. 1971, págs. 1.107-1.126. Y entre la doctrina más autorizada, HARTLEY, *The Foundations of European Community Law*, Clarendon, Oxford, 1994 y RUIZ-JARABO COLOMER, «La vinculación a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (I)», en *La fuerza vinculante de la jurisprudencia*, Estudios de Derecho judicial, Consejo General del Poder Judicial, 2001, págs. 283 y ss.; CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA, «La Vinculación (II)» en la misma obra, págs. 319 y ss.; BAENA DEL ALCÁZAR, «Jurisprudencia comunitaria y cuestión prejudicial comunitaria en la jurisprudencia contencioso-administrativa del Tribunal Supremo», en *La Justicia administrativa*, op. cit., págs. 85 y ss.; COPPEL, «Rights, Duties and the end of Marshall», *Modern Law Review*, núm. 57, 1994, pág. 859; CURTIN, «The Providence of Government: Delimiting the Direct effect of Directi-

Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector Of Taxes C-246/96, centra muy bien la cuestión, recordando que «cuando el litigio sometido al Juez nacional se refiere a una situación ajena al ámbito de aplicación del Derecho comunitario, este no obliga a dicho Juez a interpretar su legislación en un sentido conforme al Derecho comunitario ni a dejar de aplicar dicha legislación. En el caso de que una misma disposición debiera dejar de aplicarse en una situación comprendida dentro del ámbito del Derecho comunitario, aun cuando pueda aplicarse a una situación que no entre dentro de dicho ámbito, correspondería al órgano competente del Estado de que se trate suprimir tal inseguridad jurídica en la medida en que pueda lesionar los derechos que se deriven de normas comunitarias» (FJ 30) ⁶⁷.

Por si quedaba alguna duda, el TJCE ha recordado en múltiples ocasiones que el principio básico del sistema del IVA y de su mecanismo de funcionamiento no es otro que el de «gravar únicamente al consumidor final». «Por consiguiente, la base imponible del IVA que deben percibir las autoridades fiscales no puede ser superior a la contraprestación efectivamente pagada por el consumidor final y que sirvió de base para el cálculo del IVA que grava en definitiva a dicho consumidor» (STJCE de 24 de octubre de 1996, *Elida Gibbs*, Asunto C-317/94, Rec. p. I-5339 apartado 18). De la misma manera, en la STJCE de 1 de abril de 1992, *Hong-Kong Trade* (89/81, Rec. p. 1277, apartado 6) el Tribunal de Justicia consideró que «de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, se deduce que uno de los principios básicos en los que se basa el sistema del IVA es el de neutralidad, en el sentido de que en el interior de cada país las mercancías de naturaleza análoga soportan la misma carga fiscal, sea cual fuere la longitud del circuito de producción y distribución de las mismas».

Ese principio rector está presente también en otras muchas Sentencias como las de 14 de febrero de 1985, *Ropelman*, (C-268/83, Rec. p. 655 apartado 19) y de 21 de septiembre de 1988, *Comisión/Francia*, (C-50/87, Rec. p. 4797, apartado 15), donde se insiste en que el régimen de deducciones tiene como fin liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas, por lo que «el sistema común del Impuesto sobre el Valor

ves in the Common Law Context», *European Law Review*, núm. 15, 1990, págs. 195 y ss.; SZYSZCZAK, «Foster v. British Gas», *Common Market Law Review*, núm. 27, 1990, pág. 859; DE BURCA «Giving direct effect to Directives», *Moderna Law Review*, núm. 55, 1992, pág. 215; MEAD, «The Obligation to Apply European Law: Is Duke Dead», *European Law Review*, núm. 16, 490. MENDIZÁBAL ALLENDE, «La recepción del Derecho Comunitario Europeo en la Jurisprudencia española», *Noticias CEE*, núm. 100, 1993, pág. 83; CARRERA HERNÁNDEZ, «La indefensión de los particulares en España ante el incumplimiento del Derecho Comunitario», *Revista de Instituciones Europeas*, núm. 1, 1994, pág. 182; ALONSO GARCÍA y BAÑO LEÓN, «El recurso de amparo frente a la negativa a plantear la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea», *REDC* núm. 29, 1990, pág. 221.

⁶⁷ Siguiendo esta estela, la STJCE de 16 de abril de 1988, *Comisión C. República Federal De Alemania*, C-74/86, afirma sin rodeos que «como ha declarado el Tribunal de Justicia en repetidas ocasiones (...) la introducción o el mantenimiento sin modificaciones, en la legislación de un Estado miembro, de un texto incompatible con una disposición del Derecho comunitario, aunque sea directamente aplicable en el ordenamiento jurídico de los Estados miembros, originan una situación de hecho ambigua, al mantener a los sujetos de derecho interesados en un estado de incertidumbre respecto a las posibilidades que se les ofrecen de recurrir al Derecho comunitario; tal mantenimiento constituye, por lo tanto, un incumplimiento por parte del referido Estado de las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado (...) Se deduce de ello que la República Federal de Alemania tenía la obligación no solo de no incluir en su legislación normas contrarias a las disposiciones comunitarias, sino además la de derogar tales normas inmediatamente después de su adopción».

Añadido garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA».

En la STJCE de 29 de febrero de 1996, *Inzo* (C-110/94) relativa a la situación de una empresa que nunca había realizado ninguna operación imponible, el Tribunal de Justicia señaló, en sus apartados 20 y 21, que una vez nacido el derecho a la deducción, dicho derecho sigue existiendo aun cuando la actividad económica prevista no haya dado lugar a las operaciones gravadas. Y del mismo modo, añade la STJCE de 15 de enero de 1998, *Ghent Coal* (As. C-37/95) el derecho a la deducción sigue existiendo cuando el sujeto pasivo no haya podido utilizar los bienes o servicios que dieron lugar a deducción en el marco de operaciones sujetas al impuesto por circunstancias ajenas a su voluntad, de manera que, como sigue afirmando la sentencia, el principio de neutralidad del IVA respecto a la carga fiscal de la empresa exige que los primeros gastos de inversión efectuados para las necesidades y con vistas a una actividad empresarial sean considerados como actividades económicas, pues resultaría contrario a dicho principio que esas actividades no comenzasen hasta el momento en que el bien inmueble se explotase efectivamente y surgiesen los ingresos gravados.

Es más, el Tribunal Supremo no es que cite gratuitamente la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, sino que demuestra haberla estudiado en profundidad cuando aúna el principio de neutralidad con la prohibición del enriquecimiento injusto o la doble imposición (que a estos efectos vienen a coincidir, porque ignorar la neutralidad supone finalmente un doble pago, pues al consumidor final se le repercutió, pero el sujeto pasivo no dedujo, ni compensó, ni le fue devuelta cantidad alguna). La prueba más palmaria de cuanto acabamos de señalar se colige de la STJCE de 24 de octubre de 1996, *Elida Gibbs* antes citada, donde el Tribunal de Luxemburgo invoca ambos principios de consuno:

«21. Dicho principio básico —se refiere el TJCE al de neutralidad— aclara el papel y las obligaciones de los sujetos pasivos en el mecanismo establecido para la recaudación del IVA. 22. En efecto, el IVA no grava a los sujetos pasivos, sino que, cuando estos últimos intervienen en el proceso de producción y distribución anterior a la fase de gravamen final, sea cual sea el número de transacciones producidas, su única obligación consiste en recaudar el impuesto en cada fase del proceso por cuenta de la Administración Tributaria, entregándolo a continuación a esta última. 23. A fin de garantizar la perfecta neutralidad del mecanismo para los sujetos pasivos, la Sexta Directiva establece, en su Título XI, un régimen de deducciones cuyo objetivo es liberar al sujeto pasivo de todo gravamen indebido del IVA. Como señaló el Tribunal de Justicia en su sentencia de 5 de mayo de 1982, *Schul* (15/81, Rec. p. 1409), apartado 10, un elemento básico del sistema del IVA consiste en que, en cada transacción, el IVA solo es exigible previa deducción del importe del IVA que ha gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio de los bienes y servicios, y el mecanismo de las deducciones está concebido de forma que únicamente los sujetos pasivos están autorizados a deducir del IVA que deben soportar el IVA que ya gravó los bienes y servicios en la fase precedente. 24. De todo ello se deduce que, habida cuenta en cada caso del mecanismo del IVA, de su funcionamiento y del papel de los intermediarios, la Administración Tributaria no puede en definitiva percibir un importe superior al pagado por el consumidor final».

El Tribunal Supremo sabe perfectamente que tanto el ordenamiento comunitario como la interpretación que del mismo hace el Tribunal de Luxemburgo juegan un papel decisivo como clave hermenéutica del Derecho interno de los Estados miembros (tanto es así que ha llegado a afirmarse la existencia de un principio de «interpretación del Derecho interno conforme al Derecho comunitario», de similar contenido al principio de interpretación de las leyes de acuerdo con la Constitución ⁶⁸), pero tampoco ignora que los principios inspiradores del mercado único –como principios generales del Derecho– poseen una directa normatividad, pues si tan relevantes directrices quedaran limitadas estrictamente a la integración de las lagunas del ordenamiento jurídico mediante un proceso analógico, sobraría toda noción de principio general y desaparecería, al decir del profesor DE CASTRO, una realidad jurídica independiente y superior a la ley positiva que le otorga su verdadero sentido jurídico, su pleno valor moral y su completa eficacia social ⁶⁹. Si algo demuestra la jurisprudencia del TJCE y del Tribunal Supremo es que ambos órganos jurisdiccionales reconocen sin ambages la posibilidad de que los principios puedan sobreponerse a la ley escrita, superando una pretendida función meramente supletoria de esta, porque es en la aplicación de las normas donde se descubre la conformidad o disconformidad de las mismas con los principios que las inspiran o –desde otro punto de vista– con los principios que instauran, o la insuficiencia de la ley positiva con la paralela necesidad de una solución distinta o más matizada.

Con todo lo anteriormente señalado afirmamos la enorme dificultad que entrañaría para el Tribunal Supremo un cambio de doctrina respecto de las tesis contenidas en su Sentencia de 4 de julio de 2007, pues no solo tendría que abjurar de los relevantes principios consagrados por la jurisprudencia comunitaria, sino que la nueva motivación argumental habría de huir de cualquier atisbo de arbitrariedad fundamentándose en otros razonamientos, al menos, del mismo octanaje jurídico que los anteriores ⁷⁰. Y la arbitrariedad, como ha señalado IGARTUA SALAVERRÍA, se consumaría si se

⁶⁸ Como afirman CAAMAÑO ANIDO, CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMÉNEZ, *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, op. cit. pág. 913, las Sentencias del TJCE expresan una interpretación de la norma en abstracto, no circunscrita al caso concreto, sino dotada de validez general, siendo así una suerte de *leading case* o precedente con autoridad general. En el mismo sentido SCHICK, «Sobre dos problemas de Derecho fiscal alemán: la retroactividad y los conflictos entre el Derecho Europeo y el Derecho fiscal nacional», *Crónica Tributaria*, núm. 56, págs. 179 y ss., reconoce la existencia de un principio de «interpretación del Derecho interno conforme al Derecho comunitario», de análogo perfil que el de la interpretación de las leyes de acuerdo con la Constitución. Dicho de otra manera, los órganos jurisdiccionales internos deben inaplicar «por su propia autoridad» –sin necesidad alguna de esperar a su abrogación o derogación– la norma interna incompatible con el Derecho comunitario. En tal sentido, pueden verse las SSTJCE de 13 de noviembre de 1990, *Marleasing/La Comercial*, C-106/89; y de 30 de mayo de 1990, *Karella/Ministro Industria Conradsen/Ministeriet*, C-19 y 20/90; y C161/78.

⁶⁹ DE CASTRO, *Derecho Civil de España*, Madrid, 1984 (reimpresión), pág. 411. El propio Tribunal Supremo reconoce que el alumbramiento de determinadas figuras jurídicas de inveterada tradición en el ordenamiento jurídico español se debe a la creación jurisprudencial y tienen su origen en el desarrollo de los principios generales del Derecho. Tal es el caso, por lo que aquí nos interesa, de la doctrina del enriquecimiento injusto, considerada como uno de los más relevantes principios generales del Derecho por infinidad de sentencias (entre otras muchas, SSTs de 31 de enero de 1996, 20 de febrero de 1997, 16 de febrero y 24 de octubre de 1998, 12 y 20 de febrero, 22 y 30 de marzo y 27 de julio de 1999, 28 de enero, 13 de abril, 9 de mayo y 25 de julio de 2000).

⁷⁰ *Vid.* al respecto el magnífico trabajo de IGARTUA SALAVERRÍA, *La motivación de las Sentencias. Imperativo constitucional*, Madrid, 2003, pág. 15, donde se dan tres significados diferentes a la palabra motivada: en un primer sentido, débil y descriptivo, una sentencia está motivada si se aducen razones en su favor; en un segundo sentido, fuerte y descriptivo, una sentencia está motivada si en su favor se aducen razones que de hecho han convencido a un auditorio determinado; en un tercer sentido, fuerte y valorativo, una sentencia está motivada si en su razón se aducen buenas razones. Como ha recordado la STC 63/1984, de 21 de mayo, «el derecho a la igualdad consagrado en el artículo 14 de la CE incluye no solo la

escogiese «una solución fundada en detrimento de otra solución fundamentada en mejores razones». Un juez –sigue señalando este autor– que no escoge la solución mejor, pudiendo hacerlo, se comporta con una descarada arbitrariedad. Por eso, el juez está obligado a presentar su opción como la mejor de las posibles ⁷¹.

Cierto es que no hay en nuestro ordenamiento jurídico una eficacia del precedente jurisprudencial semejante a la derivada de la doctrina del *stare decisis* anglosajona, por lo que los Tribunales –también, como no, el Supremo– pueden variar su interpretación del Derecho –siempre y cuando tal variación, como hemos señalado, no resulte arbitraria o ilógica–, posibilitando así la evolución diacrónica de la jurisprudencia. Pero conviene no echar en saco roto que el ordenamiento jurídico (y de ello son buena prueba tanto la Ley de Enjuiciamiento Civil como la propia Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa) ha introducido la vinculación del Tribunal Supremo a su doctrina precedente, no en el momento de resolver sobre la aplicación de la ley, sino en la fase de admisión del propio recurso de casación, pretendiendo el logro así de una mayor objetividad en la configuración del interés casacional y conjurando de paso el peligro de la incertidumbre a la hora de determinar la procedencia del recurso.

Con ello lo que pretendo señalar es que la existencia de un primer pronunciamiento del Tribunal Supremo es suficiente para fijar la argumentación correcta a los efectos de permitir la posterior admisión del recurso de casación por contradicción con este sentir jurisprudencial, sin perjuicio de que la función atinente al adecuado complemento del ordenamiento jurídico solo quede culminada por medio de una jurisprudencia reiterada ⁷². En tal sentido, el precedente puede tener, y de hecho tiene, una notable influencia en la decisión futura que pueda adoptarse, y siendo siempre posible un cambio de argumentación, lo normal es que este no se produzca, sobre todo si ese precedente ancla su razonamiento en principios fundamentales del Tratado cuya fuerza y vigencia son constantemente recordadas por el TJCE.

igualdad en la Ley, sino también la igualdad en la aplicación de la Ley, lo que implica que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales y que cuando el órgano en cuestión considera que debe apartarse de sus precedentes tiene que ofrecer para ello una fundamentación suficiente y razonable». También la STC 161/1989, de 16 de octubre, señala a estos efectos que «el cambio de criterio en la interpretación de las normas es legítimo, contemplado desde la perspectiva del principio de igualdad, siempre que sea razonado, razonable y consistente, esto es, mantenido una vez que se adopta con un mínimo de continuidad, requisitos todos que pueden resumirse en la exigencia de que el cambio no sea arbitrario. El cambio que significa solo una ruptura ocasional en una línea mantenida antes como después de la decisión divergente ha de ser tachado necesariamente de arbitrario, esto es, adoptado en atención a consideraciones o circunstancias que por no ser peculiares o características del caso en cuestión en relación con otros, no debieron ser tomadas en cuenta en aquel, si no lo fueron en estos» (en idéntico sentido las SSTC 25/1999, de 8 de marzo; 111/2001, de 7 de mayo, o 102/2000, de 10 de abril). Una consecuencia inmediata de todo lo anterior es que el cambio de criterio veleidoso del precedente permitiría recurrir en amparo por violación del principio de igualdad (en este sentido la STC 193/2001, de 1 de octubre).

⁷¹ La motivación..., *op. cit.* pág. 131.

⁷² Extremo este que no tardará en producirse, pues sobre la STSJ de Canarias de 14 de julio de 2006 (de la cual hemos extractado líneas arriba su errónea argumentación) pesa otro recurso de casación para unificación de doctrina donde la empresa recurrente opone como correcta la tesis mantenida tradicionalmente por el TSJ de la Rioja y ahora por el propio Tribunal Supremo.

LA SENTENCIA LIDL O UN ERROR DE BASE

(Comentario a la Sentencia del TJCE
de 15 de mayo de 2008, asunto C-414/06)*

STELLA RAVENTÓS CALVO

Abogada. Balaguer-Morera & Asociados

JOSÉ LUIS DE JUAN Y PEÑALOSA

Abogado. Gabinete Jurídico XXI

Extracto:

EL 15 de mayo de 2008 el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas hizo pública la sentencia en el caso C-414/06. Se trata de una sentencia que no solo resulta incoherente con la jurisprudencia anterior, sino que contiene una serie de errores de concepto que forzosamente tenían que llevar a una conclusión equivocada.

Palabras clave: IS, exención, beneficios procedentes de establecimientos permanentes en el extranjero y pérdidas.

* Véase el texto íntegro de esta sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 303, junio 2008 o en *Normacef Fiscal* (NFJ028333).

Sumario

1. Los hechos y la cuestión prejudicial.
2. Primer error conceptual del TJCE: el establecimiento permanente como una «entidad autónoma».
3. Segundo error conceptual del TJCE: el método de exención no es una ventaja fiscal.
4. Las justificaciones.
5. Conclusiones.

1. LOS HECHOS Y LA CUESTIÓN PREJUDICIAL

Lidl Belgium, que forma parte del conocido grupo de distribución de mercancías Lidl y Schwarz, es una sociedad en comandita que tiene su sede social en Alemania y un establecimiento permanente (en adelante, EP) en Luxemburgo. En el año 1999 dicho establecimiento permanente sufrió pérdidas, pérdidas que Lidl quiso deducirse en la base imponible de la sociedad en Alemania. El *Finanzamt* alemán rechazó la deducibilidad de dicha pérdida, basándose en que el convenio de doble imposición entre Alemania y Luxemburgo prevé, para los beneficios de un establecimiento permanente, el método de exención. El procedimiento llegó hasta el *Bundesfinanzhof*, que decidió plantear la cuestión prejudicial en los siguientes términos: «Es compatible con los artículos 43 y 56 CE el hecho de que una empresa alemana que obtiene ingresos procedentes de su actividad industrial y mercantil no pueda deducir las pérdidas de un establecimiento situado en otro Estado miembro (en el presente asunto, Luxemburgo) al calcular sus beneficios porque, conforme al (...) Convenio (...), los rendimientos de dicho establecimiento no están sometidos a tributación en Alemania».

Desde el punto de vista del derecho fiscal español los hechos pueden provocar una cierta extrañeza. España exime, en virtud del artículo 22 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), los beneficios procedentes de un establecimiento permanente en el extranjero ¹, pero ello no es óbice para que las pérdidas de ese mismo establecimiento puedan ser deducibles de la base imponible de la sociedad española. Para evitar la deducción doble de las pérdidas, se establece que la compensación con beneficios futuros del establecimiento en el país donde está situado debe reflejarse en España con un ajuste positivo en la casa central ². Este tratamiento está completamente en línea con lo previsto en el Modelo OCDE, pero es cierto que hay jurisdicciones que no comparten esa interpretación ³. Para ellas, la exención significa que,

¹ Siempre que se cumplan las condiciones establecidas en el mismo artículo. En cuanto a la jurisprudencia española, hay sentencias al respecto anulando Resoluciones del TEAC que seguían la tesis del Finanzamt.

² Así lo admite explícitamente el comentario al artículo 23 del Modelo OCDE (párrafo 44): «Otros Estados pueden, como Estado de residencia R, admitir a título de deducción de la renta que ellos gravan una pérdida sufrida en el Estado E (o S). En tal hipótesis el Estado R deberá quedar en libertad de restringir la exención que acuerda, con arreglo al apartado 1 del artículo 23 A, a los beneficios o rentas obtenidos ulteriormente en el otro Estado E (o S) deduciendo de esos beneficios o rentas subsiguientes el importe de las pérdidas anteriores que el contribuyente puede trasladar en el Estado E (o S).

³ También se refiere a esta práctica la OCDE: Al aplicar el artículo 23 A, varios Estados contratantes consideran las pérdidas sufridas en el otro Estado de la misma manera que las rentas procedentes de ese Estado; como Estado de residencia

simplemente, no se toman en cuenta los **resultados** del establecimiento. En realidad, la primera opción está mucho más en consonancia con el principio de tributación por la renta mundial preconizado por el modelo OCDE y, además, es evidente que la aplicación del método de exención (de cualquier método para evitar la doble imposición) solo puede aplicarse cuando el establecimiento tiene beneficios, lo que no significa que el método de exención impida el cómputo de las pérdidas del establecimiento. Habiendo pérdidas, estas no se ignoran. Se toman en cuenta porque obviamente estas disminuyen el beneficio de la empresa ⁴, son un componente negativo de sus resultados.

Alemania es, desde 1999, uno de los países que interpretan el método de exención como equivalente al principio de territorialidad ⁵.

2. PRIMER ERROR CONCEPTUAL DEL TJCE: EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE COMO UNA «ENTIDAD AUTÓNOMA»

En su línea habitual, el Tribunal examina la cuestión a la luz de la libertad de establecimiento del artículo 43 y no del artículo 56, correspondiente a la de movimientos de capitales.

Y es cuando el Tribunal intenta dilucidar si existe una restricción a la libertad de establecimiento, cuando aparece el primer error de bulto (párrafo 21): «En efecto, y como demuestran las disposiciones del Convenio, un establecimiento permanente constituye una entidad autónoma a efectos del Derecho fiscal convencional» ⁶. Lo cierto es que el derecho fiscal convencional en ningún momento considera al establecimiento permanente como una «entidad autónoma», por la sencilla razón de que no lo es. Un establecimiento permanente es parte de la propia empresa y no es autónomo. Cosa muy distinta es que el artículo 7.2 del Modelo OCDE disponga que «cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante **se atribuirán** a dicho establecimiento permanente los beneficios que el mismo hubiera podido obtener **de ser una empresa distinta y separada** que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento perma-

(Estado R) no conceden deducción por pérdidas sufridas referentes a establecimientos permanentes situados en el otro Estado (E o S). Habida cuenta de que este otro Estado permite la traslación de tal pérdida, el contribuyente no sufriría perjuicio, en el sentido de que solo se le impide solicitar una doble deducción por la misma pérdida en el Estado E (o S) y en el Estado R.

⁴ Los comentarios de la OCDE dejan la solución a la legislación interna de cada país.

⁵ La fuente del error puede ser confundir el «método de exención» como método para evitar la doble imposición con la «exención» clásica como excepción o privilegio a la regla general de sujeción al tributo.

El método de exención no significa que se prescindiera de las rentas del otro país de la fuente. Las integra en la base, incluso las tiene en cuenta para calcular el tipo impositivo (exención con progresividad), y luego las exime del gravamen.

Es un método «normal» y no tiene ninguna excepcionalidad –al contrario, la anomalía patológica es que se produzca y tolere la doble imposición–, todo lo contrario de la «exención» como regla, decimos, de excepción o ventaja.

⁶ La expresión coincide en todas las lenguas del tribunal.

nente». Está claro: el método de contabilidad separada se utiliza para determinar los beneficios del establecimiento ⁷, pero en ningún caso convierte al establecimiento en una entidad autónoma. Perdónese la insistencia, la Sentencia del Tribunal da al artículo 7 del Modelo una amplitud y una función que no tiene. El artículo 7 ni atribuye personalidad distinta al establecimiento respecto de su casa central, ni una responsabilidad propia. Se limita a establecer el principio de contabilidad separada (como opuesto a un sistema proporcional o de cifra relativa) para el cálculo de la base imponible.

La sentencia respalda este concepto de autonomía del establecimiento mencionando el artículo 2 del convenio entre Alemania y Luxemburgo aplicable al caso concreto. Y ahí la confusión podría estar algo más justificada, puesto que el convenio en cuestión data del año 1958 ⁸ y su formato no se ciñe a lo previsto en el Proyecto de 1963 ⁹. Así, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) dice que «con arreglo a su artículo 2, los sujetos a los que se aplica el convenio engloban, además de las personas físicas y jurídicas, todos los tipos de establecimiento permanente que se recogen en el apartado 1, punto 2, letra a) de dicho artículo, por oposición a otras categorías de entidades mencionadas en el apartado 1, punto 2, letra b), del mismo artículo, que están excluidas de esta definición convencional de establecimiento permanente». Es decir, en interpretación del Tribunal, puesto que el convenio menciona a las personas físicas y jurídicas y, además, a los establecimientos permanentes, eso significa que los establecimientos permanentes son autónomos en cuanto que comprendidos en el convenio. Pues no. Una mayor familiaridad del Tribunal con el modelo de convenio o, incluso, una lectura más pausada del convenio germano-luxemburgués, habría evitado, sin embargo, el error: ese artículo no se refiere al ámbito subjetivo de aplicación, sino a las definiciones generales. Claro que el convenio se aplica a los establecimientos permanentes, pero no porque sean autónomos, sino porque son parte de una empresa que es residente en uno de los Estados contratantes.

Por otra parte, en cuanto al modo de calcular los beneficios del establecimiento (a modo del art. 7 del Modelo OCDE), el artículo 5 del germano-luxemburgués sí refleja el espíritu de aquel: «se atribuirán a dicho establecimiento permanente las utilidades que el mismo hubiera podido obtener si fuera una empresa distinta y separada que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente»¹⁰. Es decir, **como si**, como empresa independiente, **hubiese** realizado las mismas actividades. No que fuera una empresa independiente o, como dice el TJCE, «autónoma». No es eso lo que dice la OCDE ni la práctica jurídica internacional, a pesar de lo que sostiene el TJCE (párrafo 22).

⁷ Párrafos 11 y siguientes del comentario al artículo 7.

⁸ Aunque fue modificado en 1973.

⁹ Para empezar, no se menciona el ámbito de aplicación subjetivo (personas residentes). Así, el artículo 1 del convenio enumera, como hace el artículo 2 del modelo, el ámbito objetivo (impuestos a los que se aplica), mientras que en el artículo 3, entre las definiciones generales, se da la de «establecimiento permanente», incluyendo así todo lo que sería el contenido del artículo 5 del modelo.

¹⁰ La única versión oficial del convenio es en lengua alemana. La versión que aquí se reproduce es la traducción de la versión inglesa (no oficial) de Tax Analysts.

3. SEGUNDO ERROR CONCEPTUAL DEL TJCE: EL MÉTODO DE EXENCIÓN NO ES UNA VENTAJA FISCAL

E, inmediatamente, el segundo error de concepto: «Respecto del régimen fiscal controvertido en el asunto principal, procede observar que una disposición que permite tener en cuenta las pérdidas de un establecimiento permanente para determinar los beneficios y calcular la base imponible de la sociedad principal, constituye una ventaja fiscal»¹¹. Pues otra vez no. La exención de una renta no es tal ventaja fiscal, sino un método, de los dos grandes métodos contemplados por el Modelo OCDE, de evitar la doble imposición. Eso no es una ventaja, es la supresión de una injusticia. Esa es la razón última del convenio, la de evitar la doble imposición, por lo que tiene de injusta y de freno a los movimientos internacionales de capital. Y, de ninguna manera, en absoluto, implica «una ruptura en la simetría entre sujeción al impuesto y desgravación», como mantuvo la abogada general Eleanor Sharpston en sus conclusiones (párrafo 12). Hay sujeción (por aplicación del principio de tributación sobre la renta mundial) y, posteriormente, eliminación de la doble imposición, **eximiendo la renta positiva (los beneficios)**.

De todos modos, no vamos a insistir en este punto porque el concepto de «ventaja fiscal» lo viene aplicando con cierta frecuencia, y también con cierta falta de precisión, el Tribunal de Luxemburgo, quizá contagiado por el lenguaje anglosajón que califica de «beneficios fiscales» lo que no son más que disposiciones de los convenios o que confunde «no sujeción» con «exención», términos que no son sinónimos en la terminología tributaria española.

Quedémonos con la idea, sin embargo, de que, puesto que la supuesta «ventaja fiscal» se concede, en Alemania, tan solo a las sociedades que tienen su establecimiento permanente en la misma Alemania y no en otro Estado miembro, el TJCE concluye en que existe una restricción a la libertad de establecimiento, ya que se trata menos favorablemente a estas últimas. En ello están de acuerdo tanto la abogada general como el Tribunal. Efectivamente, queda poca duda.

4. LAS JUSTIFICACIONES

Como es habitual en la jurisprudencia comunitaria¹², aceptada la restricción a la libertad de establecimiento corresponde examinar si dicha restricción puede estar justificada. Los gobiernos intervinientes¹³ alegan dos posibles justificaciones: la necesidad de mantener el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros de que se trate y la necesidad de prevenir el riesgo de que las pérdidas sean objeto de una doble imputación.

Y es ahí donde el Tribunal retoma su error inicial –un establecimiento permanente es una entidad «autónoma»– para aceptar las posibles justificaciones, al basar la mayoría de sus afirmaciones en

¹¹ Párrafo 23.

¹² Y con independencia ya de la práctica convencional.

¹³ Alemán, griego, francés, neerlandés, finlandés, sueco y británico.

las sentencias Marks & Spencer¹⁴ y Oy AA¹⁵. Sentencias que, recordemos, tenían como objeto únicamente a filiales. Así, no tiene rubor en sentenciar que: «En circunstancias como las del litigio principal, la consecuencia de admitir que las pérdidas de un establecimiento permanente no residente puedan ser deducidas de los ingresos de la sociedad principal es permitir a esta última elegir libremente el Estado miembro en el que puede alegar tales pérdidas» (párrafo 34). O: «A este respecto, procede señalar que, en circunstancias como las que subyacen en el litigio principal, existe realmente un riesgo de que se impute dos veces la misma pérdida (véase la sentencia Marks & Spencer, antes citada, apartado 48)». De nada sirve que la reclamante y la Comisión se refieran a la posibilidad de la reintegración futura en caso de beneficios, sistema que, para mayor inri, autorizaba Alemania hasta 1999. El Tribunal, de nuevo, equipara a un establecimiento permanente con una filial cuando, siempre citando a Marks & Spencer, recuerda el requisito de que una filial haya agotado todas las posibilidades de recuperar esas pérdidas para que sean deducibles en la base imponible de la matriz (párrafo 47). Y concluye triunfalmente (párrafo 52): «A este respecto, cuando un convenio para evitar la doble imposición atribuye al Estado miembro en que está situado el establecimiento permanente el poder de gravar las rentas de este, el hecho de reconocer a la sociedad principal la facultad de optar por que se tomen en consideración las pérdidas de su establecimiento permanente en el Estado miembro en el que tiene su domicilio o en otro Estado miembro¹⁶ pondría en grave peligro el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros (véase la sentencia Oy AA, antes citada, apartado 55)». De la existencia de la Directiva 77/79/CE, sobre asistencia mutua en materia de imposición directa, que debería ser el instrumento idóneo para evitar abusos, tal y como ha establecido en numerosas sentencias el propio Tribunal¹⁷, ni palabra. Pero es que, además, el párrafo transcrito de la sentencia es sencillamente inaceptable. De seguirse al pie de la letra, obligaría a cambiar las legislaciones internas de una gran parte de los países de la Unión Europea y a renunciar al principio básico de casi todas las legislaciones que no siguen el criterio (ya anticuado) de la territorialidad más estricta, el criterio del gravamen de la renta mundial de la empresa, cualquiera que sea el lugar o procedencia de los resultados, cuya suma algebraica –resultados positivos y negativos– es la renta gravable.

Por otra parte, la equiparación sin matices de filial y sucursal no es afortunada, puesto que, entre otras cosas, no tiene en cuenta las normas de contabilidad. Las pérdidas de las filiales se tienen en cuenta en la matriz de forma diferente, a través de los fondos de provisión por fluctuación de valores o similares. Las filiales pueden repartir dividendos o no, en tanto que los establecimientos permanentes reflejan en la casa central los beneficios sin más, sin necesidad de reparto alguno¹⁸, lo cual quiere decir que, si una filial no reparte beneficios, estos no tienen reflejo en la matriz y, en cambio, sí lo tendrían los de un establecimiento, con perjuicio para esta última forma de actuación empresarial¹⁹.

¹⁴ C- 446/03.

¹⁵ C-231/05, Sentencia de 18 de julio de 2007. El caso giraba en torno a la deducibilidad, en sede de una filial, de las transferencias financieras realizadas a favor de su sociedad matriz.

¹⁶ ¿En cuál? (nota de los autores).

¹⁷ Véase, por ejemplo, el párrafo 36 de la sentencia en el caso C-345/04, Centro Equestre da Lezíria Grande Lda. En ella se menciona la Directiva como uno de los instrumentos apropiados para evitar la doble deducción de costes.

¹⁸ No hay transmisión alguna en el seno de una misma persona jurídica.

¹⁹ Precisamente, buscando tal equiparación, erróneamente a nuestro juicio, la legislación de USA establece el *branch tax*, y la legislación española lo incorpora en estricta reciprocidad.

5. CONCLUSIONES

La sentencia equivoca la función y alcance del artículo 7 del Modelo OCDE. El artículo 7 se introduce para determinar cuándo y con qué base imponible se gravan en el país de la fuente las rentas empresariales de una empresa que no reside en ese país.

Los EP no son empresas distintas y separadas de la casa central, no son en ningún caso «entidades autónomas». Las rentas del EP se determinan **como si** fueran distintas y separadas, lo que quiere decir que no lo son. Incluso, el artículo 7 prevé la deducción de gastos de la casa central en el EP.

Gran parte de los países legislan la sujeción de las empresas por la renta mundial, lo que implica, necesariamente, tomar en consideración por la casa central las pérdidas, cualquiera que sea el lugar donde se produzcan.

El mantenimiento de una equiparación entre EP y filiales sin tener en cuenta el resto del sistema fiscal no es correcto, y conduce a resultados contrarios en muchos casos. La equiparación que hace el Tribunal es aparente y visual, pero no real.

En definitiva, lo más preocupante de la sentencia del Tribunal de Justicia es la elevación a la categoría de regla comunitaria lo que es, en todo caso, un criterio de la legislación de un país o una decisión de una determinada administración.

COMPORTAMIENTO FINANCIERO DE LAS FUNDACIONES

JOSÉ ANDRÉS DORTA VELÁZQUEZ
JAVIER DE LEÓN LEDESMA

Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

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 ARAGÜES y don Carlos MALLO RODRÍGUEZ.

Extracto:

EL proceso de expansión de las fundaciones ha despertado un interés por el grado de transparencia y eficacia en los recursos puestos a disposición de estas organizaciones no lucrativas, lo que no ha estado ajeno a cambios en su regulación sustantiva y procedimental que engloba su régimen fiscal y contable. Estamos en presencia de entidades que gozan de una gran flexibilidad y creatividad, cuya rentabilidad social se pone de manifiesto cuando disponen de un adecuado sistema de conexión con la sociedad y en las que la rendición de cuentas juega un papel legitimador.

No cabe duda de que la información económica contenida en las cuentas anuales constituye un eslabón que puede ayudar a conocer y valorar las actividades desarrolladas por las fundaciones. A este respecto, el presente trabajo tiene como propósito ahondar en la realidad económica de las fundaciones canarias, permitiendo disponer de una radiografía de las características financieras de estas organizaciones. Aunque su alcance está limitado por la información disponible, las conclusiones alcanzadas pueden ayudar a discernir sobre aquellas políticas públicas de fomento de la actividad fundacional.

Palabras clave: fundaciones, fundaciones canarias y comportamiento financiero

Sumario

I. Introducción.

II. La rendición de cuentas.

III. La divulgación de información contable.

IV. Consideraciones metodológicas para el análisis financiero de las fundaciones.

V. Características de la muestra.

VI. Situación y evolución de los componentes de los estados contables.

VII. Análisis descriptivo de la solvencia.

VIII. Importancia de las fundaciones en la economía regional.

IX. Conclusiones.

Bibliografía.

NOTA: Este trabajo forma parte del proyecto denominado «La participación ciudadana organizada en la sociedad canaria. Las fundaciones y colegios profesionales: un análisis territorial», financiado por el Gobierno de Canarias. El proyecto abarca los años 2007 y 2008, y en el mismo participan la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria y la Universidad de La Laguna.

I. INTRODUCCIÓN

El proceso de expansión de las fundaciones ha despertado un interés por el grado de transparencia y eficacia en los recursos puestos a disposición de estas organizaciones, lo que no ha estado ajeno a cambios en su regulación sustantiva y procedimental que engloba su régimen fiscal y contable. Estamos en presencia de entidades que gozan de una gran flexibilidad y creatividad, cuya rentabilidad social se pone de manifiesto cuando disponen de un adecuado sistema de conexión con la sociedad y en las que la rendición de cuentas juega un papel legitimador.

No cabe duda de que la información económica contenida en las cuentas anuales constituye un eslabón que puede ayudar a conocer y valorar las actividades desarrolladas por las fundaciones. La tendencia internacional corrobora que la información contable tradicional tiene un alcance limitado para conocer la realidad económica de estas entidades, exigiendo complementar los estados contables elementales con información social que permita evaluar de forma comprensiva la gestión realizada.

Frente a una posición defensiva que observa la revelación de información como un aspecto negativo para el devenir de las fundaciones, lo cierto es que una mayor claridad informativa potencia la sensibilidad de los grupos de interés, permitiendo no solo la credibilidad frente a quienes aportan recursos económicos en forma de donaciones o subvenciones, sino que además puede lograr el compromiso de las personas comprometidas con la actividad fundacional –personal y voluntarios–, sin olvidar que todo ejercicio de rendición de cuentas fortalece la reputación social, siendo este un valor íntimamente vinculado con la identidad y sentido de las fundaciones.

El presente trabajo tiene como propósito ahondar en la realidad económica de las fundaciones canarias, permitiendo disponer de una radiografía de las características financieras de estas organizaciones. Aunque su alcance está limitado por la información disponible, las conclusiones alcanzadas pueden ayudar a discernir sobre aquellas políticas públicas de fomento de la actividad fundacional.

La estructura del trabajo sigue el siguiente itinerario. Los epígrafes segundo y tercero exponen algunas reflexiones ya apuntadas en esta introducción al objeto de resaltar la importancia de la rendición de cuentas y la divulgación de información contable en aras de lograr la legitimación social de las fundaciones. El apartado cuarto presenta la metodología seguida para el análisis financiero de estas entidades que se ha aplicado a una muestra representativa de fundaciones con domicilio estatutario en Canarias, las cuales son descritas en el quinto epígrafe. Los siguientes epígrafes aportan

los resultados alcanzados en el estudio del comportamiento financiero, matizando la visión global o de conjunto con las singularidades que derivan de la naturaleza público-privada o de las actividades desempeñadas por las fundaciones, estimando la importancia económica de dichas entidades en la economía canaria. Las conclusiones se sintetizan en el último apartado a modo de resumen.

II. LA RENDICIÓN DE CUENTAS

Aunque la perspectiva financiera no es el principal enfoque de estas organizaciones, no puede ser ignorada, dado que estas entidades deben administrar lo más eficientemente los recursos que reciben ya sean de asociados, fundadores, administraciones públicas o cualquier otros donantes y, en consecuencia, deben marcarse objetivos de reducción de costes en algunas áreas y de incrementos de los ingresos en otras. En este sentido, la perspectiva financiera puede tener un papel facilitador o de restricción de los objetivos marcados por la organización (GONZÁLEZ y CAÑADAS, 2007: 2).

Asimismo, la divulgación de información financiera puede ejercer un papel legitimador, en tanto que la supervivencia o desarrollo de las fundaciones depende de que sus fines sean deseados y reconocidos por la sociedad. Las fundaciones deben constantemente ser legitimadas y demostrar que la sociedad requiere sus servicios y que los grupos que se benefician de los frutos de esas instituciones tienen la aprobación social. En este sentido, la divulgación de información contable o de otra índole no solo se realiza por apego a unas normas de obligado cumplimiento, sino que pueden constituir un medio para el reconocimiento social o la rendición de cuentas en sentido amplio. Como afirma FUENTES (2007), la rendición de cuentas no es solo una cuestión económica, sino de legitimidad e identidad del sector no lucrativo, dando lugar a un contrato social entre las entidades sin fines lucrativos y la sociedad en su conjunto, en virtud del cual estas organizaciones existen gracias a la confianza que infunden a la sociedad, y para mantener dicha confianza es imprescindible una gestión económica transparente.

En este sentido, los estados financieros deberían proporcionar información que ayude a los actuales y potenciales suministradores de recursos y otros usuarios a evaluar (FASB, 2002):

- Los servicios que una entidad no lucrativa proporciona y su capacidad de continuar prestando tales servicios, y
- Cómo los gestores de una entidad no lucrativa han desempeñado sus responsabilidades, así como otros aspectos de su gestión.

En consecuencia, las fundaciones constituyen unidades económicas que deben asegurar la posibilidad de continuar funcionando y conseguir que este funcionamiento se realice en las mejores condiciones de riesgo. Por lo tanto, los conceptos de eficacia, eficiencia o solvencia constituyen ejes fundamentales sobre los que debe girar el comportamiento económico-financiero de las fundaciones e interesa a todos los agentes implicados en la misma.

III. LA DIVULGACIÓN DE INFORMACIÓN CONTABLE

En materia contable, el recientemente derogado Real Decreto 1643/1990 por el que se aprobó el Plan General de Contabilidad (PGC), en su disposición final 5.^a, autorizaba al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) la aprobación mediante resolución de aquellas adaptaciones sectoriales que considerara precisas o convenientes. A este respecto, mediante el Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, se aprobaron las vigentes Normas de Adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos (ESFL) y las normas de información presupuestaria de estas entidades, dando cumplimiento a la disposición adicional octava de la Ley 30/1994 de fundaciones, disposición que fue derogada posteriormente por la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de fundaciones.

Sin duda se trataba de una adaptación plenamente justificada por las características propias del sector no lucrativo. Con posterioridad a la aprobación de la Ley 30/1994, diversos motivos aconsejaron su revisión. En este sentido, y como señala RÚA (2007: 74), por una parte, «para acoger algunas experiencias innovadoras en los últimos años en el derecho comparado, que pudieran servir para fortalecer a estas entidades en nuestro país. Por otra parte, para intentar dar solución a algunas demandas de las fundaciones para rebajar ciertas rigideces, principalmente en orden a simplificar trámites administrativos, en especial los de carácter económico financiero sobre todo para las fundaciones de menor tamaño, el control del Protectorado, reformar el régimen de organización y funcionamiento del Patronato, etc.». Consecuencia de ello se aprobó la vigente Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de fundaciones, aplicable a aquellas que tuvieran carácter estatal; su desarrollo reglamentario fue aprobado mediante el Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal.

Inicialmente, las Normas de adaptación del PGC a las ESFL serán aplicables a fundaciones de competencia estatal (art. 26 de la Ley 50/2002 de fundaciones), así como a las asociaciones declaradas de utilidad pública. Sin embargo, no debemos olvidar que dichas normas deben ser objeto de revisión en el plazo de un año, ya sobradamente cumplido, desde la aprobación de la Ley 50/2002 de fundaciones, para adecuarse a las obligaciones contables en ella recogidas (disp. adic. 3.^a de la citada ley).

Las obligaciones económicas y contables establecidas en el artículo 25 de la Ley 50/2002 de fundaciones son de aplicación a aquellas fundaciones que tengan ámbito estatal, pero no debemos olvidar que las de ámbito autonómico pueden estar sujetas a una normativa específica.

Sin embargo, debemos señalar que el proceso normalizador contable de las entidades no lucrativas ha tenido un ritmo muy inferior a otros sectores. No hay que olvidar que muchas de ellas ni siquiera llevaban un sistema contable de partida doble, ciñéndose sus registros únicamente a entradas y salidas de tesorería.

Era, pues, imprescindible un replanteamiento de los objetivos de la información contable y de los estados financieros, así como inexcusable un análisis riguroso de ciertos conceptos y ope-

raciones típicas realizadas por este tipo de entidades, como son el concepto de dotación fundacional, el de Patrimonio Histórico, el destino de rentas e ingresos, las subvenciones y donaciones o legados, así como las operaciones específicas de reconocimiento de gastos e ingresos.

Actualmente, el apartado 1 de la disposición transitoria quinta (Desarrollos normativos en materia contable) del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el nuevo PGC señala que, con carácter general, las adaptaciones sectoriales y otras disposiciones de desarrollo en materia contable en vigor a la fecha de publicación de dicho Real Decreto seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el Código de Comercio, Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, disposiciones específicas y en el presente PGC.

En particular, las entidades que realicen actividades no mercantiles que vengan obligadas por sus disposiciones específicas, a aplicar alguna adaptación del PGC, seguirán aplicando sus respectivas normas de adaptación en los términos dispuestos en el párrafo anterior, debiendo aplicar los contenidos del PGC o, en su caso, del PGC de PYMES en todos aquellos aspectos que han sido modificados. Se deberán respetar en todo caso las particularidades que en relación con la contabilidad de dichas entidades establezcan, en su caso, sus disposiciones específicas.

En consecuencia, a partir de 2008 deben modificarse los formatos de las cuentas anuales, tener en consideración las nuevas normas de valoración en virtud de la modificación del cambio del marco conceptual, sin perjuicio de las singularidades propias de las entidades no lucrativas. En este sentido, constituye un momento propicio para definir un modelo contable que permita satisfacer las necesidades de información de los usuarios, siendo especialmente de interés sistematizar el contenido de la memoria a los efectos de ampliar y complementar la información sobre los activos, pasivos, gastos e ingresos de las fundaciones, así como aportar indicadores sobre el grado de cumplimiento de los objetivos y actividades desarrolladas.

IV. CONSIDERACIONES METODOLÓGICAS PARA EL ANÁLISIS FINANCIERO DE LAS FUNDACIONES

a) Análisis de la eficiencia asignativa y técnica.

Entre las disciplinas que tratan los conceptos de eficacia y eficiencia, destaca el análisis financiero que, a partir fundamentalmente de estados financieros y otra información no contable y, utilizando algunas técnicas propias y otras importadas de otras disciplinas, a partir básicamente de ratios formadas con variables financieras, tiene como objetivo conocer la evolución económica y financiera de una unidad económica, las causas de los cambios de dicha situación, así como estimar y predecir, dentro de ciertos límites, el futuro de dicha situación para poder emitir un juicio crítico y razonado.

Ahora bien, para efectuar un análisis financiero correcto es preciso contar con la información necesaria –contenida en los estados financieros de las fundaciones y de índole extracontable–, y utilizar un método de análisis, siendo el más utilizado el método de las ratios, a pesar de sus limitaciones, derivadas principalmente de la información disponible para su aplicación. En este sentido, cabe señalar que la información publicada por las fundaciones puede ser de carácter formal o cuantificada o, por el contrario, no formal o no cuantificada, resultando menos complejo sistematizar la información cuantitativa recogida en diversos estados contables (balance, cuenta de resultados, presupuesto, etc.), frente a la información no cuantificada que, pese a su significación para estas entidades, no suele ser divulgada por tener un carácter voluntario. A este respecto, el artículo 24 de la Ley de Fundaciones indica que tiene carácter obligatorio para las entidades sujetas a esta ley dar publicidad suficiente sobre los objetivos y actividades, a fin de que sean conocidas por sus eventuales beneficiarios.

Entre los trabajos que tratan el análisis económico-financiero de las fundaciones, la práctica totalidad abordan el estudio basándose en las mismas ratios, o similares, a las utilizadas para las empresas, intentando, en la medida de lo posible, adaptarse a la misión básica de estas instituciones (MEDINA *et al.*, 2000; RÚA, 2006; MÉNDEZ, 2007).

A diferencia del sector empresarial, donde la maximización del beneficio constituye un objetivo esencial, el concepto de resultado no tiene especial relevancia en las entidades no lucrativas, precisamente por la ausencia de ánimo de lucro, dado que los que aportan recursos a estas organizaciones no esperan recibir a cambio dividendos o intereses, sino que estos fondos se empleen en determinadas actividades de carácter benéfico, altruista, solidario, cultural, artístico, deportivo, etc. En consecuencia, las medidas que habitualmente se utilizan en el entorno empresarial para cumplir esta función –resultados, rentabilidad, etc.– carecen de sentido en el sector no lucrativo, y en su lugar deben diseñarse otros elementos de medida de los logros alcanzados por la organización, como pueden ser los indicadores de producción, economía, eficacia, eficiencia, etc. No obstante, las fundaciones también pueden desarrollar operaciones en condiciones de mercado, desdibujando su carácter no lucrativo a favor de un posicionamiento mercantilista, en cuyo caso tiene plena cabida los conceptos del análisis financiero aplicado a las empresas de negocio.

Una idea axial de las fundaciones es que el resultado no constituye la riqueza residual a distribuir entre sus partícipes, pues todo excedente queda adscrito a la prestación de los servicios sociales, por lo que, desde un punto de vista financiero, el equilibrio se logra cuando los ingresos permiten cubrir los gastos intentando que no existan desajustes que hagan peligrar su solvencia a corto plazo. Aunque el patrimonio aportado por los fundadores y posteriores donantes se realiza a favor de la entidad para el logro de determinados fines de interés general, es razonable que deseen conocer no solo el grado de cumplimiento de tales fines, sino también el mantenimiento y evolución del patrimonio. Esta preocupación será mayor en el supuesto de que las fundaciones realicen actividades económicas de mercado con el propósito de apoyar o financiar las actividades que justifican su razón de ser. En definitiva, conocer el mantenimiento del patrimonio y su afectación a fines de interés general requiere prestar especial atención al excedente del ejercicio en tanto que ejerce una función de autofinanciación (ahorro o desahorro).

Ahora bien, el resultado en estas entidades está sesgado, pues, por una parte, no recoge todos los *inputs* o factores en tanto que no incorpora el factor trabajo prestado por el voluntariado y, por otra, no recoge los *outputs*, cuando la entidad no perciba contraprestación económica por su actividad (GARCÍA VALDERRAMA, 1993). Por lo que respecta a los voluntarios, estos constituyen unos agentes exclusivos de las organizaciones sin fines de lucro y, como señalan VERNIS y otros (1998: 137), «*los voluntarios son el recurso humano por excelencia de las organizaciones no lucrativas. Sin personas voluntarias, la mayoría de estas organizaciones no sobrevivirían*». No obstante, consideramos que estas limitaciones pueden ser más o menos intensas dependiendo de la actividad desempeñada por la fundación, siendo diferente la realización de actividades de índole social o cultural, donde la actividad altruista constituye un elemento esencial de la misión institucional, respecto a fundaciones que ejercen actividades sanitarias.

En su defecto, se propone el uso de indicadores de rendimiento, la utilización de presupuestos, etc., como métodos para medir la gestión en estas entidades (SOLDEVILLA, 2001: 660-662), si bien tienen el inconveniente de que precisan de una adecuada información interna y la cuantificación de sus *outputs*, lo que resulta prácticamente imposible a partir de la información divulgada por las fundaciones en general, incluyendo las presentes en Canarias.

En el presente estudio definimos un conjunto de indicadores adaptados a la información disponible que, con las limitaciones señaladas, constituyen una aproximación de análisis de los factores que influyen en la eficiencia de la gestión de las fundaciones, teniendo en consideración el tamaño de las entidades, su carácter público o privado, la naturaleza de los fundadores (personas físicas, jurídicas o mixtas), las economías de aprendizaje derivadas de su trayectoria, la realización de actividades mercantiles, la significación de las fuentes de financiación (subvenciones, aportaciones, etc.), así como la obligación o voluntad de rendir cuentas auditadas.

A tal efecto, seguiremos la metodología propuesta por SÁNCHEZ y ALONSO (2007) que evalúa la gestión de las fundaciones mediante el uso de indicadores extraídos de la información contable:

a) Eficiencia asignativa: para alcanzar la eficiencia en la asignación de los recursos disponibles, será preciso que la mayoría de los ingresos obtenidos en el ejercicio se apliquen a los proyectos o actividades de la entidad. De esa forma, la eficiencia asignativa podría expresarse de la siguiente forma

$$(EA_{i,t})_i = \frac{GF_{i,t}^i}{IT_{i,t}}$$

Siendo EA el indicador de eficiencia asignativa de la entidad *i* en el ejercicio *t*, mientras que IT serían los ingresos totales y GF los gastos de actividad fundacional.

Sin embargo, como indican SÁNCHEZ y ALONSO (2007), con la información disponible no es posible conocer los gastos de la actividad fundacional, proponiendo su sustitución por los gas-

tos de explotación (GE), excluyendo, en consecuencia, los que tengan naturaleza financiera o extraordinaria.

$$(EA_{i,t})_1 = \frac{GE_{i,t}}{IT_{i,t}}$$

b) Eficiencia técnica: mide qué proporción de los gastos totales de la entidad son costes administrativos. De este modo, una entidad será más eficiente si la mayoría de sus costes tienen una relación directa con su actividad fundacional, minimizando por tanto los costes administrativos. Se asume que cuanto menor sea el porcentaje de costes de administración, mayor será el nivel de recursos dedicado a sus actividades institucionales y mayor la probabilidad de que la entidad esté cumpliendo adecuadamente con sus fines sociales, si bien la valoración de esto último únicamente puede realizarse de forma más adecuada mediante la evaluación del impacto social de sus actuaciones. Esta idea subyace en muchas leyes de fundaciones (estatales y autonómicas) que limitan los gastos de administración para poder acceder a determinados beneficios fiscales (entre un 10 y un 20%, para casos excepcionales).

De esa forma, el indicador se define como se muestra seguidamente:

$$(ET_{i,t})_1 = \frac{CA_{i,t}}{CT_{i,t}}$$

Donde ET es el indicador de eficiencia técnica de una entidad i en el ejercicio t, CA son sus costes administrativos y CT los totales.

Ahora bien, este indicador plantea ciertos inconvenientes pues, por una parte, la información contable externa al uso no permite la determinación de los costes administrativos y, por otra, se puede estar penalizando aquellas fundaciones que realizan actividades mercantiles cuyos costes administrativos suelen ser superiores sin que ello suponga una menor eficiencia técnica y, además, no permite valorar si los costes administrativos son óptimos para lograr que la entidad sea eficiente sino que se asume como propósito su minimización. Estas razones expuestas por SANCHEZ y ALONSO (2007) aconsejan reformular la valoración de la eficiencia técnica, de modo que el objetivo sea maximizar los gastos destinados a las actividades de la entidad (GF) respecto a los costes totales (CT), aunque por limitaciones en la información disponible, es preciso sustituir los gastos fundacionales por los gastos de explotación (GE), de modo que la eficiencia técnica será determinada por:

$$(EF_{i,t}) = \frac{GE_{i,t}}{CT_{i,t}}$$

En definitiva, mediante los indicadores expuestos *«la eficiencia de las fundaciones se mediría a partir del porcentaje de sus ingresos destinado a la actividad fundacional, y al mismo tiempo, minimizando el resto de gastos ajenos a la explotación, todo ello bajo la hipótesis de que los gastos de administración son los óptimos para una adecuada gestión»*.

TABLA 1. Definición de las ratios de eficiencia asignativa y técnica.

Denominación	Expresión analítica
Eficiencia asignativa	
Eficiencia asignativa en la política de aprovisionamientos (EA ₁)	$EA_1 = \frac{C}{IT}$
Eficiencia asignativa en la política de gastos de personal (EA ₂)	$EA_2 = \frac{GP}{IT}$
Eficiencia asignativa en la política de amortizaciones (EA ₃)	$EA_3 = \frac{A}{IT}$
Eficiencia asignativa en la política de fomento (EA ₄)	$EA_4 = \frac{S}{IT}$
Eficiencia asignativa en la política de endeudamiento (EA ₅)	$EA_5 = \frac{GF}{IT}$
Eficiencia técnica	
Eficiencia técnica en la política de aprovisionamientos (EF ₁)	$EF_1 = \frac{C}{CT}$
Eficiencia técnica en la política de gastos de personal (EF ₂)	$EF_2 = \frac{GP}{CT}$
Eficiencia técnica en la política de amortizaciones (EF ₃)	$EF_3 = \frac{A}{CT}$
Eficiencia técnica en la política de fomento (EF ₄)	$EF_4 = \frac{S}{CT}$
Eficiencia técnica en la política de endeudamiento (EF ₅)	$EF_5 = \frac{GF}{CT}$

b) Análisis del equilibrio financiero.

La solvencia se define como la capacidad de una entidad para hacer frente a todos sus compromisos en los plazos estipulados, con los recursos que genera y los activos comprometidos. La necesidad de estudiar la solvencia surge cuando una entidad, ante la necesidad de financiar sus inversiones, su expansión, utiliza capital ajeno o deuda con el objetivo de alcanzar la estructura financiera más adecuada que permita a la misma mantener su equilibrio financiero y crecimiento sostenible (CUERVO, 1994:163).

En esta definición se concretan los dos grandes aspectos de la solvencia: la denominada solvencia a corto plazo, relacionada con la liquidez, y la solvencia a medio y largo plazo, vinculada al valor patrimonial de la organización. Esta segunda prevalece cuando se trata de una situación límite en la que debe liquidarse la entidad y hacer frente con sus bienes a las deudas. En el primer caso, en el que se hace referencia a la situación de la organización en funcionamiento, el problema se centra en detectar la capacidad de hacer frente a sus compromisos con los recursos que genera.

Frente a la perspectiva tradicional enunciada en el párrafo anterior, es sumamente importante analizar esta diferencia entre los distintos grados de insolvencia, ya que es habitual en determinados

contextos ceñirse al estudio de la solvencia desde la perspectiva esencialmente patrimonialista, olvidando en ocasiones que lo importante es la capacidad de la empresa para hacer frente al pago de sus deudas, mediante los resultados y flujos que es capaz de generar.

Es habitual encontrarse en la literatura contable y financiera con una concepción de la solvencia empresarial vinculada exclusivamente a los aspectos financieros de la empresa. Si bien es cierto que la primera manifestación de la insolvencia se produce esencialmente por problemas de liquidez y de retraso en los pagos, ello no implica que las causas de dicha situación se encuentren solamente en la política financiera –niveles de endeudamiento, costes financieros, etc.–. Los aspectos financieros contribuyen a ello, pero sin duda el origen del problema habrá que buscarlo también en las variables económicas, tales como evolución de los ingresos y gastos.

La medida de la solvencia se propone a partir de dos tipos de ratios: las obtenidas a partir de magnitudes de balance y las basadas en variables flujo, obtenidas de la cuenta de resultados. En el primer caso, se parte de un punto de vista patrimonialista, mientras que el segundo pone el énfasis en la viabilidad económica y financiera de la empresa. Se trata de dos enfoques complementarios, ya que aportan distinta información, que interesa a diferentes tipos de usuarios.

TABLA 2. Definición de las ratios de solvencia.

Denominación	Expresión analítica
Ratios de equilibrio financiero a largo plazo (solvencia)	
Autonomía financiera (S_1)	$S_1 = \frac{PN}{DT}$
Endeudamiento (S_2)	$S_2 = \frac{PNC + PC}{PT}$
Equilibrio económico-financiero (S_3)	$S_3 = \frac{PN + PNC}{AF}$
Estructura del endeudamiento (S_4)	$S_4 = \frac{PNC}{PC}$
Ratios de equilibrio financiero a corto plazo (liquidez)	
Solvencia a corto (S_5)	$S_5 = \frac{AC}{PC}$
Liquidez (S_6)	$S_6 = \frac{D + E}{PC}$
Ratios de cobertura en términos de flujos económicos	
Cobertura de los gastos de explotación (C_1)	$C_1 = \frac{Ge}{Ie + If}$
Cobertura de la actividad fundacional (C_2)	$C_2 = \frac{Gaf}{Iaf}$
Indicadores de riesgo económico	
Variabilidad de los ingresos propios (R_1)	$R_1 = \frac{Ip_t - Ip_{t-1}}{Ip_{t-1}}$
Variabilidad de las donaciones recibidas (R_2)	$R_2 = \frac{Dr_t - Dr_{t-1}}{Dr_{t-1}}$

V. CARACTERÍSTICAS DE LA MUESTRA

La muestra utilizada en el presente trabajo está configurada por 83 fundaciones con diferentes misiones institucionales, con un volumen de ingresos y activos de 110 y 118 millones de euros en 2006, respectivamente. Aunque existen entidades de distinto tamaño, aproximadamente un 50% de dichas fundaciones disponen de ingresos que superan los 340.000 euros en 2006, reflejando cómo la figura de las fundaciones puede gestionar un volumen importante de recursos que, en su extremo máximo, alcanza los 24 millones de euros anuales.

El 83% de las fundaciones tienen una antigüedad superior a los 5 años y todas han estado activas durante el período 2003-2006, por lo que se trata de entidades con suficiente aprendizaje organizativo. Han sido creadas mayoritariamente por entidades jurídicas y su ámbito de actuación es básicamente regional, no existiendo fundaciones con actuación internacional o nacional.

Por lo que respecta al patronato está formado, en aproximadamente un 81%, por menos de 5 miembros, en muchas ocasiones representantes de entidades jurídicas, siendo pocas mujeres (18%) las que ostentan la presidencia de estos órganos colegiados.

El tamaño de los patronatos adquiere interés desde un punto de vista organizativo pues, como órganos de gobierno, tienen entre sus funciones administrar con diligencia los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, debiendo mantener el rendimiento y utilidad de los mismos. Se aprecia que el tamaño reducido del patronato en la mayoría de las fundaciones (81%) puede poner en peligro la necesaria planificación de las actividades fundacionales y ayudar en la consecución de los objetivos de la misma. Respecto a las fundaciones con un número de patronos superior a diez, no se dispone de información sobre si han creado un órgano más operativo (comité ejecutivo o similar) que pueda reunirse con la periodicidad adecuada y realizar un seguimiento ordinario de las actividades y objetivos de estas entidades.

En la **figura 1** se observa claramente que las subvenciones constituyen la principal fuente de financiación ordinaria y cómo un incremento de las mismas viene acompañado de un mayor volumen de ingresos privados. El fomento público de la actividad fundacional a través de la asignación presupuestaria parece que puede incrementar sensiblemente los ingresos de la actividad propia o los ingresos accesorios de la explotación, sin menospreciar los recursos generados por el aprovechamiento de la tesorería disponible (ingresos financieros) o los que proceden de actividades de naturaleza mercantil (ventas).

Asimismo, la evolución de los componentes de gastos (véase **figura 2**) refleja cómo los gastos de personal han constituido el principal destino de la financiación captada y, por tanto, cabe afirmar que las fundaciones constituyen un sector generador de empleo, siendo llamativo que el incremento relativo de las subvenciones de explotación recibidas sea notablemente inferior al experimentado en los gastos de personal. El hecho de que se haya producido un incremento de los gastos de funcionamiento corriente constituye un reflejo del mayor volumen de actividad generada por las fundaciones en el período analizado. En este sentido, se aprecia una mejor relación entre los gastos de personal y corrientes, lo que puede estar reflejando una asignación más eficiente de los recursos financieros.

Por otra parte, los gastos financieros son mínimos como consecuencia de que las fundaciones no están utilizando la financiación bancaria como fuente de financiación, por lo que no se aprecia que acudan a las entidades financieras para cubrir posibles desfases negativos en la gestión de la tesorería. En este sentido, cabe pensar que la planificación financiera de los gastos se ajusta al volumen de cobros esperados, no asumiendo compromisos que no puedan satisfacerse y, en todo caso, se dispone de desfases positivos entre cobros y pagos que son debidamente rentabilizados en las instituciones financieras. No obstante, esta evidencia no se corrobora en el análisis de las fundaciones atendiendo a su misión institucional.

FIGURA 1. *Evolución de los componentes de ingresos (euros constantes 2003).*

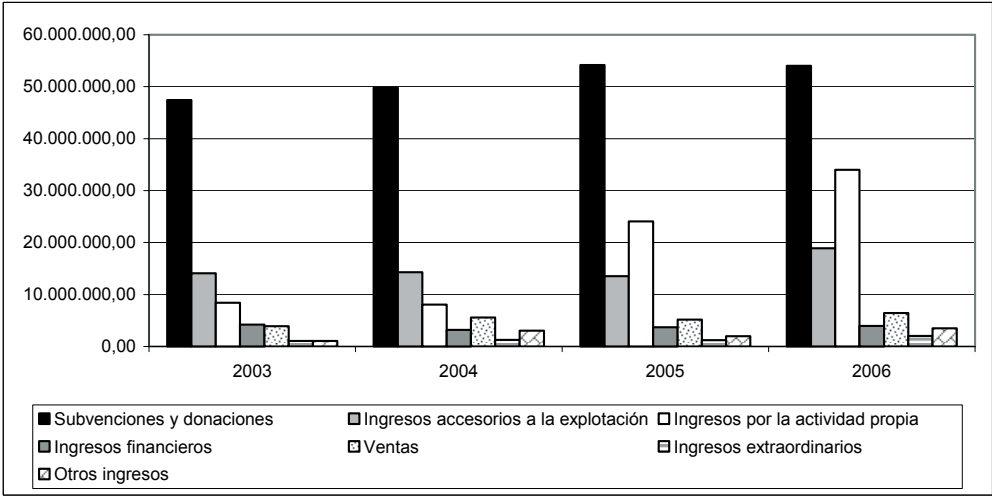


FIGURA 2. *Evolución de los componentes de gastos (euros constantes 2003).*

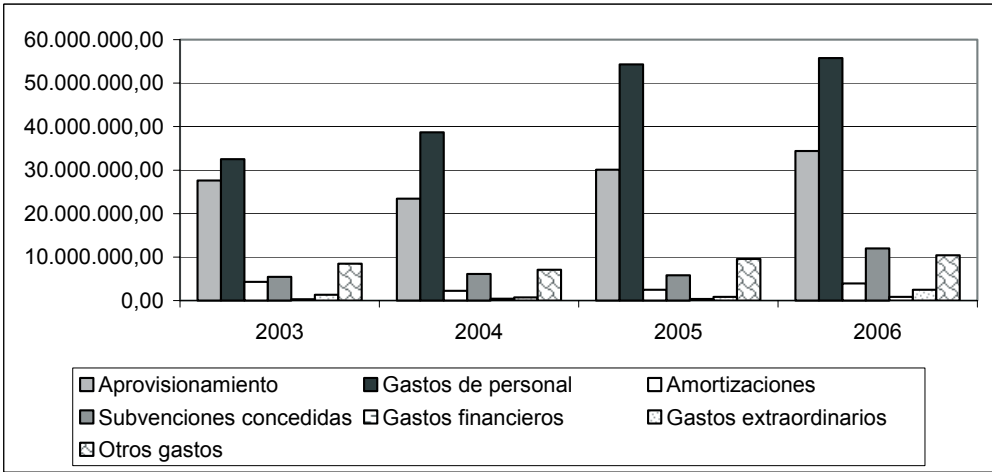


TABLA 3. *Clasificación de la muestra en función del volumen de activo e ingresos totales en 2006.*

	Total Activo	Total Ingresos
Volumen total de recursos	118.790.209,85	110.066.291,57
Media	2.828.338,33	1.358.843,11
Primer cuartil	108.700,43	65.166,64
Mediana	412.368,23	343.886,28
Tercer cuartil	1.637.363,75	979.269,43
Valor máximo	16.178.137,00	24.160.297,72

TABLA 4. *Características financieras atendiendo a su antigüedad, actividad principal y naturaleza de los fundadores en 2006.*

		Peso relativo	Ingresos total medios (euros)	Total activo medio (euros)
Antigüedad	Más de 10 años	40,00%	1.299.940,55	1.768.492,55
	Entre 5 y 10 años (inclusive)	43,75%	1.117.790,35	1.153.071,81
	Entre 1 y 5 años (inclusive)	16,25%	2.292.806,15	699.473,79
Actividad principal	Acción sanitaria	3,80%	234.684,32	437.476,94
	Acción social	22,78%	1.834.522,06	986.232,76
	Científica e investigación	11,39%	601.194,34	582.187,98
	Cívico e Ideológico	2,53%	244.898,60	187.065,71
	Conservación del patrimonio	2,53%	20.595,03	236.810,70
	Cultural	16,46%	1.548.691,84	1.569.598,00
	Desarrollo local y cooperación para el desarrollo	2,53%	153.109,22	68.554,39
	Educativa	22,78%	1.888.384,31	2.584.989,10
	Empleo e Inserción Sociolaboral	11,39%	1.530.893,55	576.344,79
	Laboral	3,80%	301.842,06	3.259.455,95
Naturaleza del fundador	Persona física	9,52%	407.144,24	731.626,19
	Persona jurídica	44,05%	699.860,50	1.665.943,79
	Mixta	46,43%	1.860.966,48	1.737.998,12
Ámbito de actuación	Regional	86,08%	1.531.960,02	1.346.667,53
	Provincial	10,13%	499.120,56	1.844.322,07
	Insular	3,80%	204.879,64	287.084,62
.../...				

.../...				
Tamaño del patronato	Menos de 5 miembros	81,01%	1.409.655,44	1.173.095,51
	Entre 5 y 10 miembros	13,92%	570.009,11	960.117,17
	Más de 10 miembros	5,06%	3.073.208,99	5.387.455,26

VI. SITUACIÓN Y EVOLUCIÓN DE LOS COMPONENTES DE LOS ESTADOS CONTABLES

a) Estructura patrimonial.

Características generales.

En la **tabla 5** se aportan los porcentajes medios de la estructura económica de las fundaciones, observándose que no son entidades patrimonialistas sino que reflejan un gran dinamismo en el ciclo de explotación, centrando más de un 60% de su actividad en el activo circulante.

Analizando con mayor detalle la naturaleza de los elementos que forman parte del activo fijo se aprecia que la mayor parte de las inversiones son de naturaleza material, pero a diferencia de otros estudios realizados en el ámbito nacional no destacan las inversiones inmobiliarias, sino otros activos de carácter funcional al servicio de las actividades de las fundaciones como mobiliarios, equipos para procesos de información, etc.

Las inversiones financieras representan aproximadamente un 7% de los activos y distan en su relevancia patrimonial respecto al inmovilizado material, por lo que, en términos generales, las fundaciones canarias no disponen de participaciones en otras empresas (operaciones de concentración o descentralización) y tampoco realizan inversiones de sus excedentes en activos financieros que les permita tener una mayor flexibilidad financiera a largo plazo.

Por su parte, el activo circulante está conformado por tesorería y otras cuentas financieras, lo que resulta lógico si tenemos en consideración que su actividad generalmente es la realización de servicios sin contraprestación y, por tanto, carece de significación la acumulación de existencias o derecho de cobro. Las ventas o prestación de servicios en condiciones de mercado son mínimas a la luz del crédito registrado en el activo circulante.

Además, los saldos de tesorería o en activos financieros de alta liquidez probablemente reflejen los recursos obtenidos de subvenciones finalistas en proceso de ejecución. En este sentido, cabe pensar que las fundaciones están asumiendo el principio de devengo en el registro de

sus operaciones, en tanto que las subvenciones recibidas u otras donaciones pendientes de cobro están registradas en la partida de deudores. A este respecto, GONZÁLEZ y RÚA (2007) observan que las inversiones financieras (tesorería, activos financieros a largo y corto plazo) en las fundaciones culturales están influidas por las diferentes fuentes de financiación (dotación fundacional, subvenciones, deudas a largo y corto plazo), lo que resulta congruente con el principio de desafectación inherente entre las partidas de activo y pasivo.

La estructura financiera de las fundaciones se caracteriza por ser entidades que dependen básicamente de la dotación fundacional y de la financiación a corto plazo. Esta idea general se observa en las fundaciones canarias (véase **tabla 6**), en las que tampoco tienen importancia la financiación bancaria a largo plazo, salvo en casos excepciones, siendo más frecuente que recurran a la negociación de préstamos a corto plazo –probablemente condicionados a la recepción de subvenciones– que tratan de ajustar los desfases de tesorería.

El hecho de que las fundaciones posean reservas acumuladas en una cantidad similar a los resultados negativos de ejercicios previos pone de manifiesto el equilibrio plurianual en su comportamiento financiero, como también se refleja en los pequeños desequilibrios que, en general, se aprecian en su resultado anual. De la muestra se han identificado ocho fundaciones con fondos propios negativos por un volumen total de 3,5 millones de euros, si bien disponen de subvenciones de capital por un importe de 6,8 millones de euros. En la medida que el patrimonio neto no solo engloba las asignaciones fundacionales y los excedentes de la actividad de estas entidades, sino también las subvenciones de capital –por su consideración de recursos no exigibles–, cabe señalar que estas entidades gozan de solvencia patrimonial.

Por último, la capacidad de obtener créditos de provisión de proveedores es muy exigua en comparación con las empresas mercantiles, reflejando su escasa necesidad de aprovisionamiento de bienes o las dificultades para lograr crédito de provisión. Asimismo, no se aprecian relaciones financieras entre las fundaciones lo que puede ser indicativo de la escasa coordinación entre las entidades que operan con una similar misión social.

TABLA 5. Medidas de posición y dispersión de la estructura económica en el período 2003-2006 (análisis global).

	2003	2004	2005	2006					
	media	media	media	media	Des- viación Típica	Primer cuartil	Mediana	Tercer cuartil	Valor máximo
Activo fijo	37,91	36,60	33,76	36,81	35,22	5,08	21,60	69,05	100,00
Inmovilizado	36,87	35,88	33,66	36,76	35,17	5,08	21,60	68,65	100,00
Inmovilizado inmaterial	1,50	1,90	1,34	2,01	5,13	0,00	0,00	0,78	33,85
Aplicaciones informáticas	0,99	1,14	1,17	1,55	5,22	0,00	0,00	0,00	25,65
Otro Inmov. inmaterial	1,17	1,62	1,12	0,86	3,05	0,00	0,00	0,01	17,41
Amortizaciones Acumuladas	0,77	0,96	0,97	1,12	4,32	0,00	0,00	0,00	25,65
Inmovilizado material	28,68	26,78	25,21	25,95	29,70	0,61	10,50	52,13	99,72
Terrenos y Construcciones	16,51	15,53	15,52	13,10	27,31	0,00	0,00	0,00	95,17
Instalaciones técnicas y maquinaria	2,84	2,46	2,74	2,74	9,05	0,00	0,00	0,00	66,72
Otras instalaciones, utillaje y mobiliario	10,42	9,10	8,74	8,73	17,98	0,00	0,10	7,99	106,21
Otros inmovilizados	10,88	13,43	12,07	14,26	30,11	0,00	0,27	11,43	186,09
Amortizaciones Acumuladas	12,09	13,92	13,93	13,60	29,88	0,00	1,12	15,54	195,99
Inmovilizado financiero	6,70	6,56	6,54	8,17	23,19	0,00	0,00	0,54	99,81
Deudores por operaciones de tráfico a l/p y otros	1,03	0,72	0,11	0,06	0,45	0,00	0,00	0,00	4,10
Activo Circulante	62,04	63,40	66,31	63,19	35,22	30,95	78,40	94,92	100,00
Existencias	0,86	1,06	1,59	1,17	4,77	0,00	0,00	0,00	29,55
Comerciales (Mercaderías)	0,09	0,11	0,11	0,00	0,04	0,00	0,00	0,00	0,36
Materias primas y otros aprovisionamientos	0,02	0,03	0,02	0,00	0,03	0,00	0,00	0,00	0,29
Deudores	19,19	20,84	22,12	23,46	25,96	4,29	14,33	31,09	96,93
Clientes por ventas y prestaciones de servicios	1,64	1,94	3,21	4,78	15,94	0,00	0,00	0,00	73,92
Deudores varios	12,76	14,36	14,05	10,02	18,53	0,00	0,28	12,14	86,25
Personal	0,02	0,04	0,45	0,26	1,97	0,00	0,00	0,00	18,01
Administraciones Públicas	0,68	1,15	1,14	1,59	5,86	0,00	0,00	0,00	33,51
Tesorería (cuentas financieras)	37,76	35,27	35,70	34,49	35,72	3,84	20,10	66,48	172,78
Otros activos circulantes	4,23	6,23	6,90	3,33	14,68	0,00	0,00	1,05	57,81
Total Activo	100,00	100,00	100,00	100,00	0,00	100,00	100,00	100,00	100,00

TABLA 6. Medidas de posición y dispersión de la estructura financiera en el periodo 2003-2006 (análisis global).

	2003	2004	2005	2006					Valor máximo
	media	media	media	media	Desviación típica	Primer cuartil	Mediana	Tercer cuartil	
Fondos propios, Patrimonio neto	54,62	57,13	49,33	51,53	44,61	15,52	60,08	93,13	106,42
Dotación fundacional	49,36	54,06	48,67	50,89	76,60	11,74	33,39	67,09	562,55
Reservas y remanente	4,87	5,71	4,21	6,85	24,99	0,00	0,00	0,00	139,55
Resultados de ejercicios anteriores	-0,48	-7,85	1,06	-8,30	69,12	0,00	0,00	0,00	113,99
Remanente de ejercicios anteriores	4,87	4,28	11,10	2,78	12,36	0,00	0,00	0,00	71,64
Resultados negativos de ejercicios anteriores	-2,76	-5,18	-7,60	-4,65	18,85	0,00	0,00	0,00	0,00
Resultado (Pérdidas (-) y Ganancias (+))	-2,43	5,98	-9,00	3,81	26,31	-1,09	1,48	9,08	91,34
Ingresos a distribuir en varios ejercicios	5,21	6,06	5,98	6,18	17,83	0,00	0,00	0,00	81,27
Subvenciones de capital (de inmovilizado)	2,24	3,30	3,64	4,62	13,53	0,00	0,00	0,00	84,83
Acreedores a largo plazo	5,71	5,34	5,36	5,46	16,75	0,00	0,00	0,12	83,98
Deudas con entidades de crédito y arrendamiento financiero	-0,19	0,05	0,05	0,05	0,41	0,00	0,00	0,00	3,78
Deudas con entidades de crédito a largo plazo	3,31	3,31	2,86	3,60	14,05	0,00	0,00	0,00	71,98
Deudas con otras fundaciones	1,11	1,06	1,09	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Otros acreedores a largo plazo	1,44	0,88	1,31	0,70	3,69	0,00	0,00	0,00	27,86
Deudas representadas por efectos a pagar a largo plazo	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Acreedores a corto plazo	32,22	28,17	35,70	32,05	39,31	3,48	16,06	42,87	184,94
Deudas con entidades de crédito a corto plazo	15,41	12,47	16,06	12,65	30,08	0,00	0,00	7,09	184,94
Deudas con otras fundaciones	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Acreedores comerciales	4,80	4,31	7,25	3,03	8,66	0,00	0,00	0,00	52,81
Anticipos recibidos	0,00	1,25	0,02	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,04
Deudas por compras o prestaciones de servicios	5,42	3,78	8,40	3,88	12,34	0,00	0,00	0,00	81,83
Deudas representadas por efectos a pagar a corto plazo	0,05	0,17	0,19	0,10	0,88	0,00	0,00	0,00	8,07
Otras deudas no comerciales	3,57	2,79	3,83	1,15	3,99	0,00	0,00	0,00	21,69
Administraciones públicas	0,99	0,71	1,34	0,78	2,66	0,00	0,00	0,00	15,05
Deudas por representadas por efectos a pagar	0,01	0,00	0,07	0,18	1,12	0,00	0,00	0,00	7,30
Otras deudas	1,33	1,14	1,56	0,39	3,21	0,00	0,00	0,00	29,39
Remuneraciones pendientes de pago	0,00	-0,01	0,08	0,22	1,06	0,00	0,00	0,00	6,66
Total Pasivo	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Diferencias por la naturaleza público-privada o la actividad fundacional.

En la teoría económica se asume la existencia del tercer sector bien por incapacidad del gobierno para establecer precios Lindahl para los bienes públicos –teoría del fallo del gobierno–, bien como proveedores deseables cuando las asimetrías de información no permiten al consumidor evaluar el desempeño del proveedor –teoría de los fallos contractuales–. Estas teorías contrastan con un segundo enfoque que identifica la existencia de las organizaciones no lucrativas como resultado de la acción emprendedora de determinados individuos motivados por objetivos diferentes a los meramente monetarios (DE ANDRÉS, MARTÍN y ROMERO, 2003: 3).

La segunda perspectiva no permita justificar la existencia de las fundaciones públicas. Las administraciones públicas disponen de fórmulas organizativas dotadas de autonomía, para cubrir ciertas necesidades de gestión, específicamente en servicios públicos especializados con vocación de gestión económica empresarial, como son los organismos autónomos, los entes públicos y las empresas públicas. La justificación de fundaciones públicas, como entes institucionales con personalidad jurídica diferenciada, ha sido tradicionalmente la búsqueda de la eficacia en la gestión, en parte motivada por la aplicación de una legislación con menos restricciones burocráticas. El recurso de la Administración a la forma fundacional en vez de la utilización de las típicamente regladas de la administración institucional evita tanto las rigideces administrativas que todavía presentan los organismos autónomos como el ánimo de lucro consustancial a las empresas públicas y, aunque se aproxima al régimen de los entes de derecho público sujetos a derecho privado, presentan unos requisitos de constitución y dotación patrimonial más sencillos.

Cabe esperar que la adscripción de las fundaciones en la arquitectura organizativa de una Administración pública influya en su comportamiento financiero. Por lo que respecta a los componentes del activo se aprecia un comportamiento muy similar en los diferentes elementos del ciclo de explotación, mientras muestran algunas particularidades en la composición del activo fijo. En primer lugar, el peso relativo de los activos financieros tiene cierto protagonismo respecto al peso testimonial en sus homónimas privadas, probablemente derivado de las relaciones establecidas en los correspondientes contratos-programas. En segundo lugar, existe una desigual composición en las diferentes rúbricas del inmovilizado material, siendo notoria las diferencias en las partidas que agregan las inversiones en mobiliario, medios informáticos o elementos de transporte.

Mayor contraste presenta la composición de la estructura financiera, pues son las fundaciones privadas las que parecen estar más expuestas a desajustes que complementan con incrementos en la dotación fundacional. La escasa presencia de desajustes en las fundaciones públicas es coherente con los principios de estabilidad presupuestaria. Los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias se enmarcan dentro de las condicionantes de disciplina presupuestaria, tanto en materia de resultado presupuestario como de endeudamiento neto, derivados de la aplicación de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria, y de la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria de la anterior. En el cumplimiento del objetivo de estabilidad derivado de las indicadas leyes han de considerarse las fundaciones públicas que, sin embargo, de acuerdo a la normativa territorial vigente no se incluyen en el ámbito subjetivo de los

Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias. A este respecto, en las diferentes órdenes por las que se regulan el contenido, estructura y procedimiento de aprobación de los Presupuestos de las Fundaciones Públicas de la Comunidad Autónoma de Canarias aportan los siguientes criterios de elaboración:

1. Adecuación de los ingresos y de los gastos al cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria en su doble vertiente: presentación del presupuesto bajo el principio de equilibrio presupuestario y mantenimiento o disminución de las cuantías de endeudamiento.
2. Adecuación de los ingresos derivados de las aportaciones de la Comunidad Autónoma de Canarias a las dotaciones consignadas en la Ley de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2005.
3. Orientación de la política de gastos de personal hacia una mejora de la productividad mediante el mantenimiento o disminución de las plantillas, salvo incremento de la actividad mercantil de la entidad.

Debe destacarse que las aportaciones de las Administraciones públicas a estas entidades no lucrativas pueden realizarse mediante mayores aportes a la dotación fundacional o mediante subvenciones. La dotación fundacional debe ser adecuada y suficiente para el cumplimiento de los fines institucionales, correspondiendo a los fundadores justificar su adecuación y suficiencia a los fines fundacionales mediante la presentación del primer programa de actuación, junto con un estudio económico que acredite su viabilidad utilizando exclusivamente dichos recursos. Es probable que en la creación de una fundación pública, la Administración pública de tutela desarrolle una planificación de las necesidades económicas de naturaleza estructural –concretadas básicamente en activos fijos no financieros– realizando una dotación funcional ajustada a dichas necesidades. Por el contrario, las fundaciones privadas son más dependientes de subvenciones de capital para financiar parte de su inmovilizado material que, igualmente, están financiando con endeudamiento bancario a largo plazo, a tenor de la mayor proporción que presentan las deudas con entidades de crédito.

El criterio de reducir o mantener las deudas en las fundaciones públicas puede explicar el menor endeudamiento de estas entidades respecto a las privadas, si bien también se aprecia una reducción en su importancia en el período analizado, situándose en 2006 en porcentajes similares. Precisamente, la reducción del endeudamiento bancario en las fundaciones privadas se realiza a favor de los créditos comerciales, lo que puede indicar mejoras en la liquidez por la confianza que depositan los diversos suministradores.

TABLA 7. Estructura económica en el período 2003-2006 (fundaciones públicas versus privadas).

	Públicas				Privadas			
	2003	2004	2005	2006	2003	2004	2005	2006
Activo fijo	37,07	36,44	33,82	38,34	42,46	37,45	33,44	34,20
Inmovilizado	35,87	35,66	33,75	38,33	42,36	37,09	33,16	33,89
Inmovilizado inmaterial	0,96	1,45	1,06	1,76	4,42	4,31	2,88	3,48
Aplicaciones informáticas	0,96	1,08	1,13	1,58	1,19	1,50	1,37	1,60
Otro Inmovilizado Inmaterial	0,72	1,29	0,93	0,70	3,61	3,40	2,12	1,88
Amortizaciones Acumuladas	0,84	1,03	1,03	1,23	0,38	0,58	0,61	0,72
Inmovilizado material	27,03	25,72	24,29	26,16	37,69	32,57	30,24	28,77
Terrenos y Construcciones	17,30	16,25	16,34	13,79	12,23	11,58	11,04	11,48
Instalaciones técnicas y maquinaria	2,65	2,25	2,53	2,61	3,83	3,63	3,87	3,85
Otras instalaciones, utillaje y mobiliario	10,20	8,79	8,22	8,57	11,62	10,81	11,55	10,93
Otros inmovilizados	7,67	9,90	8,20	11,26	28,37	32,71	33,24	32,30
Amortizaciones Acumuladas	10,94	11,59	11,09	10,99	18,36	26,62	29,46	29,53
Inmovilizado financiero	7,88	7,73	7,73	9,69	0,24	0,20	0,03	1,37
Deudores por operaciones de tráfico a largo plazo y otros	1,20	0,79	0,07	0,01	0,10	0,36	0,29	0,32
Activo circulante	62,87	63,56	66,27	61,67	57,54	62,55	66,56	65,80
Existencias	0,91	1,06	1,36	0,94	0,62	1,08	2,88	2,57
Comerciales (Mercaderías)	0,03	0,04	0,04	0,01	0,43	0,52	0,49	0,00
Materias primas y otros aprovisionamientos	0,02	0,03	0,02	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Deudores	18,04	21,56	22,04	23,51	25,44	16,91	22,57	25,07
Clientes por ventas y prestaciones de servicios	1,28	1,75	2,99	5,07	3,60	2,98	4,43	3,93
Deudores varios	11,17	14,49	13,47	9,57	21,47	13,67	17,22	12,88
Personal	0,02	0,03	0,53	0,31	0,06	0,09	0,02	0,01
Administraciones públicas	0,75	1,33	1,19	1,36	0,31	0,17	0,90	3,07
Tesorería (cuentas financieras)	39,93	35,63	35,59	33,63	25,93	33,31	36,30	31,10
Otros activos circulantes	3,99	5,31	7,28	2,67	5,55	11,25	4,80	7,13
Total Activo	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

TABLA 8. Estructura financiera en el periodo 2003-2006 (fundaciones públicas versus privadas)

	Públicas				Privadas			
	2003	2004	2005	2006	2003	2004	2005	2006
Fondos propios, Patrimonio neto	59,86	60,39	52,36	53,45	26,03	39,37	32,78	35,38
Dotación fundacional	47,53	51,12	48,88	50,08	59,36	70,09	47,50	52,19
Reservas y remanente	4,09	4,60	3,43	6,61	9,12	11,76	8,45	9,20
Resultados de ejercicios anteriores	3,77	2,70	4,66	-5,46	-23,68	-65,46	-18,60	-29,14
Remanente de ejercicios anteriores	3,40	3,04	11,04	2,18	12,89	11,05	11,43	6,37
Resultados negativos de ejercicios anteriores	-2,45	-4,50	-7,94	-4,84	-4,42	-8,92	-5,69	-4,34
Resultado (Pérdidas (-) y Ganancias (+))	2,11	3,25	-8,76	4,51	-27,24	20,85	-10,31	2,14
Subvenciones de capital (de inmovilizado)	5,48	8,31	8,65	8,81	18,22	15,12	14,83	22,98
Acreedores a largo plazo	4,59	4,46	4,72	5,00	11,83	10,15	8,82	8,72
Deudas con entidades de crédito y arrendamiento financiero	-0,23	0,06	0,06	0,05	0,00	0,00	0,00	0,00
Deudas con entidades de crédito a largo plazo	1,78	2,10	1,81	2,86	11,64	9,95	8,63	8,11
Deudas con otras fundaciones	1,32	1,25	1,29	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Otros acreedores a largo plazo	1,67	1,00	1,52	0,81	0,20	0,20	0,19	0,23
Deudas representadas por efectos a pagar a largo plazo	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Acreedores a corto plazo	30,08	26,85	34,25	32,53	43,92	35,37	43,57	32,92
Deudas con entidades de crédito a corto plazo	13,89	11,77	15,82	12,69	23,74	16,27	17,37	14,37
Deudas con otras fundaciones	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Acreedores comerciales	5,28	4,01	7,28	2,08	2,17	5,93	7,09	8,57
Anticipos recibidos	0,00	1,00	0,02	0,00	0,01	2,60	0,00	0,00
Deudas por compras o prestaciones de servicios	5,94	3,92	8,71	3,91	2,54	3,03	6,70	4,29
Deudas representadas por efectos a pagar a corto plazo	0,02	0,02	0,01	0,00	0,26	0,96	1,16	0,62
Otras deudas no comerciales	3,07	2,89	3,62	1,13	6,25	2,26	4,99	1,44
Administraciones públicas	0,89	0,59	1,11	0,59	1,54	1,33	2,59	1,90
Deudas por representadas por efectos a pagar	0,01	0,00	0,08	0,22	0,00	0,00	0,00	0,00
Otras deudas	0,76	1,25	1,63	0,44	4,46	0,56	1,21	0,18
Remuneraciones pendientes de pago	0,00	0,00	0,09	0,23	0,00	0,00	0,00	0,25
Total Pasivo	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

El análisis de la estructura económica de las fundaciones atendiendo a sus respectivas misiones institucionales (véanse **tablas 9 y 10**) revela que existen comportamientos diferenciados, en gran medida motivados por el grado de intensidad en la actividad desempeñada por estas entidades. Antes de abordar dichas singularidades es preciso resaltar que las fundaciones pueden desarrollar múltiples actividades y que su clasificación en un determinado sector se ha realizado atendiendo a la misión principal de las mismas.

El volumen de activo fijo refleja los activos estructurales de las fundaciones, mientras que el activo circulante aporta indicios sobre el nivel de actividad de estas entidades. Ahora bien, las entidades analizadas pueden desarrollar su actividad en activos fijos que son propiedad de algunos de sus fundadores, infravalorando el uso de bienes patrimoniales de naturaleza no corriente. El sector de «Conservación del medio ambiente y el patrimonio cultural» es un caso paradigmático a este respecto, pues todo el patrimonio está materializado en el activo circulante, aunque también puede estar incidiendo en otros sectores (Científica e investigación; Empleo e inserción laboral) con porcentajes reducidos en activo fijo.

Asimismo, los cambios bruscos en la estructura económica pueden ser un indicador del nivel de actividad desarrollado por las fundaciones. Tal es el caso de las entidades integradas en el sector «Desarrollo local y cooperación para el desarrollo» cuyo activo fijo representa aproximadamente un 50% del activo total en 2003 y 2004 disminuyendo drásticamente en 2005 y 2006 hasta alcanzar un porcentaje inferior al 3%. En los dos primeros años algunas de las entidades que conforman este sector realizaron una actividad testimonial, adquiriendo importancia el activo fijo en detrimento del activo circulante y, como consecuencia de ello, desvirtuando la representatividad de la media de dicho sector.

Las limitaciones anteriores ponen de manifiesto que el promedio de activo fijo y circulante (37% y 63%) señalado en el análisis global no refleja la realidad de aquellas fundaciones que mantienen una actividad regular en el período analizado. Así las fundaciones de los sectores de «Acción sanitaria», «Cultural», «Educativa» y «Laboral» presentan una proporción de activos fijos notablemente superior.

Si bien la finalidad y el grado de estabilidad de las fundaciones pueden propiciar cambios en la composición del activo, la gestión de la tesorería se erige como un elemento clave y caracterizador del comportamiento financiero de las fundaciones. En todos los sectores de actividad la rúbrica de la tesorería y los activos financieros de alta liquidez definen en gran medida la composición del activo circulante. El epígrafe de deudores tiene un comportamiento más errático según el año y sector objeto de estudio, probablemente motivado por las diferentes iniciativas de fomento.

Las subvenciones ya sean de capital o de explotación suelen enmarcarse en programas que permiten a la Administración orientar los ámbitos de actuación social o con dificultades determinadas, por lo que las prioridades políticas inciden directamente en el comportamiento financiero de las entidades no lucrativas. Un análisis en los diferentes ámbitos de actuación revela que las subvenciones en apoyo del inmovilizado han sido nulas o reducidas en determinados sectores (acción sanitaria; cívico e ideológico; conservación del ambiente y el patrimonio cultural; desarrollo local y cooperación para el desarrollo; educativa), mientras que alcanza mayor peso en otros ámbitos de actuación (acción social, científica e investigación; cultural; empleo e inserción sociolaboral; laboral). Sin embargo, no siempre la recepción de subvenciones de capital implica una mejor posición financiera. Así, las fundaciones de acción social no reciben subvenciones de capital pero presentan mejores índices de estabilidad patrimonial que las fundaciones de empleo e inserción laboral (véase **figura 3**).

Por otra parte, el análisis sectorial permite observar que el endeudamiento a largo plazo básicamente se concentra espectralmente en las fundaciones de acción sanitaria (aproximadamente un 20% del pasivo), mientras que en otros ámbitos de actuación (acción social; cultural; educativa) alcanza porcentajes inferiores al 10%, siendo nula su presencia en el resto de entidades. Por su parte, también se detecta una estructura diferenciada en el endeudamiento ya sea comercial o procedente de las entidades financieras. En el primer tipo de endeudamiento, caracterizado por ser créditos recurrentes destaca el sector de empleo e inserción laboral, mientras que las fundaciones que desarrollan una función científica o de investigación presentan mayor capacidad de endeudamiento bancario (véase **figura 4**).

FIGURA 3. Importancia y evolución del patrimonio neto por sectores de actividad.

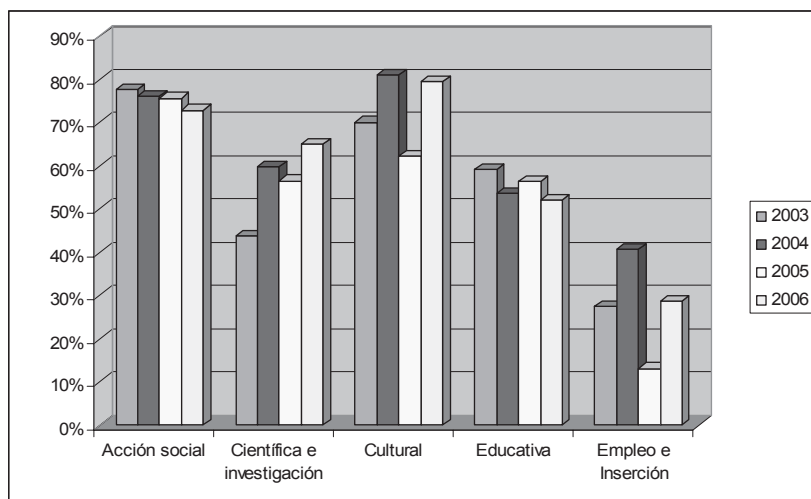


FIGURA 4. Importancia y evolución del endeudamiento bancario por sectores de actividad.

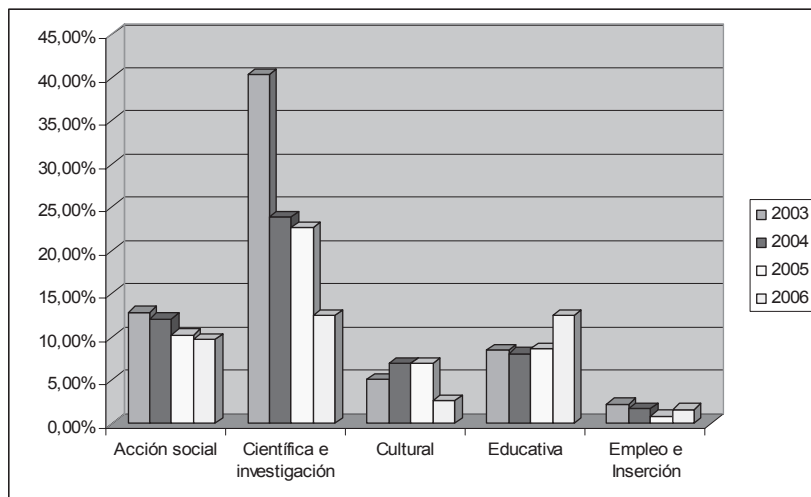


TABLA 9. Estructura económica en el período 2003-2006 (atendiendo a la finalidad fundacional).

	Acción sanitaria				Acción social				Científica e investigación				Cívico e Ideológico				Conservación del medio ambiente y el patrimonio cultural			
	2003	2004	2005	2006	2003	2004	2005	2006	2003	2004	2005	2006	2003	2004	2005	2006	2003	2004	2005	2006
Activo fijo	48,65	45,89	45,54	42,04	35,80	33,72	36,71	40,24	9,36	10,16	8,17	8,29	30,03	30,01	32,26	24,50	0,00	0,00	0,00	0,00
	48,65	45,89	45,54	42,04	35,42	33,40	36,46	40,23	9,31	10,12	8,13	8,25	29,71	29,50	32,19	24,50	0,00	0,00	0,00	0,00
Inmovilizado	0,02	0,04	0,04	0,03	1,11	0,90	0,79	0,65	5,06	4,56	2,65	2,33	0,39	0,02	0,00	0,54	0,00	0,00	0,00	0,00
Inmovilizado inmaterial	0,05	0,05	0,05	0,02	0,01	0,01	0,02	0,02	5,67	6,48	6,85	3,56	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Aplicaciones informáticas	0,00	0,00	0,00	0,00	0,87	0,80	0,78	0,69	5,28	5,31	2,66	3,12	1,81	1,45	1,51	1,49	0,00	0,00	0,00	0,00
Otro Inmovilizado Inmaterial	0,03	0,01	0,01	0,00	0,06	0,08	0,10	0,10	5,89	7,22	6,92	3,74	1,42	1,43	1,51	0,95	0,00	0,00	0,00	0,00
Amortizaciones Acumuladas	48,63	45,85	45,49	42,00	29,03	25,49	25,88	27,37	4,11	5,30	5,15	5,35	29,33	29,48	32,19	23,96	0,00	0,00	0,00	0,00
Inmovilizado material	21,43	43,39	45,44	19,44	19,63	16,33	16,75	16,22	1,64	2,37	1,75	1,63	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Terrenos y Construcciones	0,67	0,98	1,12	0,00	1,27	0,29	0,42	0,52	0,00	0,64	0,57	2,42	1,63	6,61	12,68	7,35	0,00	0,00	0,00	0,00
Instalaciones técnicas y maquinaria	8,33	8,38	7,39	6,76	4,83	4,07	4,81	5,22	29,27	20,62	15,27	10,02	30,34	24,32	28,50	15,90	0,00	0,00	0,00	0,00
Otras instalaciones, utillaje y mobiliario	23,08	0,09	0,11	21,30	5,41	7,20	8,01	10,28	17,62	21,07	18,24	10,28	14,22	22,44	0,42	5,68	0,00	0,00	0,00	0,00
Otros inmovilizados	4,89	6,99	8,56	5,50	2,57	3,14	4,47	5,25	44,42	39,40	30,68	18,46	16,86	23,88	9,42	4,98	0,00	0,00	0,00	0,00
Amortizaciones Acumuladas	0,00	0,00	0,00	0,00	5,28	4,05	7,14	9,57	0,14	0,26	0,33	0,02	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Inmovilizado financiero	0,00	0,00	0,00	0,00	0,37	0,31	0,25	0,00	0,05	0,04	0,03	0,03	0,32	0,51	0,07	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Deudores por operaciones de tráfico a largo plazo y otros	51,35	54,11	54,46	57,96	64,20	66,28	63,29	59,76	90,64	89,84	91,97	91,74	69,97	69,99	67,74	75,50	100,00	100,00	100,00	100,00
Activo circulante	0,04	0,03	0,03	0,33	3,10	3,01	3,78	2,64	0,02	0,00	0,58	0,50	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Existencias	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Comerciales (Mercaderías)	0,04	0,03	0,03	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Materias primas y otros aprovisionamientos	1,55	1,80	7,45	12,34	19,63	26,71	20,36	18,06	24,74	17,52	29,19	40,40	0,20	0,30	0,06	19,42	0,26	0,00	0,06	7,18
Deudores	0,33	0,32	1,11	0,00	0,02	2,17	1,45	1,34	5,58	5,68	7,29	9,04	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Clientes por ventas y prestaciones de servicios	0,13	0,09	6,33	10,01	13,51	16,06	14,78	11,12	17,93	10,77	16,55	13,37	0,00	0,00	0,00	0,00	0,26	0,00	0,06	7,18
Deudores varios	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,01	0,03	0,20	0,29	4,06	2,16	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Personal	1,10	1,39	0,00	0,00	0,25	2,38	2,04	2,49	1,02	0,78	1,29	0,74	0,01	0,01	0,01	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Administraciones públicas	49,75	52,28	46,98	45,28	38,34	32,92	34,31	35,64	65,89	72,15	62,02	47,47	69,77	38,47	56,24	9,79	53,07	66,55	50,28	92,27
Tesorería (cuentas financieras)	0,00	0,00	0,00	0,00	3,13	3,64	4,83	3,47	-0,01	0,17	0,17	3,37	0,00	31,21	11,45	25,71	46,67	33,45	49,66	0,55
Otros activos circulantes	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Total Activo	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

TABLA 10. Estructura económica en el período 2003-2006 (atendiendo a la finalidad fundacional).

	Cultural			Desarrollo local y cooperación para el desarrollo				Educativa				Empleo e Inserción Sociolaboral				Laboral				
	2003	2004	2005	2006	2003	2004	2005	2006	2003	2004	2005	2006	2003	2004	2005	2006	2003	2004	2005	2006
Activo fijo	50,80	49,02	43,67	43,13	50,04	50,03	2,27	2,76	51,05	48,91	44,66	49,54	21,33	22,13	19,99	31,52	42,02	39,92	40,85	66,26
	50,71	48,70	43,42	42,84	50,04	50,03	2,27	2,76	47,16	46,48	44,66	49,54	21,33	22,11	19,97	31,52	42,02	39,92	40,85	66,26
	0,95	1,73	2,38	3,53	0,00	0,00	0,00	0,00	1,24	2,51	0,91	1,06	0,38	1,41	0,96	6,04	5,56	4,35	3,96	2,51
	0,16	0,44	0,44	3,82	0,00	0,00	0,00	0,00	1,44	1,46	1,36	1,63	0,11	0,17	0,20	1,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	0,81	1,45	2,13	0,26	0,00	0,00	0,00	0,00	0,09	1,46	0,06	0,08	0,06	0,75	0,86	1,79	5,56	4,35	3,96	2,51
	0,13	0,20	0,20	2,92	0,00	0,00	0,00	0,00	0,29	0,41	0,51	0,67	0,00	0,00	0,12	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	45,58	43,09	36,96	34,45	35,50	5,96	2,27	2,76	32,75	33,14	31,72	33,33	20,39	19,84	18,23	24,17	0,95	0,45	0,54	16,61
	21,30	16,02	15,16	8,76	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	26,80	24,28	23,53	23,94	8,64	9,94	11,85	8,17	0,00	0,00	18,83
	3,27	4,33	4,41	4,56	0,00	0,00	0,00	0,00	7,49	5,18	5,02	5,65	0,86	0,99	2,18	0,87	0,95	0,42	0,51	0,10
	15,27	17,73	16,44	19,97	35,50	5,96	2,27	2,76	3,41	3,66	3,20	2,36	6,95	8,00	12,02	15,67	0,01	0,04	0,04	0,00
	22,62	31,21	30,75	38,13	0,00	0,00	0,00	0,00	5,75	11,29	10,21	10,67	9,15	7,70	4,33	5,39	0,00	0,00	0,00	0,03
	16,88	26,21	29,79	36,94	0,00	0,00	0,00	0,00	10,70	11,27	10,24	9,54	5,47	7,09	12,14	11,91	0,01	0,01	0,01	2,36
	4,18	3,89	4,08	4,86	14,50	44,04	0,00	0,00	13,16	10,83	12,03	15,15	0,56	0,86	0,78	1,31	35,51	35,12	36,35	47,14
	0,09	0,31	0,25	0,29	0,00	0,00	0,00	0,00	3,89	2,43	0,00	0,00	0,00	0,00	0,02	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	49,20	50,98	56,74	56,86	49,96	49,97	97,73	97,24	48,79	51,04	55,29	50,46	78,55	77,98	80,01	68,48	57,98	60,08	59,15	33,74
	0,18	0,54	2,15	2,27	1,55	2,08	1,90	0,00	0,27	0,33	0,30	0,26	0,39	0,11	0,14	0,10	0,58	5,04	5,63	1,61
	0,17	0,18	0,17	0,00	1,55	2,08	1,90	0,00	0,10	0,13	0,13	0,02	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,07	0,11	0,05	0,02	0,00	0,00	0,00	0,03	0,00	0,00	0,00	0,00
	7,00	6,61	9,64	22,00	25,24	18,93	69,90	88,74	16,42	21,67	21,04	16,41	42,70	45,62	41,80	35,52	53,50	40,97	39,27	8,68
0,47	0,27	0,23	10,09	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,03	0,00	0,00	8,71	7,49	18,86	16,02	0,00	0,00	0,00	
3,47	4,47	7,64	7,00	25,24	18,93	69,90	43,12	11,38	17,44	14,77	9,12	27,65	31,20	11,65	8,87	29,16	28,53	28,37	2,77	
0,01	0,00	0,01	0,06	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,02	0,01	0,00	0,00	0,00	0,00	0,06	0,09	0,00	0,00	0,00	
0,30	0,18	0,25	1,53	0,00	0,00	0,00	0,00	0,07	0,03	0,21	0,14	3,63	4,21	4,40	6,34	0,06	0,07	0,11	0,00	
38,77	39,81	40,55	28,84	8,40	28,97	25,92	6,29	26,23	20,55	22,62	28,51	34,73	22,12	29,93	33,48	2,85	12,07	13,32	23,45	
3,25	4,01	4,41	5,01	14,77	0,00	0,00	2,21	5,87	8,48	11,33	3,10	0,74	10,13	8,14	-0,62	1,05	2,00	0,93	0,00	
Total Activo	100,00	100,00	100,41	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

TABLA 11. Estructura financiera en el periodo 2003-2006 (atendiendo a la finalidad fundacional).

	Acción sanitaria				Acción social				Científica e investigación				Cívico e Ideológico				Conservación del medio ambiente y el patrimonio cultural			
	2003	2004	2005	2006	2003	2004	2005	2006	2003	2004	2005	2006	2003	2004	2005	2006	2003	2004	2005	2006
Fondos propios, Patrimonio neto	70,09	69,46	65,99	67,94	71,91	70,30	69,18	67,15	38,52	46,19	43,30	47,45	66,37	85,91	61,70	22,25	93,50	93,02	92,58	88,28
Dotación fundacional	8,10	7,77	6,33	5,99	55,76	65,61	58,68	58,64	78,51	96,08	68,89	71,35	108,91	59,11	39,94	24,53	99,17	103,40	108,01	88,89
Reservas	0,00	0,00	0,00	0,00	0,03	0,46	0,31	0,11	19,80	24,64	22,44	13,15	0,00	0,00	0,00	69,77	0,00	0,00	0,00	0,00
Resultados de ejercicios anteriores	17,06	18,96	19,48	18,08	9,15	6,16	10,22	9,52	-36,20	-88,86	-21,78	-32,90	0,00	0,00	0,00	-117,70	-6,70	-6,02	-10,69	-6,07
Remanente de ejercicios anteriores	0,08	0,08	0,00	0,00	4,88	4,07	8,62	4,70	16,20	8,81	0,02	0,01	29,57	31,07	17,40	9,64	0,00	0,00	0,00	0,00
Resultados negativos de ejercicios anteriores	0,00	-0,04	0,00	0,00	-2,35	-1,90	-2,82	-3,36	-9,89	-27,52	-28,02	-12,33	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Resultado (Pérdidas (-) y Ganancias (+))	44,84	42,69	40,18	43,87	-1,10	-4,76	-9,97	-3,30	-29,91	33,04	1,75	8,17	-72,11	-4,26	4,36	36,00	1,03	-4,36	-4,74	5,46
Subvenciones de capital (de inmovilizado)	0,00	0,00	0,00	0,00	5,72	5,86	6,41	5,67	5,34	13,47	13,26	17,57	1,16	1,83	0,13	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Acreedores a largo plazo	23,38	22,17	22,97	21,00	4,95	4,41	4,23	4,79	5,18	0,32	0,09	0,00	0,00	0,00	0,00	0,30	0,00	0,00	0,00	0,00
Deudas con entidades de crédito y arrendamiento financiero	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Deudas con entidades de crédito a largo plazo	0,00	0,00	0,00	0,00	4,75	4,21	4,05	4,33	5,18	0,32	0,09	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Deudas con otras fundaciones	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Otros acreedores a largo plazo	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Deudas representadas por efectos a pagar a largo plazo	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Acreedores a corto plazo	6,22	8,37	11,04	11,07	17,41	19,40	20,18	21,28	50,96	40,01	43,35	34,98	32,47	12,26	38,16	77,45	6,50	6,98	7,42	11,72
Deudas con entidades de crédito a corto plazo	4,35	6,23	8,63	8,46	7,94	7,69	6,04	4,97	35,13	23,53	22,59	12,55	32,47	12,26	38,16	0,00	6,50	6,98	7,42	8,53
Deudas con otras fundaciones	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Acreedores comerciales	1,27	1,49	1,70	0,09	0,02	4,01	1,91	1,28	5,67	8,64	5,36	7,34	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Anticipos recibidos	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3,94	0,00	0,00	0,00	3,75	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Deudas por compras o prestaciones de servicios	1,17	1,46	1,69	0,00	5,57	4,37	6,24	5,82	5,67	4,89	5,36	2,92	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Deudas representadas por efectos a pagar a corto plazo	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Otras deudas no comerciales	0,60	0,65	0,71	0,19	-0,70	0,18	1,91	0,95	8,31	6,88	7,67	0,32	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Administraciones públicas	0,27	0,23	0,22	0,17	0,41	0,20	1,47	0,88	2,28	2,11	1,96	0,42	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Deudas representadas por efectos a pagar	0,00	0,00	0,00	0,00	0,01	0,01	0,00	0,00	0,03	0,03	0,04	0,02	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Otras deudas	0,16	0,25	0,29	0,02	-1,34	-0,01	0,33	0,00	6,10	0,36	0,26	0,10	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Remuneraciones pendientes de pago	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-0,03	0,00	0,07	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Total Pasivo	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

TABLA 12. Estructura financiera en el período 2003-2006 (atendiendo a la finalidad fundacional).

	Cultural			Desarrollo local y cooperación para el desarrollo				Educativa				Empleo e Inserción Sociolaboral				Laboral				
	2003	2004	2005	2006	2003	2004	2005	2006	2003	2004	2005	2006	2003	2004	2005	2006	2003	2004	2005	2006
Fondos propios, Patrimonio neto	55,39	66,42	43,54	62,53	71,10	85,51	58,12	57,78	56,38	49,69	52,40	45,69	14,70	23,09	1,08	-0,56	37,93	37,78	36,47	63,25
Dotación fundacional	55,60	59,49	56,70	85,08	19,43	50,92	54,03	53,16	43,08	42,26	43,79	39,00	14,05	19,36	14,65	1,08	42,11	41,67	41,45	42,05
Reservas	3,14	3,37	1,24	5,48	0,00	0,00	0,00	0,00	9,02	9,83	6,26	12,17	0,33	0,25	0,24	0,23	0,00	0,00	0,00	0,00
Resultados de ejercicios anteriores	-3,38	-3,35	0,57	-20,12	41,97	22,61	26,22	1,70	3,11	0,10	0,13	-8,66	-1,86	-2,12	-0,43	-0,24	-4,19	-3,92	-5,02	22,58
Remanente de ejercicios anteriores	7,72	9,59	49,39	8,62	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,03	0,06	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Resultados negativos de ejercicios anteriores	-5,16	-8,72	-20,51	-12,78	0,00	0,00	0,00	0,00	-0,07	-0,08	-0,55	-0,39	-2,39	-2,32	-1,82	-2,19	0,00	0,00	0,00	0,00
Resultado (Pérdidas (-) y Ganancias (+))	-2,52	6,03	-43,85	-2,84	9,71	11,98	-22,14	-2,60	1,24	-2,45	2,70	3,57	4,58	7,92	-11,55	0,57	0,01	0,02	0,04	-1,37
Subvenciones de capital (de inmovilizado)	14,72	14,67	18,67	16,91	0,00	0,00	0,00	0,00	2,88	3,89	3,92	6,37	12,78	17,64	12,08	29,26	25,75	32,92	35,13	2,88
Acreedores a largo plazo	5,06	6,99	6,92	2,67	0,00	0,00	0,00	0,00	8,53	7,88	8,47	12,28	2,27	1,68	0,88	1,63	-5,42	0,00	0,00	0,00
Deudas con entidades de crédito y arrendamiento financiero	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,23	0,21	0,20	0,00	0,00	0,00	0,00	-5,42	0,00	0,00	0,00
Deudas con entidades de crédito a largo plazo	1,60	5,88	3,05	2,47	0,00	0,00	0,00	0,00	6,08	5,56	6,04	9,88	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Deudas con otras fundaciones	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Otros acreedores a largo plazo	3,46	1,11	3,87	0,20	0,00	0,00	0,00	0,00	2,44	2,09	2,21	2,17	2,27	1,68	0,88	1,63	0,00	0,00	0,00	0,00
Deudas representadas por efectos a pagar a largo plazo	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Acreedores a corto plazo	24,83	11,92	30,87	18,32	28,90	14,49	41,88	42,22	32,21	38,54	35,21	35,67	70,25	57,60	85,95	69,67	41,74	29,30	28,40	33,87
Deudas con entidades de crédito a corto plazo	2,44	1,40	3,70	2,74	28,90	14,49	41,88	42,22	14,43	14,43	13,78	16,08	25,79	23,04	45,74	30,76	41,71	29,23	28,24	33,83
Deudas con otras fundaciones	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Acreedores comerciales	14,92	6,84	23,12	5,57	0,00	0,00	0,00	0,00	3,58	4,81	5,60	2,90	5,70	0,79	6,70	2,97	0,02	0,01	0,05	0,00
Anticipos recibidos	0,01	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,17	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Deudas por compras o prestaciones de servicios	11,01	3,81	22,11	4,05	0,00	0,00	0,00	0,00	6,21	6,30	7,42	5,64	1,05	0,66	6,44	2,96	0,00	0,00	0,00	0,00
Deudas representadas por efectos a pagar a corto plazo	0,23	0,83	1,01	0,54	0,00	0,00	0,00	0,00	0,06	0,08	0,00	0,00	0,00	0,00	0,09	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Otras deudas no comerciales	5,82	1,32	2,24	2,01	0,00	0,00	0,00	0,00	3,46	2,94	2,88	0,11	8,72	9,79	13,82	4,83	0,01	0,05	0,11	0,00
Administraciones públicas	1,03	0,71	0,66	1,76	0,00	0,00	0,00	0,00	0,22	0,20	0,22	0,06	3,83	2,36	5,88	1,99	0,00	0,00	0,00	0,00
Deudas representadas por efectos a pagar	0,00	0,00	0,00	0,49	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,56	0,81	0,00	0,00	0,00	0,00
Otras deudas	0,47	0,45	0,62	0,13	0,00	0,00	0,00	0,00	3,18	2,70	2,65	0,03	1,07	3,42	6,61	3,27	0,00	0,00	0,00	0,00
Remuneraciones pendientes de pago	0,00	0,00	0,00	0,66	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,71	0,86	0,00	0,00	0,00	0,00
Total Pasivo	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

b) Componentes del resultado.

Características generales.

Sin perjuicio de las singularidades de cada fundación, un análisis global revela que los ingresos financieros y extraordinarios no constituyen las fuentes esenciales del funcionamiento ordinario de las fundaciones. No obstante, ya se ha señalado cómo estas entidades obtienen recursos adicionales de las inversiones financieras que son básicamente de corto plazo y cómo la gestión de la tesorería constituye un elemento organizativo que está impregnado en la dirección financiera, intentando rentabilizar los desajustes que se pueden producir entre los flujos de cobro y pago.

Entre los ingresos de explotación destacan las subvenciones y donaciones que, considerando la importancia en la composición del resultado, se muestran esenciales para la continuidad de la mayoría de las fundaciones canarias. Como es sabido, la falta de empleo de los fondos públicos en la realización de la actividad o de cualesquiera de las condiciones impuestas en la resolución de la concesión de una subvención, incluso el incumplimiento de la obligación de justificar la realización de la actividad o conducta subvencionada y su coste real, supone la pérdida de la ayuda recibida. A la luz de la importancia financiera de las subvenciones de explotación, las fundaciones canarias deben prestar una adecuada diligencia al proceso de rendición de cuentas ante diferentes entidades públicas, máxime cuando los ingresos por la actividad propia o los ingresos accesorios de la explotación no les permiten gozar de una autonomía financiera suficiente.

Las fundaciones son altamente dependientes de las políticas públicas que fomentan actividades de interés general que deben realizar con eficiencia para seguir contando con el apoyo político-institucional, sin perjuicio de que su vinculación con el sector privado permita poner una cantidad adicional de recursos en la realización de actividades que también pueden ser desarrolladas por el sector público.

El margen de explotación alcanza en 2006 aproximadamente un 15% de los ingresos totales de las fundaciones, por lo que, en términos globales, puede decirse que existe una estabilidad en el ciclo de actividad de las fundaciones, aunque, como se expondrá posteriormente, existen singularidades atendiendo al tipo de actividad.

La carga salarial, los gastos de aprovisionamiento y otros gastos definen básicamente la evolución del margen neto, teniendo escasa significación los gastos financieros o aquellos de naturaleza extraordinaria. Estos últimos se caracterizan por su carácter excepcional o irregular, así como su escasa vinculación con la actividad fundacional. Sin embargo, determinados gastos también pueden ser registrados por naturaleza, en cuyo caso se encuentran diluidos en otras rúbricas.

FIGURA 5. *Evolución de los componentes de ingresos.*

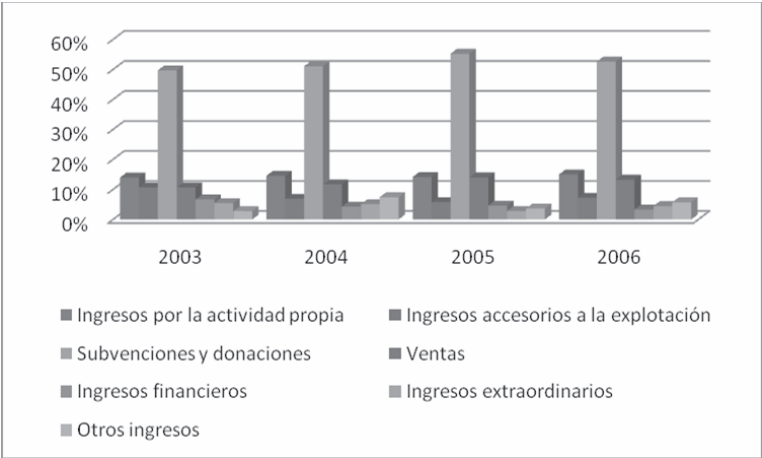


FIGURA 6. *Evolución de los componentes de gastos.*

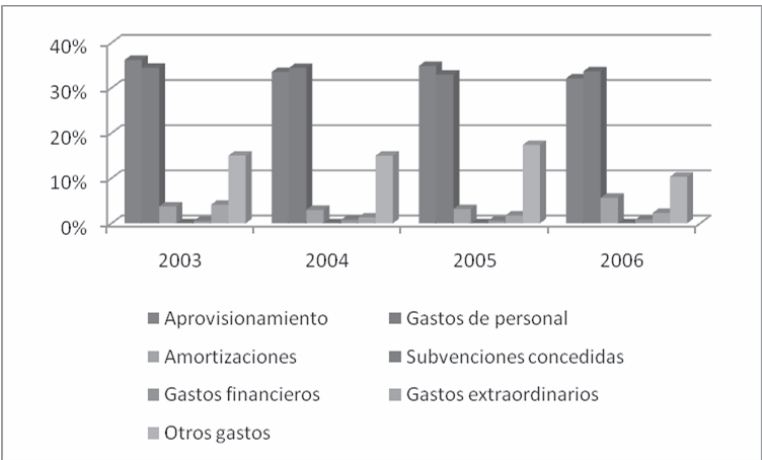


TABLA 13. *Medidas de posición y dispersión de la composición de los ingresos en el período 2003-2005.*

	2003	2004	2005	2006				
	Media	Media	Media	Media	Desviación Típica	Primer cuartil	Mediana	Tercer cuartil
Ingresos por la actividad propia	13,99	14,55	14,17	14,99	29,01	0,00	0,00	11,87
.../...								

.../...									
Ingresos accesorios a la explotación	10,67	6,86	5,75	7,19	20,50	0,00	0,00	0,00	100,00
Subvenciones y donaciones	49,73	51,09	55,24	52,63	37,11	16,83	52,55	89,44	106,25
Ventas	10,68	11,72	14,02	13,26	25,76	0,00	0,00	7,52	98,11
Ingresos financieros	6,68	4,28	4,60	3,30	10,80	0,00	0,07	0,96	78,46
Ingresos extraordinarios	5,45	5,07	2,82	4,46	12,96	0,00	0,00	0,83	70,90
Otros ingresos	2,78	7,43	3,64	5,73	17,53	0,00	0,00	0,80	88,67
TOTAL INGRESOS	100,00	100,00	100,00	100,00	0,00	100,00	100,00	100,00	100,00

TABLA 14. Medidas de posición y dispersión de los componentes de gastos respecto a los ingresos totales en el período 2003-2005.

	2003	2004	2005	2006					
	Media	Media	Media	Media	Desviación Típica	Primer cuartil	Mediana	Tercer cuartil	Valor máximo
Aprovisionamiento	36,17	33,51	34,85	32,10	30,28	4,05	24,10	50,63	100,00
Gastos de personal	34,45	34,41	32,94	33,66	29,18	0,07	31,54	60,92	88,90
Amortizaciones	3,72	2,97	3,16	5,64	15,25	0,00	0,00	3,54	90,70
Subvenciones concedidas	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Gastos financieros	0,55	0,76	0,56	0,79	2,70	0,00	0,01	0,24	19,77
Gastos extraordinarios	4,11	1,30	1,73	2,27	9,51	0,00	0,00	0,53	72,14
Otros gastos	14,99	14,97	17,36	10,29	21,52	0,00	0,00	12,12	100,00
MARGEN NETO	6,01	12,08	9,4	15,25					

Diferencias por la naturaleza público-privada o la actividad fundacional

El análisis de los componentes del excedente económico atendiendo a la naturaleza pública o privada de las fundaciones revela evidencias de un comportamiento financiero singular tanto en sus fuentes de financiación como en sus necesidades de factores productivos.

Las fundaciones públicas sustentan gran parte de su actividad en las subvenciones y donaciones recibidas conjuntamente con los recursos obtenidos por operaciones de mercado (ventas), habiendo mejorado los ingresos por la actividad propia. Por su parte, las entidades apoyadas por fundadores privados tienen una financiación ordinaria más diversificada y regular. Aunque existe una dependencia de las Administraciones públicas por las subvenciones recibidas, aproximadamente un 50% de sus ingresos proceden del sector privado, bien por los ingresos que derivan de su actividad propia, bien por las operaciones mercantiles que realizan, adquiriendo mayor significación los ingresos financieros y extraordinarios respecto a las fundaciones públicas.

Los gastos de aprovisionamiento y otros gastos constituyen las necesidades básicas de las fundaciones para su funcionamiento operativo conjuntamente con los gastos de personal. Si bien las fundaciones públicas han logrado reducir el agregado de estos gastos, presentan un menor margen de maniobra respecto a las entidades privadas, permitiendo a estas últimas otorgar subvenciones o donaciones. Esta singularidad radica en la misión institucional de algunas fundaciones privadas que conceden ayudas a sus usuarios como elemento clave de su papel social, mientras que las fundaciones públicas se centran en las funciones delegadas por la Administración pública de tutela.

El estudio de la estructura de ingresos atendiendo a la misión institucional permite identificar aquellos sectores que presentan mayor capacidad de autofinanciación por la realización de operaciones de mercado (ventas) u obtienen ingresos diferentes a las subvenciones. Las entidades que reciben menos subvenciones, en términos relativos, se localizan en dos sectores (acción sanitaria; conservación del medio ambiente y el patrimonio cultural), teniendo una composición de ingresos muy distante a otros sectores. Por ejemplo, las fundaciones clasificadas en el sector denominado «Desarrollo local y cooperación para el desarrollo» desarrollan su actividad básicamente a través de las subvenciones de explotación y muestran indicios de otras alternativas de financiación en el período analizado.

La cifra de ventas recoge aquellas actividades que desarrollan las fundaciones con ánimo de lucro y, en este sentido, un porcentaje elevado de estos ingresos pone en cuestión la propia definición de las fundaciones como entidades no mercantiles. A este respecto, resulta llamativa la posición en la que se encuentran las fundaciones del sector cívico e ideológico que se nutren de subvenciones y ventas en una misma proporción.

Por su parte, los gastos de personal también pueden ser un buen indicador de aquellos sectores que desarrollan su actividad a través de voluntarios o externalizan sus relaciones laborales mediante la contratación externa. Las fundaciones que tienen como misión institucional la conservación del medio ambiente y el patrimonio cultural no presentan gastos de personal, mientras la rúbrica de otros gastos concentra más del 90% de sus necesidades operativas, siguiendo una política de flexibilidad absoluta en la política de personal mediante la contratación externa de sus necesidades de recursos humanos. Una situación similar presentan las entidades clasificadas en el sector de conservación del medio ambiente y el patrimonio cultural, incluso las fundaciones culturales, que distan del resto de sectores con unos niveles de carga salarial que superan el 30% de su estructura de costes.

Las entidades que conceden ayudas a terceros se localizan en algunos sectores, resultando llamativa la situación de las fundaciones del sector de conservación del medio ambiente en 2006, que ha cedido prácticamente todos sus ingresos a terceros, confiriéndoles un papel básicamente instrumental en la defensa de su misión institucional. Este papel de intermediación ha podido realizarse porque sus fuentes de financiación no proceden de subvenciones públicas, sino de fuentes alternativas procedentes del sector privado.

TABLA 15. Componentes del resultado en el periodo 2003-2006 (fundaciones públicas versus privadas).

	Públicas				Privadas			
	2003	2004	2005	2006	2003	2004	2005	2006
Ingresos por la actividad propia	2,59%	5,60%	11,69%	13,63%	15,73%	15,59%	13,87%	15,27%
Ingresos accesorios a la explotación	5,09%	4,92%	5,22%	1,71%	11,42%	6,93%	5,55%	8,32%
Subvenciones y donaciones	67,13%	71,03%	63,80%	65,47%	46,46%	48,06%	56,03%	49,98%
Ventas	11,04%	14,36%	16,23%	15,21%	10,31%	10,72%	12,83%	12,86%
Ingresos financieros	7,92%	0,31%	0,33%	0,37%	7,70%	4,84%	5,12%	3,90%
Ingresos extraordinarios	4,58%	1,79%	0,75%	1,75%	5,46%	5,47%	3,04%	5,02%
Otros ingresos	1,64%	7,27%	1,98%	1,86%	2,91%	8,57%	3,83%	6,54%
TOTAL INGRESOS	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%
Aprovisionamiento	44,55%	41,86%	39,84%	35,88%	35,44%	31,35%	31,96%	31,31%
Gastos de personal	30,37%	33,40%	34,78%	34,16%	29,07%	35,77%	35,73%	33,56%
Amortizaciones	6,68%	4,93%	3,59%	9,58%	3,97%	2,67%	3,36%	4,82%
Subvenciones concedidas	7,09%	1,86%	0,60%	8,58%	13,08%	12,91%	12,21%	16,64%
Gastos financieros	0,23%	0,19%	0,10%	1,04%	1,46%	1,42%	1,11%	0,73%
Gastos extraordinarios	5,52%	0,76%	1,81%	2,19%	4,31%	2,06%	1,59%	2,28%
Otros gastos	9,38%	16,99%	19,28%	8,57%	12,66%	13,81%	14,06%	10,65%
TOTAL GASTOS	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

TABLA 16. Componentes del resultado en el periodo 2003-2006 (atendiendo a la finalidad fundacional).

	Acción sanitaria				Acción social				Científica e investigación				Cívico e Ideológico				Conservación del medio ambiente y el patrimonio cultural			
	2003	2004	2005	2006	2003	2004	2005	2006	2003	2004	2005	2006	2003	2004	2005	2006	2003	2004	2005	2006
Ingresos por la actividad propia	24,46	25,00	35,19	29,37	1,20	1,65	8,39	11,01	6,73	6,09	4,99	11,07	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Ingresos accesorios a la explotación	24,92	0,00	0,00	0,00	7,52	7,24	1,67	4,43	16,98	1,90	2,14	14,32	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Subvenciones y donaciones	14,98	43,68	24,49	31,25	49,80	56,18	60,16	57,04	39,08	61,97	56,29	41,32	54,67	61,10	70,10	48,98	15,23	0,00	0,00	0,00
Ventas	21,16	11,00	21,86	21,15	23,28	15,30	20,99	19,48	17,24	37,18	33,72	31,42	45,23	38,89	29,56	51,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Ingresos financieros	0,03	0,02	0,09	0,38	8,66	2,72	3,32	3,21	11,19	0,31	0,93	0,23	0,08	0,00	0,32	0,01	84,77	57,74	58,97	11,33
Ingresos extraordinarios	14,44	20,30	18,37	17,84	4,09	7,08	0,06	7,23	6,12	0,16	0,13	0,56	0,02	0,01	0,02	0,01	0,00	0,00	0,00	0,00
Otros ingresos	0,00	0,00	0,00	0,00	5,46	10,53	5,42	3,80	2,65	0,00	1,79	1,08	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	42,26	41,03	88,67
TOTAL INGRESOS	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Aprovisionamiento	45,52	23,89	38,47	37,68	28,09	25,62	27,44	28,70	49,81	43,51	34,72	39,73	58,35	73,29	77,85	28,11	7,97	7,34	1,60	0,00
Gastos de personal	45,41	61,12	52,52	48,76	35,66	41,61	43,49	37,82	33,64	35,77	37,67	34,90	24,46	23,60	14,80	36,51	0,00	0,00	0,00	0,00
Amortizaciones	2,19	2,14	1,71	1,83	6,75	1,12	2,77	3,54	1,95	1,25	1,00	1,08	0,00	0,00	0,61	3,16	0,00	0,00	0,00	0,00
Subvenciones concedidas	0,00	11,43	3,70	0,00	15,54	13,17	10,79	15,39	9,85	7,29	12,00	15,76	0,00	0,00	1,53	29,52	7,45	47,77	49,21	99,26
Gastos financieros	0,01	0,02	0,00	0,00	2,36	3,13	2,42	1,33	0,07	0,09	0,06	0,01	0,01	0,21	0,43	0,00	0,24	0,50	0,48	0,00
Gastos extraordinarios	6,29	0,13	0,00	0,00	0,21	3,20	1,23	4,69	7,54	0,24	0,60	0,42	17,18	0,00	0,32	0,02	0,00	0,00	1,62	0,00
Otros gastos	0,59	1,27	3,61	11,73	11,39	12,16	11,86	8,53	2,65	11,83	13,96	8,10	0,00	2,90	4,46	2,67	84,34	44,39	47,09	0,74
TOTAL GASTOS	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

TABLA 17. Componentes del resultado en el periodo 2003-2006 (atendiendo a la finalidad fundacional).

	Cultural				Desarrollo local y cooperación para el desarrollo				Educativa				Empleo e Inserción Sociolaboral				Laboral			
	2003	2004	2005	2006	2003	2004	2005	2006	2003	2004	2005	2006	2003	2004	2005	2006	2003	2004	2005	2006
Ingresos por la actividad propia	11,67	12,65	10,76	10,23	3,39	20,44	14,63	26,15	38,18	37,58	28,19	34,61	0,71	1,13	3,14	1,86	0,00	0,00	0,00	0,00
Ingresos accesorios a la explotación	10,95	12,02	10,82	5,99	0,00	0,00	0,00	0,00	8,80	6,06	10,26	8,14	16,04	12,46	6,16	16,96	0,00	0,00	0,00	0,00
Subvenciones y donaciones	56,26	49,40	62,46	53,93	96,50	79,48	81,11	61,63	42,34	42,62	48,41	42,15	72,71	57,64	76,66	62,48	66,26	66,61	66,38	99,75
Ventas	0,77	1,22	1,74	2,55	0,00	0,00	0,00	0,00	4,43	7,52	7,92	7,48	3,24	4,23	12,35	14,67	0,00	0,00	0,00	0,00
Ingresos financieros	6,57	6,43	5,49	7,56	0,11	0,08	4,25	12,22	5,90	3,95	4,25	4,75	0,18	0,09	0,26	0,41	1,72	1,78	2,72	0,05
Ingresos extraordinarios	10,39	5,32	2,78	7,23	0,00	0,00	0,00	0,00	0,49	1,25	0,81	1,19	0,28	0,18	0,20	1,44	32,01	31,61	30,89	0,20
Otros ingresos	3,34	12,97	5,01	12,51	0,00	0,00	0,00	0,00	-0,15	1,02	1,04	4,45	6,85	24,27	1,23	2,18	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL INGRESOS	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Aprovisionamiento	38,27	49,97	48,48	35,29	39,51	39,91	39,44	37,88	31,78	25,82	22,93	29,62	43,06	32,57	29,91	28,07	48,67	13,40	50,31	70,81
Gastos de personal	16,46	19,40	17,97	21,32	2,09	1,19	12,47	12,36	30,65	39,94	39,25	24,35	39,04	42,34	46,30	50,59	20,75	40,58	29,02	28,22
Amortizaciones	11,03	11,14	10,07	20,20	0,01	0,01	0,01	0,00	1,21	1,16	1,44	2,37	4,08	3,55	5,15	6,04	1,45	0,03	0,05	0,00
Subvenciones concedidas	0,73	1,40	1,62	6,67	43,84	45,78	29,92	31,31	21,51	14,94	14,93	22,91	1,39	0,53	1,46	7,91	28,76	23,18	20,12	0,48
Gastos financieros	3,88	1,99	1,69	0,36	0,01	0,33	0,18	0,41	0,18	0,56	0,31	1,08	0,42	0,22	0,38	0,85	0,31	0,50	0,42	0,22
Gastos extraordinarios	12,59	3,36	1,12	3,68	0,00	0,04	0,00	0,33	2,90	1,67	4,17	4,56	0,42	0,13	0,62	1,39	0,05	4,18	0,09	0,28
Otros gastos	17,04	12,74	19,05	12,48	14,54	12,74	17,99	17,71	11,76	15,91	17,10	15,25	11,59	20,67	16,17	5,15	0,00	18,13	0,00	0,00
TOTAL GASTOS	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

VII. ANÁLISIS DESCRIPTIVO DE LA SOLVENCIA

La ratio autonomía financiera relaciona el patrimonio neto con la totalidad de las deudas, siendo un indicador básico de la solvencia patrimonial de las fundaciones. Los resultados obtenidos evidencian que las fundaciones mantienen, en términos globales, un adecuado equilibrio financiero a largo plazo, sin perjuicio de las particularidades individuales. En este sentido, aproximadamente un 70% de las fundaciones de la muestra presentan niveles superiores a la unidad en todo el período analizado y no se detecta un deterioro en su evolución. Ahora bien, es preciso destacar que esta situación se alcanza por la inclusión de las subvenciones de capital como parte del patrimonio neto conjuntamente con los fondos propios —atribuibles a los fundadores—, esto es, las subvenciones de capital constituyen un factor esencial que refuerza y asegura la solvencia de muchas fundaciones canarias.

La estructura financiera de las fundaciones canarias también se caracteriza por su escasa proporción de endeudamiento, lo que refuerza la idea de solvencia, siendo básicamente deudas a corto plazo, sin que ello afecte a los indicadores de liquidez (véase **figura 10**). El hecho de que la mediana de la ratio que describe la estructura del endeudamiento sea cero en todo el período analizado evidencia la escasa penetración de la financiación bancaria de largo plazo en apoyo a las actividades fundacionales, por lo que las necesidades de activo fijo se nutren básicamente de los fondos aportados por los fundadores, los recursos procedentes de subvenciones públicas y, en menor medida, de los propios excedentes que genera la fundación. Como puede observarse en la **figura 10**, aproximadamente un 75% de las fundaciones no presentan pasivo a largo plazo.

Solo una proporción pequeña de fundaciones presenta un patrimonio neto negativo que no sobrepasa un 5% de la muestra en todo el período analizado, en las que existe un claro desajuste en la financiación de su activo fijo (véase **figura 9**). Asimismo, un porcentaje reducido de las entidades analizadas presentan un desequilibrio en la financiación de su activo fijo al no contar con suficientes fondos propios o subvenciones de capital, aunque a lo largo del período presentan una evolución positiva hasta situarse en torno a un 15% de la muestra. El resto de entidades presentan una adecuada ponderación entre sus activos y pasivos de carácter no recurrente, por lo que la planificación de sus necesidades estructurales logran recabar la adhesión de los fundadores o las ayudas públicas para la financiación de activos fijos. A este respecto, indicar que se ha reducido el número de fundaciones que no disponen de activo fijo en su propiedad, situándose en torno a un 7% en 2006, bien porque hacen uso de inmuebles cuya titularidad recae en los fundadores, bien porque están en régimen de arrendamiento.

La alta correlación existente entre la ratio de solvencia a corto plazo y la ratio de liquidez pone de manifiesto la escasa presencia de existencias comercializables como era de esperar en entidades de servicios y caracterizadas por su naturaleza no lucrativa. A pesar de que no existen indicadores normativos que permitan señalar cuándo una fundación es solvente, se aprecia que las deudas corrientes están suficientemente cubiertas con la tesorería, los derechos pendientes de cobro y las inversiones financieras a corto plazo. En 2006 un 15% de la muestra presenta indicios de problemas de tesorería, un 22% está en una situación de equilibrio o de solvencia moderada, mientras que el resto de fundaciones disponen de una alta capacidad de solvencia, en las que se incluye un 7% que han satisfecho todas sus deudas al cierre del ejercicio.

Las **figuras 13 y 14** permiten apreciar que la mayoría de las fundaciones logran satisfacer sus compromisos y tienen suficiente cobertura a través de los ingresos ordinarios, esto es, sin incluir

ingresos financieros y extraordinarios. No obstante, un 12% de las fundaciones arrojan un déficit en la financiación de la actividad fundacional originando problemas de tesorería que, a tenor de la evolución experimentada en el periodo 2003-2006, no ha sido resuelta.

FIGURA 7. *Autonomía financiera.*

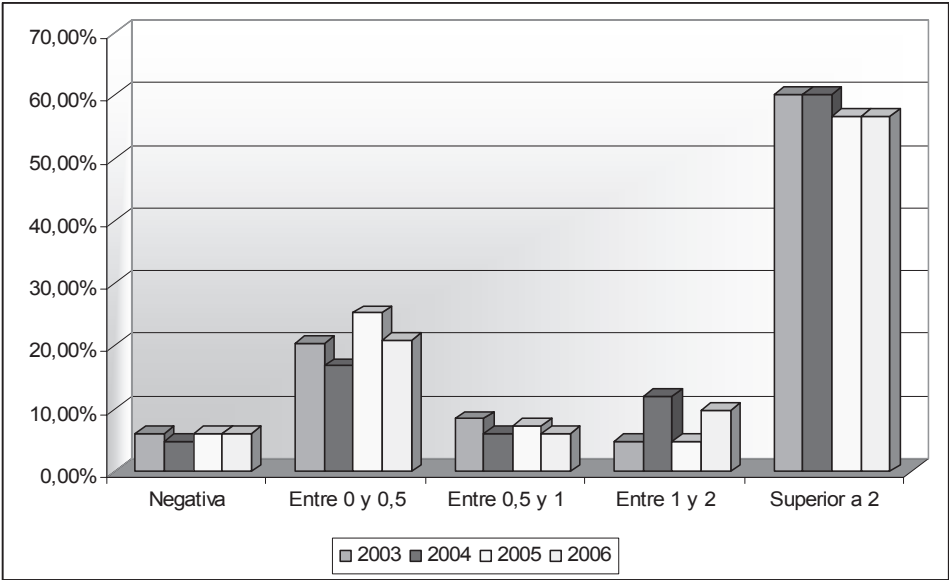


FIGURA 8. *Endeudamiento.*

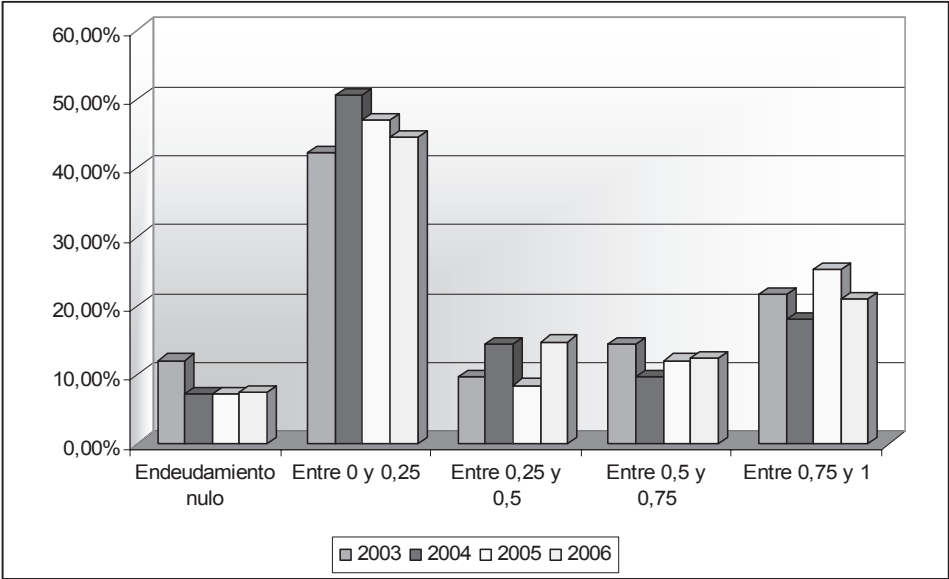


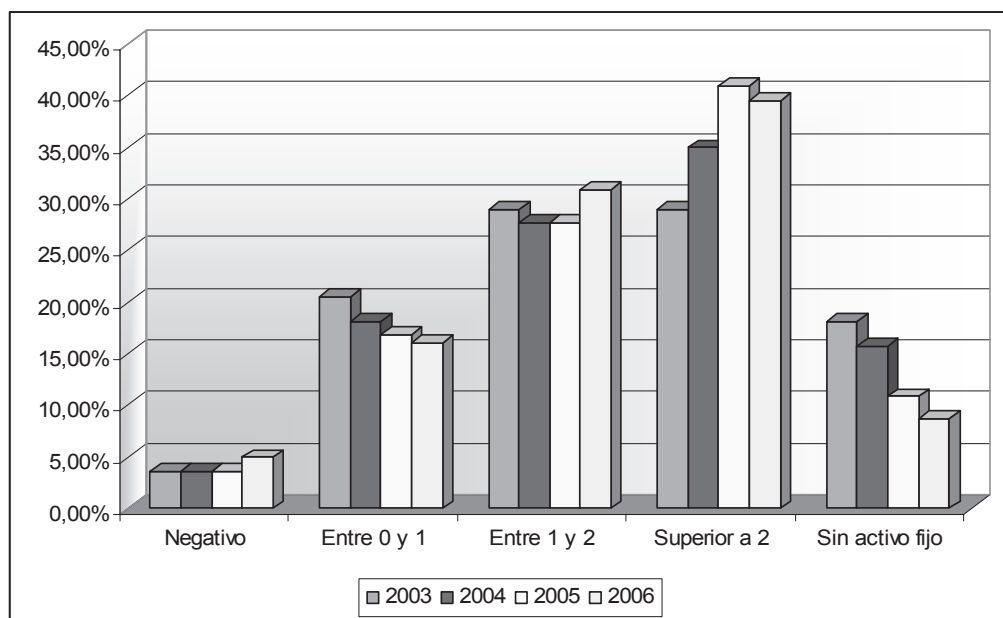
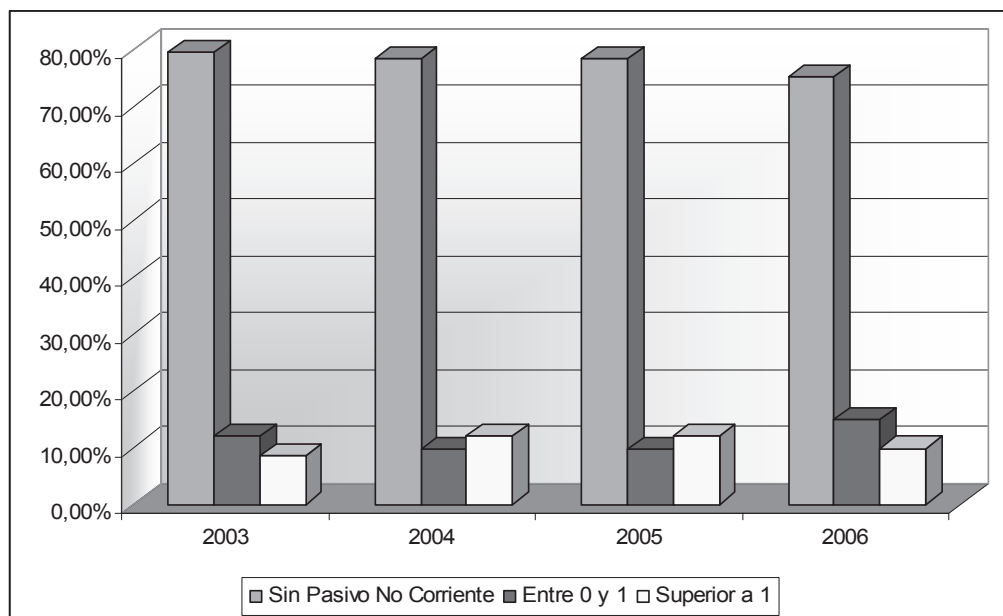
FIGURA 9. *Equilibrio económico-financiero.***FIGURA 10.** *Estructura del endeudamiento.*

FIGURA 11. Solvencia a corto.

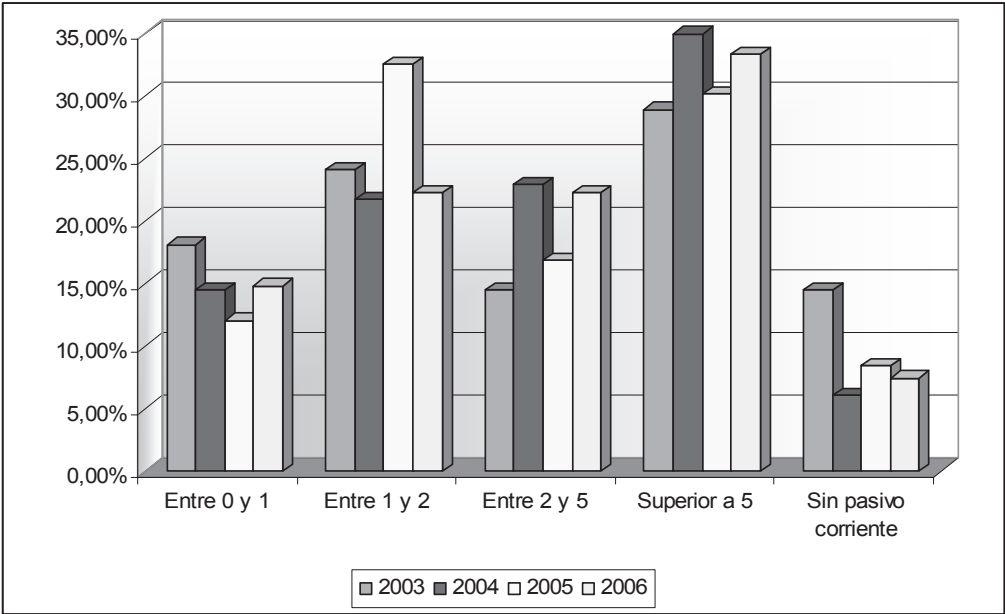


FIGURA 12. Liquidez.

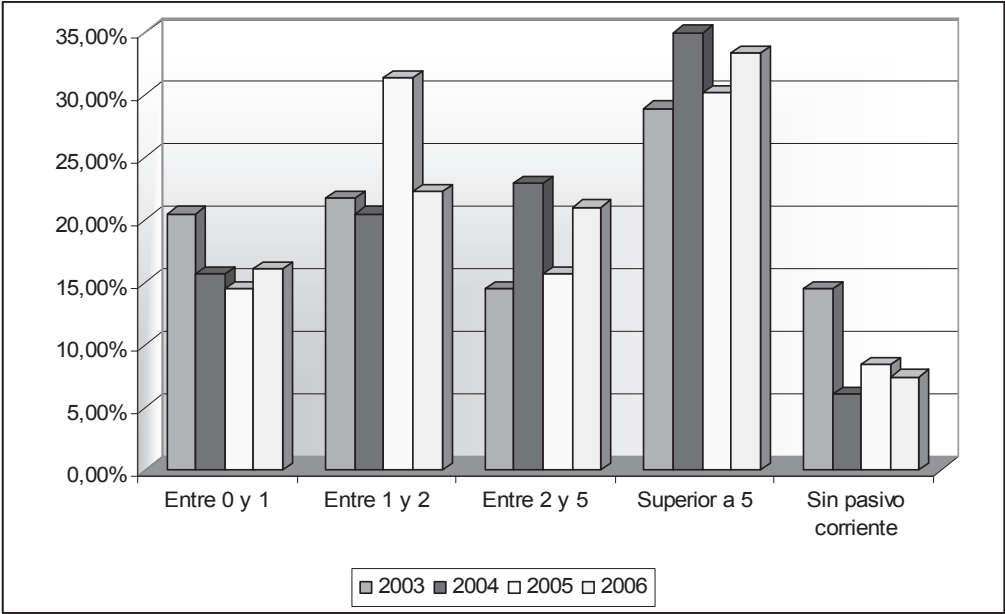


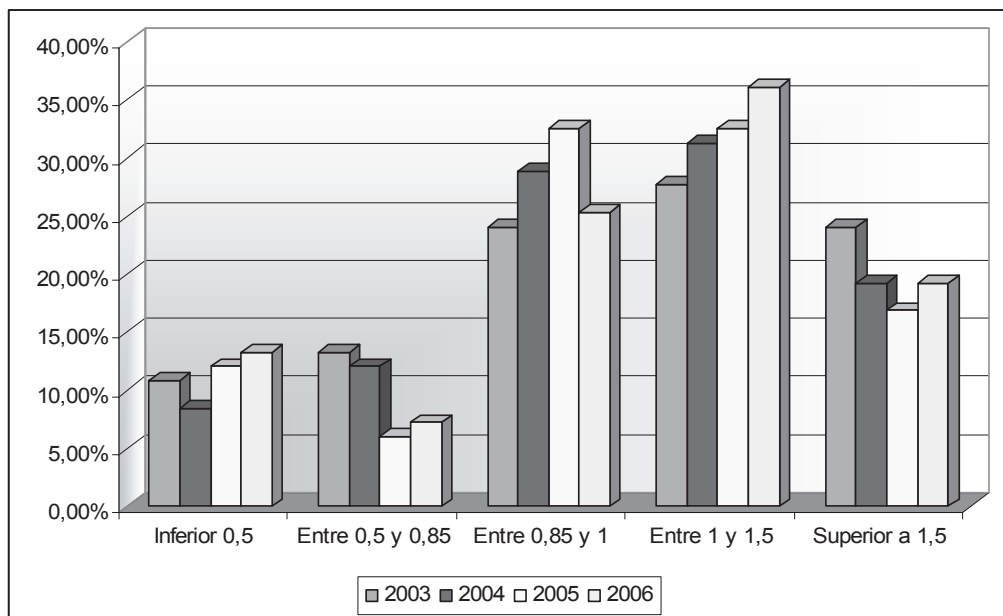
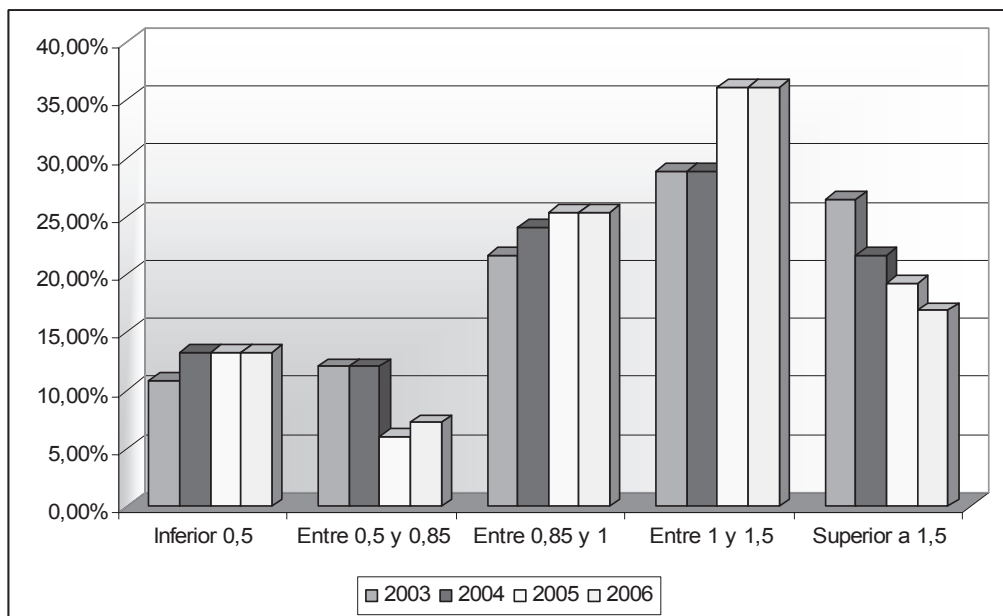
FIGURA 13. Cobertura de los gastos de explotación.**FIGURA 14.** Cobertura de la actividad fundacional.

FIGURA 15. *Variabilidad de los ingresos propios.*

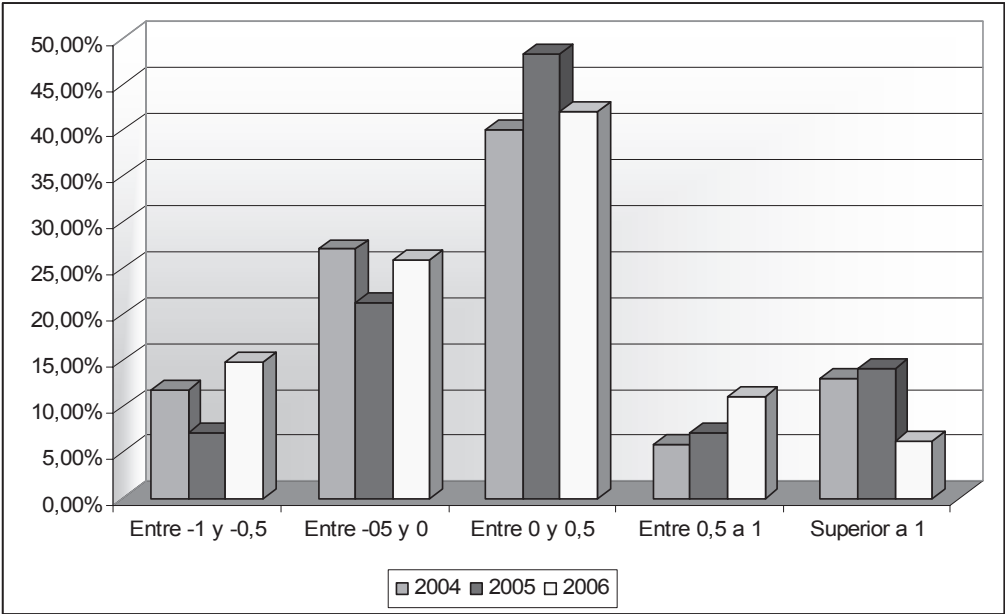
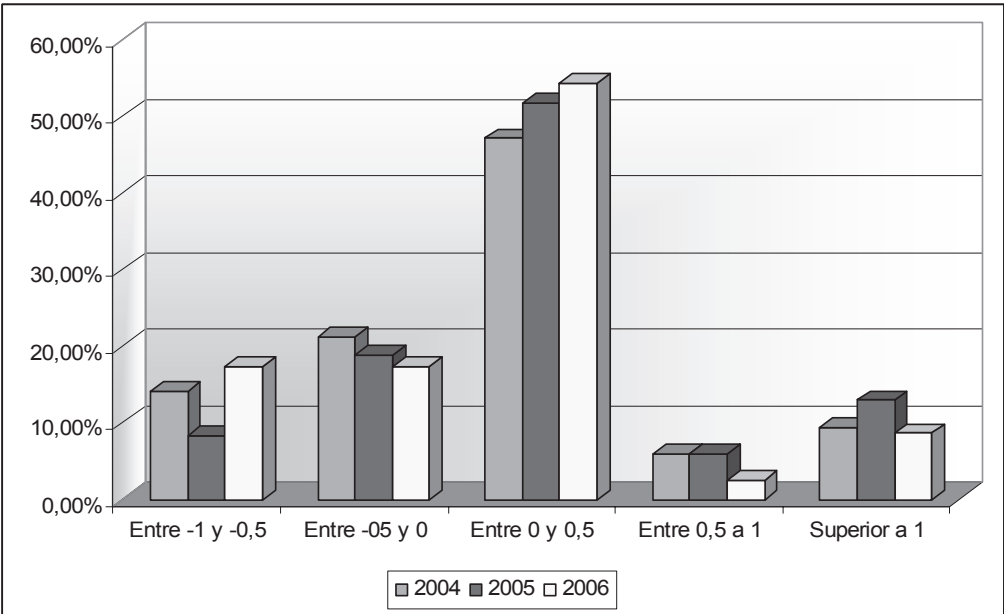


FIGURA 16. *Variabilidad de las donaciones recibidas.*



VIII. IMPORTANCIA DE LAS FUNDACIONES EN LA ECONOMÍA REGIONAL

En este epígrafe se pretende evaluar qué parte del Producto Interior Bruto (PIB) generado en Canarias durante el año 2006 corresponde a las fundaciones activas a esta fecha. Con independencia del método de cálculo, un primer obstáculo a superar es conocer cuáles son las fundaciones activas y disponer de información financiera de las mismas. Como se ha señalado, la muestra analizada en el presente estudio se eleva a 84 fundaciones y se ha estimado que el número de fundaciones activas es de 119 entidades, si bien se tiene constancia de aproximadamente 242 fundaciones con domicilio estatutario en el Archipiélago. A este respecto, se han descartado las fundaciones creadas en 2006, pues es de esperar que tengan una escasa actividad en dicho año.

El PIB es un indicador que trata de medir la riqueza generada por un país o región durante un período de estudio determinado –normalmente un año–. A este respecto, debe indicarse que el PIB no mide trabajos no remunerados realizados por organizaciones sin ánimo de lucro, voluntarios, el inmenso trabajo realizado por personas que se dedican exclusivamente al cuidado de su hogar, el dinero recibido en concepto de pensiones y en definitiva todas aquellas actividades que generan bienestar, pero que al no ser transacciones económicas en las que se produzca un intercambio de bienes no son contabilizadas en el PIB.

A los efectos de comparar el PIB regional con las 119 fundaciones activas ha sido necesario, siguiendo la metodología descrita por ÁLVAREZ, PEDREIRA y SANZO (2007), proceder a una estimación de valor añadido de las fundaciones, utilizando para ello el método de la oferta (o valor añadido) a partir de las cuentas de resultados de las fundaciones que componen la muestra.

De acuerdo a dicho método, la función de producción recoge la totalidad de los ingresos de explotación, excluyendo los ingresos financieros y extraordinarios, mientras que los consumos intermedios se determinan a partir de la totalidad de gastos de aprovisiones y otros gastos de explotación, entre los que no cabe incluir los gastos de personal o aquellos que tengan naturaleza financiera y extraordinaria. La aplicación del método del valor añadido en las 119 fundaciones que hemos considerado activas arroja un valor del PIB de 72.311.428,16 euros.

TABLA 18. *Estimación del valor añadido de las fundaciones canarias en 2006.*

	TOTAL
Total ingresos explotación (2006)	135.341.899,10
Total consumos intermedios (2006)	56.130.528,22
Valor añadido (2006)	79.211.370,88

La comparación de estos valores con el PIB regional del año 2006 (39.276.421 miles de euros), permite estimar que las fundaciones representan aproximadamente un 0,202% de esta

magnitud ¹. Se trata, por tanto, de una cifra poco relevante y menor que la señaladas para otras regiones (por ejemplo, en Asturias alcanza un porcentaje estimado total del 0,732%), aunque como se ha señalado, es preciso señalar que tal valoración no recoge las aportaciones indirectas realizadas por voluntarios o todas aquellas transacciones que no dan lugar a intercambio de bienes.

IX. CONCLUSIONES

En el estudio del perfil económico de las fundaciones se ha realizado a partir de una muestra representativa, englobando a todas aquellas entidades de las que se dispone de información en el periodo 2003 y 2006, siendo conscientes de que gran parte de la realidad de las fundaciones ha quedado invisible por la carencia de información. En este sentido, se recomienda fortalecer los sistemas de divulgación de la información económica bajo criterios de relevancia, sencillez y responsabilidad, siendo conscientes de que constituye un medio para su legitimación al permitir que la sociedad pueda tener una aproximación de las aportaciones de los diferentes grupos de interés (fundadores, administraciones, particulares, etc.) y la eficiencia lograda en las actividades desarrolladas para el interés general.

Más allá de las exigencias de rendición de cuentas establecidas administrativamente, la transparencia constituye un elemento básico para el buen gobierno de las fundaciones, siendo preciso intentar mejorar los procesos de comunicación externa entre la organización con sus donantes, entre los que la Administración pública tiene un claro protagonismo a la luz de las subvenciones de capital y de explotación que, como se ha expuesto en este trabajo, constituye un elemento clave para el sostenimiento ordinario de estas entidades. En este sentido, la Guía de la transparencia y las buenas prácticas de las ONG de la Fundación Lealtad (2006) puede ser una buena iniciativa que redunde en un mejor desarrollo de las fundaciones en Canarias.

Los principios aportan recomendaciones sobre el funcionamiento y regulación del órgano de gobierno señalando que ha de estar constituido por un mínimo de 5 miembros, lo que contrasta con la realidad de las fundaciones canarias cuyos patronatos están constituido por menos miembros en un 81% de las entidades analizadas. No obstante, la actuación relevante no estriba tanto en el número sino en el ejercicio efectivo y continuo del patronato, a los efectos de que constituya un verdadero órgano de gobierno de las fundaciones con criterios objetivos y públicos. La eficiencia económica depende, entre otras iniciativas, del desarrollo de una planificación formal adecuada de la misión institucional, con un seguimiento regular por parte del patronato, lo que no solo aporta coherencia interna a todas las personas involucradas –personal contratado y voluntarios–, sino que además hace visible los resultados a los beneficiarios.

¹ Teniendo en consideración que las fundaciones activas se elevan a 119 y la muestra recoge 85 fundaciones, podía haberse realizado una estimación en un intervalo de confianza alrededor del valor medio para las 35 fundaciones restantes. Con un nivel de confianza del 95%, el PIB generado por las 119 fundaciones activas en 2006 se situaría entre 120.018.610 euros y 206.059.756 euros, con una cifra total estimada media de 103.029.878 euros. Esta estimación asume que existe normalidad en la distribución del valor añadido y que las 35 fundaciones restantes tienen un nivel de actividad similar a la media. Sin embargo, el valor añadido real de las 35 fundaciones restantes es notoriamente inferior a la media.

El volumen de recursos utilizado por las fundaciones es considerable y de las 83 fundaciones analizadas un 50% presenta unos ingresos medios superiores a los 340.000 euros en 2006, con un volumen total de 118 millones de euros. Ahora bien, un análisis del valor añadido de las 119 fundaciones activas revela que estas entidades representan aproximadamente un 0,202% del PIB canario. Se trata, por tanto, de una cifra poco relevante y menor que las observadas en otras regiones, aunque es preciso señalar que tal valoración no recoge las aportaciones indirectas realizadas por voluntarios o todas aquellas transacciones que no dan lugar a intercambio de bienes.

En todo caso, es recomendable que también exista una clara transparencia en la financiación pública y privada que, con las garantías de privacidad para los donantes individuales, permita conocer las principales características de su estructura financiera. Se han detectado diferentes perfiles en la composición de los ingresos y constituye un reto que las fundaciones privadas logren avanzar en la diversificación de sus fuentes de financiación, observándose cómo el apoyo de la financiación pública a través de subvenciones está produciendo un efecto multiplicador en la captación de ingresos del sector privado, redundando todo ello en el interés general.

Es preciso que las fundaciones pongan de manifiesto que constituyen entidades con valor social y que actúan más eficientemente que otras fórmulas organizativas (empresas, Administraciones públicas o asociaciones). Las fundaciones canarias analizadas responden a diversas fórmulas de participación que engloban desde compromisos filantrópicos tradicionales hasta modalidades patrimoniales más próximas al modelo organizativo de la empresa, incluyendo aquellas entidades creadas por las Administraciones públicas en aras de desarrollar actividades en un esquema organizativo más flexible.

El esfuerzo en el control en la utilización de los fondos constituye una demanda de los diferentes grupos de interés, a los efectos de que las fundaciones no presenten una estructura desequilibrada de forma persistente. Respecto a las fundaciones canarias, se ha observado que esta situación de desajuste acontece en un número muy reducido de fundaciones que no supera el 10% de la muestra, si bien la información recogida en las memorias no permite conocer los gastos de funcionamiento administrativo, ni aportan una visión pormenorizada y sistemática de las actividades o programas desarrollados. Por ello se recomienda que la memoria ponga en valor las diferentes actividades desarrolladas y su grado de cumplimiento, así como la capacidad para recabar esfuerzos humanos a favor del interés general, bien como personal contratado o a través de la participación de voluntarios.

La caracterización del perfil financiero de las fundaciones canarias expuestas en este documento está sujeta a las limitaciones de las fuentes de información, por lo que deben ser observadas como una primera aproximación sobre su realidad económico-financiera.

En aras de no redundar, seguidamente se exponen las principales conclusiones:

- Las fundaciones canarias, en términos generales, no son entidades patrimonialistas y reflejan un gran dinamismo en el ciclo de explotación. A diferencia de otros estudios realizados en el ámbito nacional no destacan las inversiones inmobiliarias, sino otros activos de carác-

ter funcional al servicio de las actividades fundacionales como mobiliarios, equipos para procesos de información, etc.

- Si bien la finalidad y el grado de estabilidad de las fundaciones pueden propiciar cambios en la composición del activo, la gestión de la tesorería se erige como un elemento clave y caracterizador del comportamiento financiero de las fundaciones. En todos los sectores de actividad la rúbrica de la tesorería y los activos financieros de alta liquidez definen en gran medida la composición del activo circulante.
- La estructura financiera de las fundaciones canarias se caracteriza por ser entidades que dependen básicamente de la dotación fundacional y de la financiación a corto plazo, careciendo de importancia la financiación bancaria a largo plazo, salvo en casos excepcionales, siendo más frecuente que recurran a la negociación de préstamos a corto plazo, probablemente condicionados a la recepción de subvenciones y que tratan de ajustar los desfases de tesorería.
- Las fundaciones privadas parecen estar más expuestas a desequilibrios financieros que complementan con incrementos en la dotación fundacional, mientras que la escasa presencia de desajustes en las fundaciones públicas está en coherencia con los principios de estabilidad presupuestaria.
- Las subvenciones ya sean de capital o de explotación suelen enmarcarse en programas que permiten a la Administración orientar los ámbitos de actuación social o con dificultades determinadas, por lo que las prioridades políticas inciden directamente en el comportamiento financiero de las entidades no lucrativas. Un análisis de los diferentes ámbitos de actuación revela cómo las subvenciones en apoyo del inmovilizado han sido nulas o reducidas en determinados sectores (acción sanitaria; cívico e ideológico; conservación del ambiente y el patrimonio cultural; desarrollo local y cooperación para el desarrollo; educativa), mientras que alcanza mayor peso en otros ámbitos de actuación (acción social, científica e investigación; cultural; empleo e inserción sociolaboral; laboral). Sin embargo, no siempre la recepción de subvenciones de capital implica una mejor posición financiera.
- No se aprecian relaciones financieras entre las fundaciones lo que puede ser indicativo de la escasa coordinación entre las entidades que operan con una similar misión social.
- A la luz de la importancia financiera de las subvenciones de explotación, las fundaciones canarias deben prestar una adecuada diligencia al proceso de rendición de cuentas ante diferentes entidades públicas, máxime cuando los ingresos por la actividad propia o los ingresos accesorios de la explotación no les permiten gozar de una autonomía financiera suficiente. No obstante, las entidades apoyadas por fundadores privados tienen una financiación ordinaria más diversificada y regular. Aunque existe una dependencia de las Administraciones públicas por las subvenciones recibidas, aproximadamente un 50% de sus ingresos proceden del sector privado, bien por los ingresos que derivan de su actividad propia, bien por las operaciones mercantiles que realizan, adquiriendo mayor significación los ingresos financieros y extraordinarios respecto a las fundaciones públicas.

- La carga salarial, los gastos de aprovisionamiento y otros gastos definen básicamente la evolución del margen neto, teniendo escasa significación los gastos financieros o aquellos de naturaleza extraordinaria. Estos últimos se caracterizan por su carácter excepcional o irregular, así como por su escasa vinculación con la actividad fundacional.
- Los gastos de personal pueden ser un buen indicador de aquellos sectores que desarrollan su actividad a través de voluntarios o externalizan sus relaciones laborales mediante la contratación externa, apreciándose diversos posicionamientos a este respecto.
- Aproximadamente un 70% de las fundaciones de la muestra presenta niveles adecuados de autonomía financiera, si bien es preciso resaltar que las subvenciones de capital constituyen un factor esencial que refuerza y asegura la solvencia de muchas fundaciones canarias.
- La mayoría de las fundaciones logran satisfacer sus compromisos y tienen suficiente cobertura a través de los ingresos ordinarios. No obstante, un 12% de las fundaciones arrojan un déficit en la financiación de la actividad fundacional originando problemas de tesorería que, a tenor de la evolución experimentada en el período 2003-2006, no ha sido resuelta.

Finalmente, indicar que las limitaciones del presente estudio exigen abundar en el estudio del comportamiento financiero de las fundaciones canarias, máxime cuando tal labor revierte en un sector de tanta significación en el interés general. Sin duda se abre un campo de mejoras en dicho análisis, siendo vital la colaboración de las fundaciones a través de un mayor esfuerzo en su transparencia informativa.

Bibliografía

- ANHEIER, H. K. & DALY, S. (ed) [2006]: *The politics of foundations. A comparative analysis*. Routledge.
- ARNAU PARADÍS, A., FUERTES FUERTES, I. y MASET AYUDES, A. [2007]: «Ratios para el análisis económico financiero de las fundaciones: el caso de la comunidad valenciana». Ponencia presentada en la IV Jornada de Trabajo sobre Análisis contable», Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC), Zaragoza.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESA (AECA) [2000]: Principios de Contabilidad de Gestión. Indicadores de gestión para las Entidades Públicas. Documento N.º 16, 2.ª ed., Ed. AECA. Madrid.
- [2001]: Principios de Contabilidad de Gestión. La Contabilidad de Gestión en las Entidades sin Fines de Lucro. Documento n.º 24. Ed. AECA. Madrid.
- BELLOSTAS PÉREZ-GRUESO, A. J., BRUSCA ALIJARDE, I. y MONEVA ABADÍA, J. M. [2006]: «Utilidad de la información financiera para la gestión de las entidades privadas no lucrativas», *Revista de Contabilidad/Spanish Accounting Review*, págs. 87-109.
- DROPKIN, M. y HALPIN, J. [2005]: *Bookkeeping for Nonprofits: A Step-by-Step Guide to Nonprofit Accounting*. Ed. Jossey-Bass.
- ESTEBAN SALVADOR, L. [2001]: «Fundaciones: el registro contable de la dotación fundacional». *Partida Doble*, n.º 123, págs. 94-103.
- FUENTES PERDOMO, J. [2007]: «La información financiera de las organizaciones no lucrativas: necesidades de los usuarios». Ponencia presentada en la IV Jornada de Trabajo sobre Análisis contable», Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC), Zaragoza.
- GONZÁLEZ QUINTANA, M. J. [2003]: El modelo de información contable en las entidades privadas sin ánimo de lucro: una propuesta de mejora para las Asociaciones. Tesis Doctoral.
- GONZÁLEZ QUINTANA, M. J. y CAÑADAS MOLINA, E. [2005]: «Un análisis empírico de la utilidad de la información contable de las entidades no lucrativas», *Cuadernos de Ciencias Económicas y Empresariales*, n.º 49, págs. 45-67.
- [2007]: «La necesidad de implantar indicadores de gestión en las entidades no lucrativas». Ponencia presentada en las III Jornadas de entidades no lucrativas», Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC), Zaragoza.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M. y RÚA ALONSO DE CORRALES, E. [2007]: «Análisis de la eficiencia en la gestión de las fundaciones: una propuesta metodológica». CIRIEC – España, *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 57, págs. 117-149.
- LARRIBA DÍAZ-ZORITA, A. [2005]: «Necesidad social de información contable de las entidades no lucrativas». I Jornada de Contabilidad de entidades no lucrativas. Variable alternativa al resultado empresarial. ASEPUC. págs. 1-13.
- PARSONS, L. [2003]: «Is Accounting information from nonprofit organizations useful to donors? A review of charitable giving and value-relevance», *Journal of Accounting Literature*, vol. 22, págs. 104-129.

- RODRÍGUEZ MARTÍNEZ, A. [2005]: «El análisis económico-financiero de las entidades no lucrativas. Indicadores de gestión». *Acciones e Investigaciones Sociales*. Marzo 2005, págs. 91-112.
- ROMERO MEDINA, M.^a E. [2007]: «El gobierno de las fundaciones. La creación de valor más allá de la disciplina». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 296, págs. 109-144.
- RÚA ALONSO DE CORRALES, E. [2006]: «Análisis de las fundaciones a través de su información económico-financiera. Un estudio empírico». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 278, págs. 149-224.
- [2007]: «La información contable en las fundaciones. Situación actual y perspectiva de futuro». *Partida Doble*, n.º 186, págs. 70-83.
- SANZ SANTOLARIA, C. J. y KOC MEZA, A. C. [2006]: «Transparencia de la información en Internet del sector no lucrativo en España». *Partida Doble*, n.º 183, págs. 96-105.
- SOCÍAS SALVÁ, A. [1998]: «Análisis contable de entidades privadas sin fines lucrativos». Ponencia presentada en la IV Jornada de Trabajo sobre Análisis contable», Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC), págs. 7-62, Islas Baleares.

TRATAMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS EN EL NUEVO PLAN GENERAL CONTABLE

M.^a BELÉN ÁLVAREZ PÉREZ

*Profesora Titular de Universidad. Departamento de Contabilidad.
Universidad de Oviedo*

Extracto:

EL artículo analiza una de las principales novedades que presenta el PGC, la relativa a la contabilización del impuesto sobre beneficios, especialmente por la introducción de un nuevo método de cálculo basado en el balance, abandonando el centrado en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Este cambio de enfoque supone la aparición de un concepto nuevo, las diferencias temporarias, que surgen por la distinta valoración contable y fiscal atribuida a los activos y pasivos, así como a determinados instrumentos de patrimonio, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura.

Los mayores/menores pagos futuros del impuesto que generan las diferencias temporarias se recogen en los estados financieros como pasivos/activos por impuesto diferido. En esto radica la importancia de este tipo de diferencias, ya que son la base de partida para el reconocimiento del efecto impositivo en el enfoque de balance seguido por el nuevo PGC. De este modo, la información que se proporciona pasa de ser solo del impuesto devengado (modelo del PGC de 1990) a serlo también del impuesto a pagar o corriente, que corresponde a la cuota líquida de la liquidación fiscal, y del impuesto diferido, siendo la suma de ambos conceptos el gasto/ingreso por impuesto sobre beneficios del ejercicio.

Palabras clave: nuevo PGC, impuesto sobre beneficios, diferencias temporarias e impuesto corriente e impuesto diferido.

Sumario

1. Introducción.
2. Enfoques en la contabilización del impuesto sobre beneficios.
3. Normativa sobre Registro y Valoración del impuesto de beneficios según el PGC (n.º 13 PGC).
 - 3.1. Activos y pasivos por impuesto corriente.
 - 3.2. Activos y pasivos por impuesto diferido.
 - 3.3. Valoración de los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido.
 - 3.4. Gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios.
 - 3.5. Empresarios individuales.
4. Cuentas Previstas en el PGC en relación a la contabilización del IS.
5. Ejemplos de valoración y contabilización del impuesto sobre beneficios.
 - 5.1. Pasivos y activos por impuesto diferido.
 - 5.2. Créditos por pérdidas fiscales y derechos por deducciones.
 - 5.3. Diferencias temporarias y gastos por impuesto corriente y diferido del grupo 8.
 - 5.4. Subvenciones y donaciones.
 - 5.5. Ajustes en activos y pasivos fiscales.
 - 5.6. Diferencias permanentes y deducciones y bonificaciones de naturaleza económica asimilable a subvenciones.
 - 5.7. Contingencias fiscales.

Anexo. Liquidación fiscal y cálculo del gasto contable por IS.

1. INTRODUCCIÓN

El artículo analiza una de las principales novedades que presenta el Plan General de Contabilidad (PGC), la contabilización del impuesto sobre beneficios. Novedad derivada, especialmente, de la introducción de un nuevo método de cálculo basado en el balance, abandonando el centrado en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Este cambio de enfoque supone la aparición de un concepto nuevo, las diferencias temporarias, que surgen por la distinta valoración contable y fiscal atribuida a los activos y pasivos, así como a determinados instrumentos de patrimonio, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura.

Los mayores/menores pagos futuros de impuesto que generan las diferencias temporarias se recogen en los estados financieros como pasivos/activos por impuesto diferido. En esto radica la importancia de este tipo de diferencias, ya que son la base de partida para el reconocimiento del efecto impositivo en el enfoque de balance seguido por el nuevo PGC. De este modo, la información que se proporciona pasa de ser solo del impuesto devengado (modelo del PGC de 1990) a serlo también del impuesto a pagar o corriente, que corresponde a la cuota líquida de la liquidación fiscal, y del impuesto diferido, siendo la suma de ambos conceptos el gasto/ingreso por impuesto sobre beneficios del ejercicio.

El artículo se centra en el estudio y análisis pormenorizado de la norma de registro y valoración n.º 13 del PGC, que supone la adaptación de la legislación contable española a la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) n.º 12, relativa a la contabilización del impuesto sobre beneficios.

Aunque el tratamiento del Impuesto sobre Sociedades (IS) se refleja también en el PGC de Pequeñas y Medianas Empresas (norma de registro y valoración n.º 15), en este trabajo se hará referencia solo a lo establecido en el PGC.

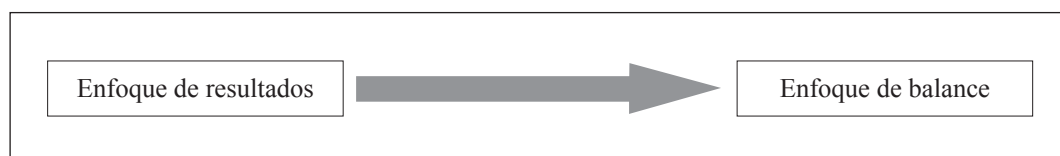
El trabajo se complementa con una serie de ejemplos que pretenden facilitar la comprensión de los conceptos teóricos previamente expuestos.

2. ENFOQUES EN LA CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

La contabilización actual del IS está claramente decantada por el método del efecto impositivo frente al de la cuota a pagar (gasto contable igual a cantidad a pagar a la Hacienda Pública). Según dicho método, y partiendo de la existencia de dos normativas diferentes, la contable y la fiscal, el gasto por IS se calcula, en principio, sobre el resultado contable, mientras que el impuesto a pagar se determina a partir del resultado fiscal. La no coincidencia de ambos resultados hace que surjan diferencias entre dichas cuantías, lo que se conoce como *efecto impositivo*; existiendo diversos métodos para su cálculo, métodos que han ido evolucionando desde el de capitalización hasta el de la deuda (utilizado actualmente), pasando por el del valor neto de impuestos. En relación con el método de la deuda se ha producido también un cambio de enfoque, al dejar de usarse la cuenta de pérdidas y ganancias para obtener las diferencias entre contabilidad y fiscalidad, y utilizar el balance.

Asimismo, el nuevo PGC supone un cambio de modelo contable en el que el resultado ya no es el principal objetivo empresarial, que pierde protagonismo frente al concepto de gestión de activos de la empresa. Derivado de lo anterior el balance pasa a ser la piedra angular de la información en el mundo de los negocios.

En consonancia con esta nueva filosofía reflejada en el PGC, la contabilización del IS se adapta a los nuevos objetivos produciéndose un cambio importante en la forma de aplicar el método del efecto impositivo desde su versión basada en el resultado a la nueva concepción basada en el balance. Podría decirse que se pasa de un enfoque de resultados a uno de balance.



Este cambio de enfoque proviene de la adaptación de nuestro PGC a la NIC n.º 12 «Impuesto sobre las ganancias». Esta NIC establece como punto de partida el balance para determinar el efecto impositivo, que se detecta mediante el análisis de la valoración contable-mercantil y fiscal de los elementos del activo, pasivo y diversos instrumentos de patrimonio, y no en las diferencias de flujos que puedan observarse en la cuenta de pérdidas y ganancias. Estas diferencias de valoración basadas en el balance se denominan «temporarias».

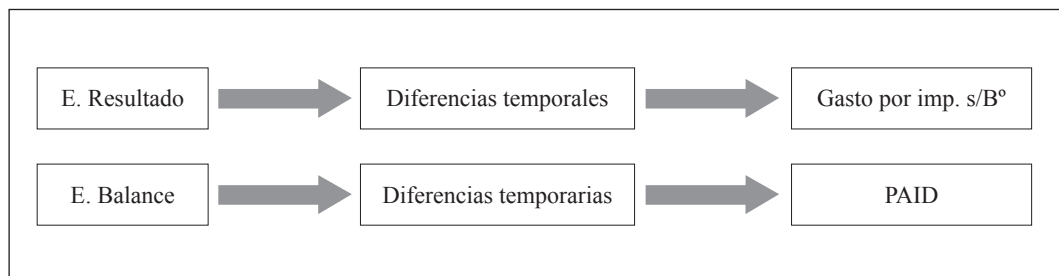
A modo de resumen puede decirse que:

- El enfoque del resultado:
 - Supone la contabilización de impuestos anticipados y diferidos fiscalmente con respecto a la contabilidad, derivados de los diferentes criterios de imputación temporal de gastos e ingresos, *diferencias temporales*.

- Calcula directamente el *gasto por impuesto sobre beneficios*.
- El enfoque del balance:
 - Se fundamenta en las *diferencias temporarias*, que surgen como consecuencia de la diferente valoración contable y fiscal de los activos, pasivos e instrumentos de patrimonio, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura.
 - Calcula directamente los *pasivos y activos por impuesto diferido (PAID)* y, a partir de los mismos, determina el gasto por el impuesto, teniendo en cuenta que el reconocimiento o cancelación de determinados PAID no afecta a dicho gasto.

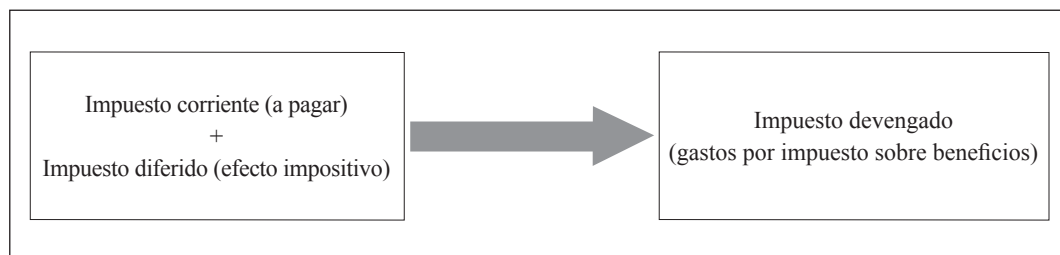
El siguiente cuadro refleja gráficamente los aspectos fundamentales que caracterizan ambos enfoques:

CUADRO 1. *Diferencias entre el enfoque de balance y resultado para la contabilización del IS.*



La concepción basada en el balance supone algunos cambios importantes frente a la del resultado:

- Pone énfasis en el futuro, frente al del resultado que lo hacía en el presente. Así los efectos contables de las diferencias temporarias se consideran un menor o mayor pago de impuestos futuros por cantidades que serán deducibles o tributables al calcular la base imponible futura de la empresa. En el balance se reflejarán las consecuencias fiscales futuras de los negocios actuales.
- La información que se proporciona pasa de ser solo del impuesto devengado a serlo también del impuesto a pagar o corriente y del impuesto diferido, siendo la suma de ambos conceptos el impuesto devengado.
- Se modifica el procedimiento de cálculo al variar la concepción del impuesto.

CUADRO 2. *Cálculo del gasto por IS según el enfoque de balance.***3. NORMATIVA SOBRE REGISTRO Y VALORACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS SEGÚN EL PGC (N.º 13 PGC)**

Los impuestos sobre el beneficio a los que se refiere esta norma son aquellos impuestos directos, ya sean nacionales o extranjeros, que se liquidan a partir de un resultado empresarial calculado de acuerdo con las normas fiscales que sean de aplicación. Si el impuesto se calcula en base a módulos (estimación objetiva), no se aplica la parte de esta norma relativa al impuesto diferido, sin perjuicio de los activos o pasivos por tributación diferida que resulten procedentes.

3.1. Activos y pasivos por impuesto corriente.

El **impuesto corriente** es la cantidad que satisface la empresa como consecuencia de las **liquidaciones fiscales** del impuesto o impuestos sobre el beneficio relativas a un ejercicio. Por tanto, se corresponde con la cuota líquida o impuesto a pagar (véase Anexo). En este sentido, las deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto, excluidas las retenciones y pagos a cuenta, así como las pérdidas fiscales compensables de ejercicios anteriores y aplicadas efectivamente en este, darán lugar a un menor importe de dicho impuesto a pagar.

El impuesto corriente correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores se reconocerá como un pasivo en la medida en que esté pendiente de pago. En caso contrario, si la cantidad ya pagada, correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, excediese del impuesto corriente por esos ejercicios, el exceso se reconocerá como un activo.

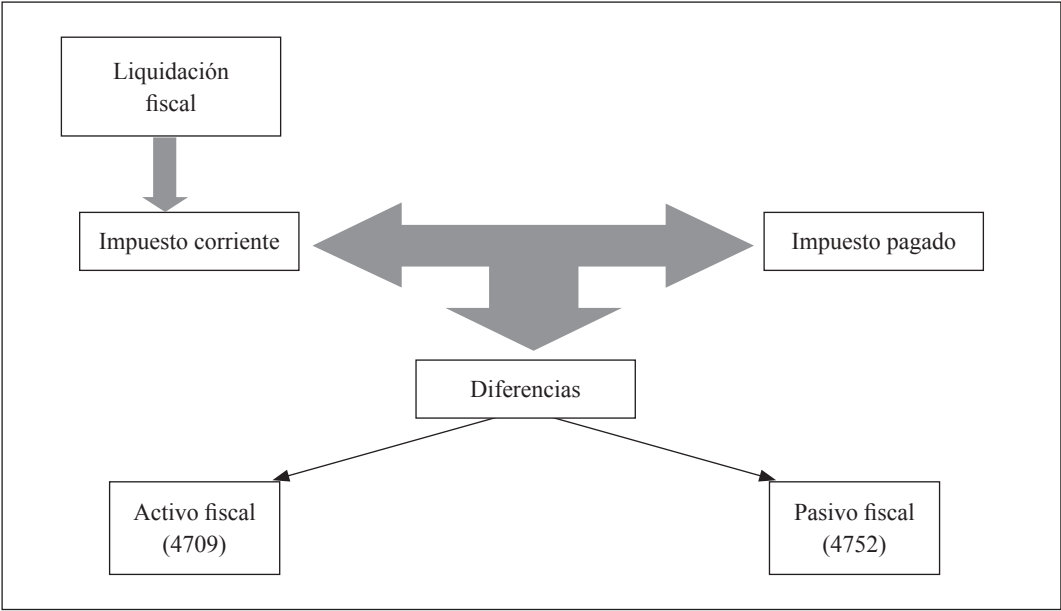
Por tanto, puede concluirse que la contabilización del impuesto corriente (reflejada gráficamente en el **cuadro 3**) se traduce en el registro y valoración de:

- **Pasivos fiscales corrientes:** reflejan la obligación a pagar a la Hacienda Pública que se deriva de la declaración-liquidación del impuesto. Para recogerla el PGC prevé la cuenta: 4752. *HP, acreedora por impuesto sobre sociedades*.

- **Activos fiscales corrientes:** por el derecho de cobro, si el resultado de la declaración-liquidación del impuesto es a devolver. El PGC prevé la siguiente cuenta para su reflejo: 4709. *HP, deudora por devolución de impuestos.*

Además, a lo largo del ejercicio, las retenciones y pagos a cuenta se contabilizan como un activo corriente en la cuenta: **473. HP, retenciones y pagos a cuenta.**

CUADRO 3. *Activos y pasivos por impuesto corriente.*



3.2. Activos y pasivos por impuesto diferido.

Antes de profundizar en el análisis de activos y pasivos por impuesto diferido, es necesario delimitar el concepto de diferencias temporarias, las únicas contempladas por el actual PGC frente a la distinción entre permanentes y temporales que establecía el PGC de 1990.

Las **diferencias temporarias** son aquellas derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio propio de la empresa, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura.

A estos efectos, la valoración fiscal de un activo, pasivo o instrumento de patrimonio propio, denominada *base fiscal*, es el importe atribuido a dicho elemento de acuerdo con la legislación fiscal aplicable. Puede existir algún elemento que tenga base fiscal aunque carezca de valor contable y, por tanto, no figure reconocido en el balance y, aunque en el PGC no se contemple expresamente, también puede darse el caso contrario.

Por tanto, puede resumirse que las diferencias temporarias son discrepancias entre la base fiscal y el valor en libros de los activos y pasivos a condición de que tales diferencias se traduzcan en mayores o menores pagos de impuestos en el futuro.

Las diferencias temporarias se producen:

- **Normalmente**, por la existencia de **diferencias temporales** entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, cuyo origen se encuentra en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que, por tanto, revierten en periodos subsiguientes.
- En los **ingresos y gastos registrados directamente en el patrimonio neto** que no se computan en la base imponible, incluidas las variaciones de valor de los activos y pasivos, siempre que dichas variaciones difieran de las atribuidas a efectos fiscales (subvenciones, ajustes de valor de activos financieros disponibles para la venta).
- **En una combinación de negocios**, cuando los elementos patrimoniales se registran por un valor contable que difiere del valor atribuido a efectos fiscales (fusiones).
- En el **reconocimiento inicial de un elemento**, que no proceda de una combinación de negocios, **si su valor contable difiere del atribuido a efectos fiscales** (permutas no comerciales).

El PGC establece la siguiente clasificación de las diferencias temporarias:

- **Diferencias temporarias imponibles**, que son aquellas que darán lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan. Generan pasivos por impuesto diferido.
- **Diferencias temporarias deducibles**, que son aquellas que darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan. Generan, en términos generales, activos por impuesto diferido.

Los mayores/menores pagos futuros de impuesto que generan las diferencias temporarias se recogen en los estados financieros como pasivos/activos por impuesto diferido. En esto radica la importancia de este tipo de diferencias, ya que son la base de partida para el reconocimiento del efecto impositivo en el enfoque de balance seguido por el nuevo PGC. Las cuentas previstas a tal fin son:

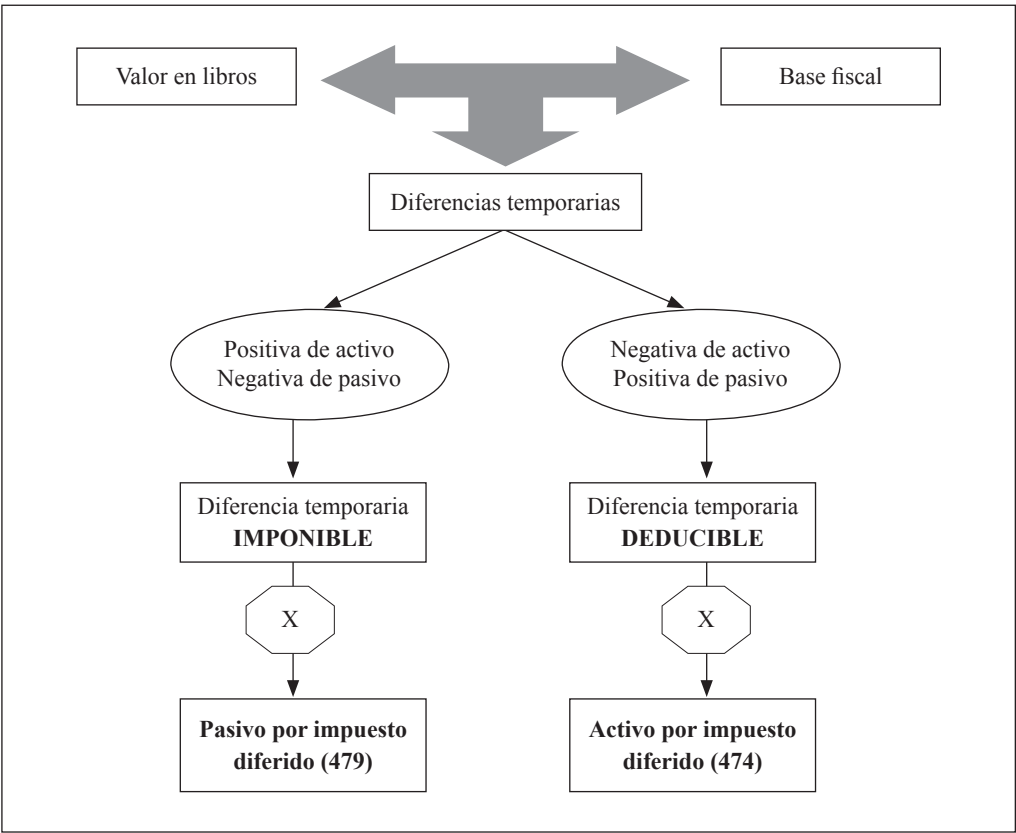
- 479. *Pasivos por diferencias temporarias imponibles.*
- 474. *Activos por impuesto diferido*: recogen además de los derivados de diferencias deducibles los que provienen del derecho a deducir de la cuota bonificaciones pendientes y del

derecho a compensar pérdidas fiscales. Según el motivo, el PGC ofrece las siguientes subcuentas:

- 4740. *Activos por diferencias temporarias deducibles.*
- 4742. *Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar.*
- 4745. *Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio.*

El siguiente cuadro recoge gráficamente los dos tipos de diferencias temporarias establecidas por el PGC, así como los activos o pasivos que generan.

CUADRO 4. *Diferencias temporarias y generación de activos y pasivos por impuesto diferido.*



Pasivos por impuesto diferido

En general, se reconocerá un pasivo por impuesto diferido por todas las diferencias temporarias imponibles, a menos que estas hubiesen surgido de:

- El reconocimiento inicial de un fondo de comercio. Sin embargo, tal y como indica el PGC, sí se registrarán los pasivos por impuesto diferido relacionados con un fondo de comercio siempre que no hayan surgido de su reconocimiento inicial.
- El reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.
- Inversiones en empresas dependientes, asociadas y negocios conjuntos, si la inversora puede controlar el momento de la reversión de la diferencia y además es probable que tal diferencia no revierta en un futuro previsible.

Activos por impuesto diferido

De acuerdo con el principio de prudencia solo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos.

Siempre que se cumpla la condición anterior, se reconocerá un activo por impuesto diferido en los supuestos siguientes:

- a) Por las diferencias **temporarias deducibles**.
- b) Por el **derecho a compensar**, en ejercicios posteriores, **pérdidas fiscales** (normalmente es un derecho a compensar bases imponibles negativas o cuotas en cooperativas).
- c) Por las **deducciones y otras ventajas fiscales** no utilizadas, que queden pendientes de aplicar fiscalmente (habitualmente se trata de un derecho a deducir en ejercicios posteriores determinadas cantidades de la cuota).

Sin perjuicio de lo anterior, se tendrán en cuenta las siguientes **excepciones**:

- Cuando la diferencia temporaria deducible haya surgido por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no sea una combinación de negocios y además no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto, no se reconocerá un activo por impuesto diferido.
- Cuando la diferencia temporaria deducible haya surgido por inversiones en empresas dependientes, asociadas o negocios conjuntos, solo se reconocerá un activo por impuesto diferido si se espera que dicha diferencia revierta en un futuro previsible y sea probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente.

En la fecha de cierre de cada ejercicio, la empresa reconsiderará los activos por impuesto diferido tanto reconocidos como no. En ese momento, la empresa dará de baja un activo reconocido anteriormente si ya no resulta probable su recuperación, o registrará cualquier activo de esta natura-

leza no reconocido anteriormente, siempre que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente que permitan su aplicación.

3.3. Valoración de los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido.

Los **activos y pasivos por impuesto corriente** se valoran por las cantidades que se espera pagar o recuperar de las autoridades fiscales, de acuerdo con la normativa vigente o la aprobada y pendiente de publicación a cierre del ejercicio.

Los **activos y pasivos por impuesto diferido** se valoran según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, según la normativa que esté vigente o la aprobada y pendiente de publicación a cierre del ejercicio, y de acuerdo con la forma en que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o el pasivo.

En su caso, la modificación de la legislación tributaria, en especial la modificación de los tipos de gravamen, y la evolución de la situación económica de la empresa dará lugar a la correspondiente variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido.

Según el PGC, los activos y pasivos por impuesto diferido son clasificados de largo plazo, (epígrafes VI del Activo no corriente y IV del Pasivo no corriente del balance, respectivamente) y no deben ser descontados como el resto de los elementos patrimoniales.

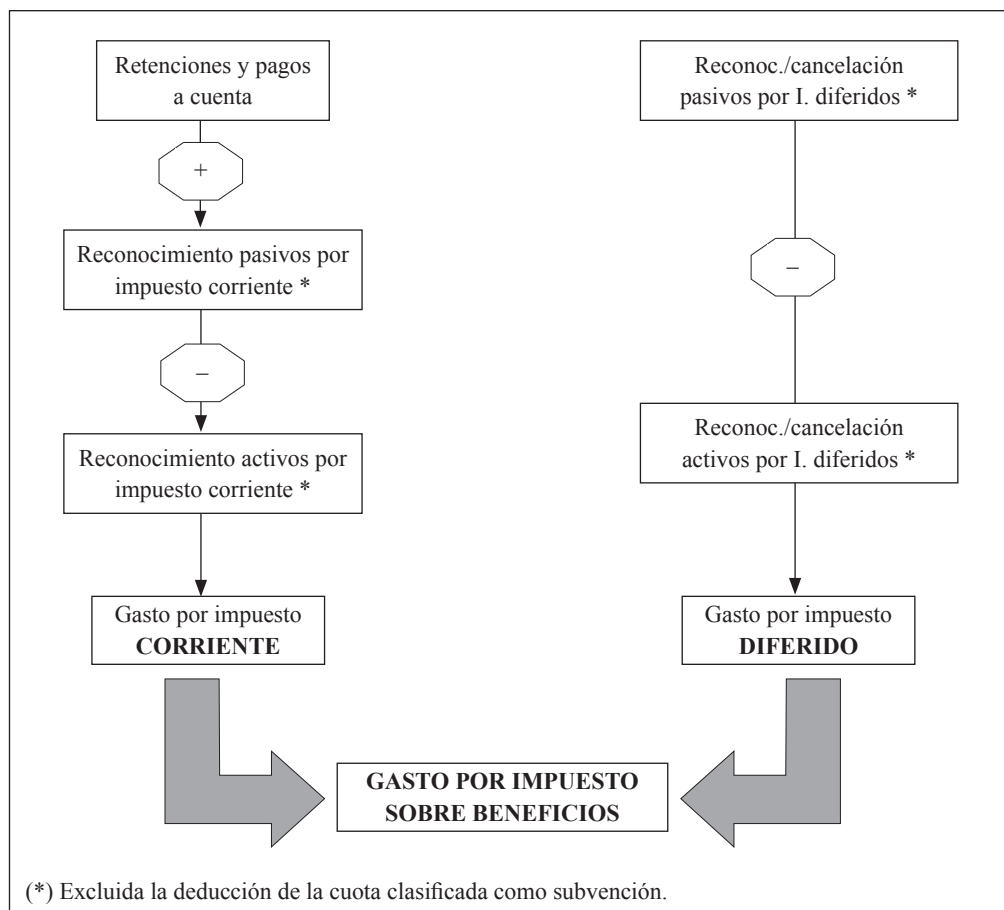
3.4. Gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios.

El gasto (ingreso) por IS del ejercicio comprenderá la parte relativa al gasto (ingreso) por el impuesto corriente y la parte correspondiente al gasto (ingreso) por el impuesto diferido.

Como ya se ha comentado, el gasto o el ingreso por **impuesto corriente** se corresponde con la cancelación de las retenciones y pagos a cuenta así como con el reconocimiento de los pasivos y activos por impuesto corriente.

Por su parte, el gasto o el ingreso por **impuesto diferido** se corresponde con:

- Suma algebraica del reconocimiento y/o la cancelación de los pasivos y activos por impuesto diferido.
- El reconocimiento e imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del ingreso directamente imputado al patrimonio neto por la contabilización de aquellas deducciones y otras ventajas fiscales que tengan la naturaleza económica de subvención, o asimilable a ella.

CUADRO 5. *Cálculo del gasto total por impuesto sobre beneficios.*

En términos generales, tanto el gasto (o ingreso) por impuesto corriente como diferido, se inscribirán en la cuenta de pérdidas y ganancias. Si bien en el PGC se recogen dos excepciones para aquellos activos y/o pasivos por impuesto corriente y diferido que procedan de las siguientes situaciones:

- Si se relacionasen 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. El correspondiente gasto (ingreso) se recoge en las oportunas cuentas del Grupo 8:
 - 8300. *Impuesto corriente.*
 - 8301. *Impuesto diferido.*
- Si hubiesen surgido a causa de una combinación de negocios, se reconocerán con cargo o abono al fondo de comercio o como ajuste al exceso que suponga la participación de la empresa adquirente en el valor razonable neto de los activos y pasivos identificables de la empresa adquirida, sobre el coste de la combinación.

Cuando la modificación de la legislación tributaria haya dado lugar a una variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido, dichos ajustes constituirán un ingreso o gasto, según corresponda, por impuesto diferido, y se reconocerán directamente en la cuenta de pérdidas y ganancias (en las cuentas: 633. *Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios* o 638. *Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios*). En el caso en que dichos activos y pasivos se relacionasen con partidas reconocidas previamente a patrimonio neto, los ajustes se imputarán a las cuentas 833 u 838 (equivalentes a la 633 y 638, respectivamente), que revertirán, posteriormente, en las correspondientes partidas de patrimonio neto.

El PGC contempla el caso particular de una empresa en la que **todas las diferencias temporarias hayan sido originadas por diferencias temporales**. En este caso el gasto (ingreso) por **impuesto diferido** se podrá valorar directamente mediante la suma algebraica de:

- Los importes que resulten de aplicar el tipo de gravamen a cada una de las diferencias indicadas, reconocidas o aplicadas en el ejercicio, y a las bases imponibles negativas a compensar en ejercicios posteriores, reconocidas o aplicadas en el ejercicio.
- Los importes de las deducciones y otras ventajas fiscales pendientes de aplicar en ejercicios posteriores, reconocidas o aplicadas en el ejercicio, así como, en su caso, por el reconocimiento e imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del ingreso directamente imputado al patrimonio neto que pueda resultar de la contabilización de aquellas deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto que tengan una naturaleza económica asimilable a las subvenciones.
- Los importes derivados de cualquier ajuste valorativo de los pasivos o activos por impuesto diferido, normalmente por cambios en tipos de gravamen o de las circunstancias que afectan a la eliminación o reconocimiento posterior de tales pasivos o activos.

También en este caso, el gasto (ingreso) total por el impuesto sobre beneficios comprende la parte relativa del impuesto corriente y la del impuesto diferido.

3.5. Empresarios individuales.

Finalmente, la normativa contable hace una especial referencia a los empresarios individuales que, como es lógico, no incluyen ningún importe en la rúbrica correspondiente al impuesto sobre beneficios, y para los que se mantiene lo previsto en el PGC de 1990.

Recordar, en relación con este tipo de empresas, que las retenciones soportadas, los ingresos a cuenta y los pagos fraccionados del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas deberán ser objeto del correspondiente traspaso, al final del ejercicio, a la cuenta del titular de la empresa.

Se estima que el mismo criterio se debe aplicar a las Sociedades Civiles, excepto SAT, cuando todos los socios son personas físicas.

4. CUENTAS PREVISTAS EN EL PGC EN RELACIÓN CON LA CONTABILIZACIÓN DEL IS

En este epígrafe se recogen todas la cuentas que el PGC incorpora en su parte cuarta, y desarrolla en la quinta, y son necesarias para registrar la diversa casuística que puede surgir a la hora de contabilizar el gasto derivado por el impuesto sobre beneficios.

Gasto por impuesto
6300. Impuesto corriente
6301. Impuesto diferido
Activos y pasivos por impuesto corriente
4752. HP, acreedora por impuesto sobre sociedades
4709. HP, deudora por devolución de impuestos
Además, a lo largo del ejercicio se registrarán las retenciones y pagos a cuenta:
473. HP, retenciones y pagos a cuenta
Activos y pasivos por impuesto diferido
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles
474. Activos por impuesto diferido
4740. Activos por diferencias temporarias deducibles
4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar
4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio
En caso de variación a lo largo del ejercicio de los activos o pasivos por impuesto diferido respecto a los anteriormente generados:
633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios
638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios

En el caso de que los activos o pasivos fiscales se contabilicen con cargo o abono directo al patrimonio neto, las cuentas a utilizar son:

Gasto por impuesto
8300. Impuesto corriente
8301. Impuesto diferido
Reflejo del efecto impositivo de diferencias permanentes y deducciones y bonificaciones + su imputación a pérdidas y ganancias
834. Ingresos fiscales por diferencias permanentes
835. Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones
836. Transferencia de diferencias permanentes
837. Transferencia de deducciones y bonificaciones
Por el traspaso al cierre del ejercicio de las cuentas anteriores
1370. Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios
1371. Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios
En caso de variación a lo largo del ejercicio de los activos o pasivos por impuesto diferido respecto a los anteriormente generados:
833. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios
838. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios

5. EJEMPLOS DE VALORACIÓN Y CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

A fin de ilustrar las novedades que implica la contabilización del IS según el nuevo PGC, en este epígrafe se presentan una serie de ejemplos, agrupados en diversos apartados, según el aspecto (o aspectos) que se quiere resaltar.

5.1. Pasivos y activos por impuesto diferido.

EJEMPLO 1:

La sociedad «H» ha obtenido en el ejercicio 20X1 un resultado contable antes de impuesto de 10.000 u.m. Al inicio de dicho ejercicio adquirió una máquina por 5.000 u.m. que contablemente se amortiza en 5 años. A efectos fiscales dicha máquina goza de libertad de amortización por lo que la sociedad ha decidido amortizarla en su totalidad en el 20X1. No hay ninguna otra diferencia entre contabilidad y fiscalidad. Tipo de gravamen 30%. No hay retenciones ni pagos a cuenta.

En el ejercicio siguiente 20X2 la sociedad obtuvo un resultado contable antes de impuesto de 20.000 u.m. Tampoco en este ejercicio hay ninguna otra diferencia entre contabilidad y fiscalidad que la derivada de la amortización de la máquina.

- La declaración-liquidación 20X1 por el IS es la siguiente:

Resultado contable antes de impuestos	10.000
Ajuste negativo (mayor amortización fiscal)	– 4.000
= Base imponible	= 6.000
Tipo de gravamen	30%
= Cuota diferencial (gasto a ingresar)	= 1.800

- Se reconoce el pasivo por impuesto corriente con cargo a resultados.

1.800 *Impuesto corriente (6300)*
a H.ª P.ª, acreedora por Impuesto 1.800
sobre Sociedades (4752)

_____ x _____

- Se reconoce el impuesto diferido: V. contable máquina = 4.000; Base fiscal = 0. Por tanto hay una diferencia temporaria imponible que da lugar a un pasivo por impuesto diferido, ya que en el futuro habrá un mayor pago de impuestos.

Diferencia temporaria imponible: 4.000 × 0,30 = 1.200

.../...

...

1.200 *Impuesto diferido (6301)*

a Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479) 1.200

- Con lo que en la cuenta de pérdidas y ganancias el gasto reflejado por impuesto será la suma de los dos componentes: $1.800 + 1.200 = 3.000$ u.m.
- En el ejercicio siguiente, 20X2, la declaración-liquidación por el impuesto es la siguiente:

Resultado contable antes de impuestos	20.000
Ajuste positivo (menor amortización fiscal)	+ 1.000
= Base imponible	= 21.000
Tipo de gravamen	30%
= Cuota diferencial (gasto a ingresar)	= 6.300

Se reconoce el pasivo por impuesto corriente con cargo a resultados.

6.300 *Impuesto corriente (6300)*

a H.^a P.^a, acreedora por Impuesto 6.300
sobre Sociedades (4752)

X

- Se reconoce el impuesto diferido: V. contable máquina = 3.000; Base fiscal = 0. Por tanto hay una diferencia temporaria imponible que da lugar a un pasivo por impuesto diferido.

Diferencia temporaria imponible: $3.000 \times 0,30 = 900$

- Como al inicio del 20X2 había un pasivo por impuesto diferido de 1.200 y al cierre ese pasivo es de 900, es necesario reflejar una disminución del dicho pasivo de 300 u.m.

300 Pasivos por diferencias
temporarias imponibles
(479)

<i>a Impuesto diferido (6301)</i>	300
-----------------------------------	-----

- Con lo que en la cuenta de pérdidas y ganancias el gasto reflejado por impuesto será la suma de los dos componentes: $6.300 \text{ (gasto)} - 300 \text{ (ingreso)} = 6.000 \text{ u.m.}$ Lo que se va haciendo es ir revirtiendo la diferencia temporaria.

EJEMPLO 2:

La sociedad «J» ha obtenido en el ejercicio 20X1 un resultado contable antes de impuestos de 5.000 u.m. Durante dicho ejercicio ha dotado una provisión para atender garantías postventa de 2.000 u.m. A efectos fiscales solo es admisible un gasto de 1.200 u.m. en este ejercicio, siendo el resto deducible en el siguiente. No hay ninguna otra diferencia entre contabilidad y fiscalidad. Tipo de gravamen, 30%. No hay retenciones ni pagos a cuenta.

En el ejercicio siguiente 20X2 la sociedad obtuvo un resultado contable antes de impuestos de 6.000 u.m. No hay ninguna otra diferencia entre contabilidad y fiscalidad.

- La declaración-liquidación 20X1 por el IS es la siguiente:

Resultado contable antes de impuestos	5.000
Ajuste positivo (provisión no deducible)	+ 800
= Base imponible	= 5.800
Tipo de gravamen	30%
= Cuota diferencial (gasto a ingresar)	= 1.740

- Se reconoce el pasivo por impuesto corriente con cargo a resultados.

1.740 Impuesto corriente (6300)

a H.^aP.^a, acreedora por Impuesto 1.740
sobre Sociedades (4752)

X

- Se reconoce el impuesto diferido: V. contable provisión = 2.000; Base fiscal = 1.200. Por tanto hay una diferencia temporaria deducible que da lugar a un activo por impuesto diferido, ya que en el futuro habrá un menor pago de impuestos.

Diferencia temporaria deducible: $800 \times 0,30 = 240$

240 *Activos por diferencias
temporarias deducibles
(4740)*

a Impuesto diferido (6301) 240

- Con lo que en la cuenta de pérdidas y ganancias el gasto reflejado por impuesto será la suma de los dos componentes: $1.740 - 240 = 1.500$ u.m.
- En el ejercicio siguiente, 20X2, la declaración-liquidación por el impuesto es la siguiente:

...../.....

.../...

- La declaración-liquidación del ejercicio 20X1 es la siguiente:

Resultado contable antes de impuestos	- 700
= Base imponible (negativa)	- 700
Tipo de gravamen	30%
= Cuota diferencial	-

- Como la cuota resultante de la liquidación es 0, no surge ni pasivo ni activo por impuesto corriente. Sin embargo por el derecho a compensar la pérdida en ejercicios futuros surge un activo por impuesto diferido:

BI negativas a compensar: $700 \times 0,30 = 210$

210	Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio (4745)		
		a	Impuesto diferido (6301) 210
_____		x	_____

- Con lo que en la cuenta de pérdidas y ganancias habrá reflejado un impuesto diferido (ingreso) por 210 u.m.
- En el ejercicio siguiente, 20X2, la declaración-liquidación por el impuesto es la siguiente:

Resultado contable antes de impuestos	900
BI negativa del 20X1 que se compensa	- 700
= Base imponible	= 200
Tipo de gravamen	30%
= Cuota diferencial (gasto a ingresar)	= 60

- Se reconoce el pasivo por impuesto corriente con cargo a resultados.

60	Impuesto corriente (6300)		
		a	H.ª P.ª, acreedora por Impuesto sobre Sociedades (4752) 60
_____		x	_____

- Como al inicio del 20X2 había un activo por impuesto diferido de 210 y al cierre ese activo ha desaparecido, se produce una disminución de activo que constituye un gasto que se lleva a resultados.

210	Impuesto diferido (6301)		
		a	Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio (4745) 210
_____		x	_____

EJEMPLO 4:

La sociedad «X» ha obtenido en el ejercicio 20X1 unos resultados antes de impuestos, pérdidas, de -2.000 u.m. de los grupos 6 y 7, y de 100 u.m., beneficios, de los grupos 8 y 9 derivados de un aumento de valor de unos activos financieros. Todos los gastos e ingresos de los grupos 6, 7 y 9 son fiscalmente deducibles o imputables.

La sociedad tiene derecho a una deducción en el ejercicio de 50 u.m., que en caso de insuficiencia de cuota se aplicará en los próximos ejercicios. Los pagos a cuenta y retenciones han ascendido a 100 u.m.

En el ejercicio siguiente 20X2 la sociedad obtuvo un resultado contable positivo de 5.000 u.m. (grupos 6 y 7) y -100 u.m. (grupos 8 y 9), del traspaso a resultados del aumento de valor reconocido en el ejercicio anterior. Las retenciones y pagos a cuenta ascienden a 75 u.m. Además, se compensa la base imponible negativa del año anterior y se aplica la deducción.

Tipo de gravamen aplicable 30%.

- La declaración-liquidación 20X1 por el impuesto de sociedades es la siguiente:

Resultado contable negativo (6 y 7)	- 2.000
Resultado contable positivo (grupo 9)	100
= Base imponible	= - 1.900
Tipo de gravamen	30%
= Cuota diferencial (por el ingreso del grupo 9)	= 30

- La base imponible total es negativa, lo que dará lugar a un crédito por pérdidas a compensar del 30% de su importe. Pero tiene dos componentes:
 - Pérdida de 2.000 derivada de grupos 6 y 7, que da lugar a un ingreso por impuesto diferido del grupo 6 del 30% de su importe.
 - Ingreso reconocido en patrimonio, que reduce la pérdida fiscal, y que daría lugar a un pasivo por impuesto corriente si la base imponible fuese positiva, pero que al no serlo provoca una disminución del crédito a compensar. Se registra como gasto por impuesto corriente del grupo 8.

570 *Créditos por pérdidas a
compensar del ejercicio
(4745)*

30 *Impuesto corriente (8300)*

a *Impuesto diferido (6301)*

600

_____ x _____

.../...

.../...

- Por el derecho a la devolución de los pagos a cuenta y por el activo por impuesto diferido correspondiente a las deducciones, hará:

100	H. ^a P. ^a , deudora por devolución de impuestos (4709)		
	a	H. ^a P. ^a , retenciones y pagos a cuenta (473)	100
	_____	x	_____
50	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar (4742)		
	a	Impuesto diferido (6301)	50
	_____	x	_____

- En el ejercicio siguiente, 20X2, la declaración-liquidación por el impuesto es la siguiente:

Resultado contable positivo (grupos 6 y 7)	5.000
Resultado contable negativo (grupo 8)	– 100
BI negativa del 20X1 que se compensa	– 1.900
= Base imponible	= 3.000
Tipo de gravamen	30%
= Cuota íntegra	= 900
Deducciones y bonificaciones pendiente aplicar	– 50
Cuota líquida (gasto a pagar)	= 850

- El impuesto corriente asciende a 850 u.m., como hay retenciones de 75 u.m., el pasivo por impuesto corriente será de 775 u.m.

850	Impuesto corriente (6300)		
	a	H. ^a P. ^a , retenciones y pagos a cuenta (473)	75
	a	H. ^a P. ^a , acreedora por Impuesto sobre Sociedades (4752)	775
	_____	x	_____

- Como al inicio del 20X2 había dos activos por impuesto diferido uno del crédito por pérdidas a compensar y otro de la deducción de 570 y 50 u.m., respectivamente, y al cierre esos activos han desaparecido, se eliminan constituyendo un gasto que se lleva a resultados.

.../...

.../...

620	<i>Impuesto diferido (6301)</i>		
		<i>a Créditos por pérdidas a com- 570</i>	
		<i>pensar del ejercicio (4745)</i>	
		<i>a Derechos por deducciones y 50</i>	
		<i>bonificaciones pendientes de</i>	
		<i>aplicar (4742)</i>	
		_____ x _____	

- Por último, será necesario reflejar el efecto impositivo derivado del traspaso a resultados recogido en cuentas del 7 del aumento de valor, en el ejercicio anterior, del activo financiero.

30	<i>Impuesto diferido (6301)</i>		
		<i>a Impuesto diferido (8301)</i>	30
		_____ x _____	

5.3. Diferencias temporarias y gastos por impuesto corriente y diferido del grupo 8.

EJEMPLO 5:

La sociedad «H» ha registrado en el ejercicio 20X1 un aumento de valor de 1.000 u.m. de un activo financiero disponible para la venta (AFDV) que tenía un valor contable y fiscal previo a ese ajuste de 50.000 u.m. En el ejercicio 20X2 se venden estos AFDV por 52.000 u.m.

Supondremos un tipo impositivo del 30% y que la base fiscal de los activos coincide con el nuevo valor contable.

Año X1

- Por el registro del aumento de valor con cargo a patrimonio neto:

1.000	<i>Instrumentos financieros</i>		
	<i>a l/p en instrumentos de</i>		
	<i>patrimonio (250)</i>		
		<i>a Beneficio en AFDV (900)</i>	1.000
		_____ x _____	

.../...

.../...

- Si V. contable = Base fiscal, el beneficio tributa en el ejercicio, por lo que genera un gasto por impuesto corriente recogido en cuentas del grupo 8:

300	Impuesto corriente (8300)		
		a	H.ª P.ª, acreedora por Impuesto de Sociedades (4752)
			300
		x	

31-12-X1

- Al cierre, las cuentas del 8 y 9 se traspasan a patrimonio neto (subgrupo 13).

1.000	Beneficio en AFDV (900)		
		a	Ajustes por valoración en AFDV (133)
			1.000
		x	
300	Ajustes por valoración en AFDV (133)		
		a	Impuesto corriente (8300)
			300
		x	

- Con lo que la cuenta 133 refleja el valor neto de impuestos del incremento de valor de los AFDV, saldo = 700 u.m.

Año X2

- Al venderse los AFDV se reconocerá un beneficio, que se calcula y registra como sigue:

P. venta	52.000
– V. contable	– 51.000
= Beneficio	= 1.000
+/- Importe neto reconocido en P.N.	+ 1.000
= Beneficio (7632)	= 2.000

52.000	Tesorería (57)		
1.000	Transferencia de beneficio en AFDV (802)		
		a	Instrumentos financieros a l/p en instrumentos de patrimonio (250)
			51.000
		a	Beneficio en AFDV (7632)
			2.000
		x	

.../...

.../...

31-12-X2

- Del beneficio total recogido en el grupo 7 de 2.000 u.m., hay que distinguir:
 - El que se integra en la parte de la base imponible correspondiente a pérdidas y ganancias dando lugar a un gasto por impuesto corriente del grupo 6;
 - La transferencia de beneficios del grupo 8, de los que también se debe reflejar su efecto impositivo. Si en el ejercicio pasado el ingreso reconocido en el 9 fue objeto de tributo (originando gasto por impuesto corriente), su traspaso, por su importe bruto, en cuentas del 8 con abono a la correspondiente del 7 debe ser neteado de impuestos. Para hacerlo en ambas partidas debe registrarse un gasto por impuesto diferido en el 6 que tendrá como contrapartida el impuesto diferido del 8, por el importe del impuesto ya devengado y registrado en el ejercicio pasado.

300	Impuesto corriente (6300)		
		a H. ^a P. ^a , acreedora por Impuesto de Sociedades (4752)	300
		x	
300	Impuesto diferido (6301)		
		a Impuesto diferido (8301)	300
		x	

- Con lo que el gasto por impuestos será de 600 u.m., suma del impuesto corriente y diferido del grupo 6.

31-12-X2

- Por el traspaso de cuentas del grupo 8 al subgrupo 13 se hará:

700	Ajuste por valoración en AFDV (133)		
300	Impuesto diferido (8301)		
		a Transferencia de beneficio en AFDV (802)	1.000
		x	

EJEMPLO 6:

Con idénticos datos del ejemplo anterior, pero suponiendo que el valor fiscal de los AFDV se mantiene en 50.000 u.m., no reconociéndose el incremento de valor hasta su venta, es decir, hasta su imputación a la cuenta de resultados.

.../...

.../...

Año X1

- Por el registro del aumento de valor con cargo a patrimonio neto:

1.000	Instrumentos financieros a l/p en instrumentos de patrimonio (250)	a Beneficio en AFDV (900)	1.000
_____		x _____	

- Ahora V. contable = 51.000 y Base fiscal = 50.000, lo que dará lugar a un pasivo por impuesto diferido (mayor tributo a pagar en el futuro) recogido en cuentas del grupo 8:

300	Impuesto diferido (8301)	a Pasivo por diferencias temporarias imponibles (479)	300
_____		x _____	

31-12-X1

- Al cierre, las cuentas del 8 y 9 se traspasan a patrimonio neto (subgrupo 13).

1.000	Beneficio en AFDV (900)	a Ajustes por valoración en AFDV (133)	1.000
_____		x _____	

300	Ajustes por valoración en AFDV (133)	a Impuesto diferido (8301)	300
_____		x _____	

- Con lo que la cuenta 133 refleja el valor neto de impuestos del incremento de valor de los AFDV, saldo = 700 u.m.

Año X2

- Por la venta de los AFDV se registra:

52.000	Tesorería (57)		
1.000	Transferencia de beneficio en AFDV (802)	a Instrumentos financieros a l/p en instrumentos de patrimonio (250)	51.000
		a Beneficio en AFDV (7632)	2.000
_____		x _____	

.../...

.../...

- El beneficio total recogido en el grupo 7 de 2.000 u.m. tributará en este ejercicio dando lugar a un pasivo por impuesto corriente de 600 u.m. ($2.000 \times 0,30$). Además se dará de baja el pasivo por impuesto diferido, que ahora ya no existe al no haber diferencias entre contabilidad y fiscalidad, ya que el beneficio que se ha imputado a la cuenta de resultados también se imputa a la base imponible en el mismo ejercicio. Al haberse reconocido inicialmente como impuesto diferido del grupo 8, su baja se hace también con abono a dicha cuenta.

600	Impuesto corriente (6300)		
		a H. ^a P. ^a , acreedora por impuesto de sociedades (4752)	600
		_____ x _____	
300	Pasivo por diferencias temporarias imponibles (479)		
		a Impuesto diferido (8301)	300
		_____ x _____	

31-12-X2

- Por el traspaso de cuentas del grupo 8 al subgrupo 13:

700	Ajuste por valoración en AFDV (133)		
300	Impuesto diferido (8301)		
		a Transferencia de beneficio en AFDV (802)	1.000
		_____ x _____	

5.4. Subvenciones y donaciones.**EJEMPLO 7:**

Subvención, de 100 u.m., obtenida por una sociedad mercantil para adquisición de un elemento del inmovilizado. Tipo de gravamen del IS, 30%.

100	Tesorería (57)		
		a Ingresos de subvenciones oficiales de capital (940)	100
		_____ x _____	

.../...

.../...

- Consecuencia del 30% que tributa a Hacienda Pública, surge una diferencia temporaria imponible por la que se registra:

30	<i>Impuesto diferido (8301)</i>		
	<i>a Pasivo por diferencias temporarias imponibles (479)</i>	30	
	_____ x _____		

- Al cierre del ejercicio, por el traspaso a pérdidas y ganancias de la subvención, en función de la vida útil del bien que se ha estimado en 5 años, y su correspondiente efecto fiscal, hará:

20	<i>Transferencia de subvenciones oficiales de capital (840)</i>		
	<i>a Subvenciones de capital transferidas al resultado (746)</i>	20	
	_____ x _____		

6	<i>Pasivo por diferencias temporarias imponibles (479)</i>		
	<i>a Impuesto diferido (8301)</i>	6	
	_____ x _____		

- Al cierre del ejercicio, además, se traspasarán a la correspondiente cuenta del subgrupo 13 las cuentas de los grupos 8 y 9.

100	<i>Ingresos de subvenciones oficiales de capital (940)</i>		
	<i>a Subvenciones oficiales de capital (130)</i>	56	
	<i>a Impuesto diferido (8301)</i>	24	
	<i>a Transferencia de subvenciones oficiales de capital (840)</i>	20	
	_____ x _____		

- Con lo que la cuenta 130. *Subvenciones oficiales de capital* recoge el importe neto de impuestos de la subvención pendiente de llevar a resultados:

Subvención total	100
– Imputación a resultados	– 20
= Subvención pendiente de imputar	= 80
– Impuesto correspondiente	(80 × 0,30) – 24
= Subvención pendiente neta de impuestos	= 56

.../...

...

- Asientos que repetirá en los ejercicios siguientes hasta trasladar por completo la subvención a resultados.

EJEMPLO 8:

Una empresa recibe en donación a mediados del año X un elemento de inmovilizado valorado en 15.000 u.m., y cuya vida útil se estima en cinco años. Tipo de gravamen del IS, 30%.

15.000	Inmovilizado material (22)		
	a Ingresos de donaciones y legados de capital (941)	15.000	

- Al cierre del ejercicio, por el traspaso a pérdidas y ganancias y su correspondiente efecto fiscal, hará:

1.500	Transferencia de donaciones y legados de capital (841) (15.000/5 × 1/2)	
	a Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidas al resultado (746)	1.500
x 		

4.050	Activos por dif. temporarias deducibles (4740) (13.500 × 0,30)		
		a Impuesto diferido (8301)	4.050
		x	

15.000	Ingresos de donaciones y legados de capital (941)		
4.050	Impuesto diferido (8301)		
	a Transferencia de donaciones y legados de capital (841)	1.500	
	a Donaciones y legados de capital (131)	17.550	
	(13.500 × 1,30)		

5.5. Ajustes en activos y pasivos fiscales.

EJEMPLO 9:

Una sociedad presenta al cierre del ejercicio X0 una pérdida antes de impuestos de 10.000 u.m. No se pudo recocer el activo fiscal ligado al derecho a aplicar la base imponible negativa en un ejercicio posterior porque hay pocas probabilidades de tener suficientes beneficios en el futuro. Sin embargo, al cierre del X1 aunque vuelve a tener una pérdida antes de impuestos de 1.000 u.m., mejoran sustancialmente las expectativas de futuro de la empresa lo que hace que considere probable la recuperación de los activos fiscales tanto del X1 como del X0. No existe ninguna diferencia, en ambos ejercicios, entre contabilidad y fiscalidad. Tipo de gravamen del IS, 30%.

3.000	Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio X0 (4745) (10.000 × 0,30)		
		a Ajustes positivos en la im-	3.000
		sición sobre beneficios (638)	
		x	
300	Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio X1 (4745) (1.000 × 0,30)		
		a Impuesto diferido (6301)	300
		x	

EJEMPLO 10:

Una sociedad reconoció al cierre del ejercicio X0 un crédito generado por una base imponible negativa de 30.000 u.m. Sin embargo, al cierre del X1 las expectativas de futuro son pesimistas y el resultado del ejercicio ha empeorado ostensiblemente, por lo que decide cancelar el activo fiscal contabilizado en el año anterior. Tipo de gravamen del IS, 30%.

9.000	Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio X0 (4745) (30.000 × 0,30)		
		a Ajustes negativos en la im-	9.000
		sición sobre beneficios (633)	
		x	

5.6. Diferencias permanentes y deducciones y bonificaciones de naturaleza económica asimilable a subvenciones.

EJEMPLO 11:

Una sociedad adquiere a mediados del año X0 una máquina en 50.000 u.m. que lleva incorporado un dispositivo, valorado en 15.000 u.m., destinado a proteger el medio ambiente, lo que le permite aplicar una deducción por inversiones medioambientales en la cuota íntegra del 10% del importe. A la máquina se le estima una vida útil de 10 años y amortización constante. Tipo de gravamen del IS, 30%.

- El derecho a deducción asciende a: $15.000 \times 0,10 = 1.500$. Se imputa a resultados en función de la amortización del activo, con lo que a efectos contables en este ejercicio X0 se aplican: $1.500/10 \times \frac{1}{2} = 75$, dejando el resto, 1.425 u.m., como un ingreso a distribuir en varios ejercicios.

1.425	<i>Impuesto diferido (6301)</i>		
		a Ingresos fiscales por deducciones y obligaciones (835)	1.425

_____ x _____

1.425	<i>Ingresos fiscales por deducciones y obligaciones (835)</i>		
		a Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios (1371)	1.425

_____ x _____

- En los próximos ejercicios irá transfiriendo a razón de 150 u.m., por lo que hará:

150	<i>Transferencia de deducciones y bonificaciones (837)</i>		
		a Impuesto diferido (6301)	150

_____ x _____

150	<i>Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios (1371)</i>		
		a Transferencia de deducciones y bonificaciones (837)	150

_____ x _____

5.7. Contingencias fiscales.

Las contingencias fiscales, independientemente de que se deriven o no de un acta de inspección, se deben reflejar contablemente a través de la dotación de la correspondiente provisión para riesgos y gastos, en concreto la recogida en la cuenta 141. *Provisión para impuestos*. Esta cuenta se abona por el devengo anual de la estimación de la deuda tributaria con cargo a las cuentas de gastos correspondientes:

- Por la cuota del propio ejercicio, si la hubiere: 630. *Impuesto sobre beneficios*.
- Por la cuota del IS de ejercicios anteriores y los intereses de demora de dichos ejercicios: 113. *Reservas voluntarias*.
- Por los intereses correspondientes al ejercicio en curso: 669. *Otros gastos financieros*.
- Por las sanciones: 678. *Gastos excepcionales*.

En caso de exceso en el cálculo de la posible deuda tributaria, la provisión para impuestos se cargará con abono a la cuenta 7951. *Exceso de provisión para impuestos*. En el caso de que la estimación sea correcta, se anulará la provisión con abono al pasivo fiscal, 4752. *H.^a P.^a, acreedora por Impuesto de Sociedades*.

EJEMPLO 12:

Una sociedad que está siendo sometida a una inspección tributaria conoce al cierre del ejercicio X0 que le han denegado el derecho a deducción por la creación de empleo para trabajadores minusválidos, practicada hace dos años, debido a que los contratos sobre los que fue calculada pese a ser indefinidos se desarrollan a tiempo parcial. La cuantía de la deducción aplicada ascendía a 22.800 euros (6.000 × 3,8). La sociedad estima que será sancionada en un 25% de la cuota no satisfecha si firma la conformidad del acta, calculando en 400 euros los intereses de demora, 150 euros de los cuales corresponden al X0.

23.050	<i>Reservas voluntarias (113)</i> [22.800 + (400 – 150)]	
5.700	<i>Gastos excepcionales (678)</i> (22.800 × 0,25)	
150	<i>Otros gastos financieros (669)</i>	
		a <i>Provisión para impuestos (141)</i> 28.900
		_____ x _____

ANEXO

Liquidación fiscal y cálculo del gasto contable por IS

Los siguientes cuadros presentan, a modo de simple recordatorio, los pasos a seguir para el cálculo del impuesto, tanto fiscal como contablemente.

Cálculo de la cuota líquida (liquidación fiscal)	Cálculo del gasto contable devengado
Resultado contable antes de impuestos	Cuota líquida (6.300 + 8.300)
+/- Diferencias permanentes	+ t/g × dif. temporarias imponibles (origen)
+/- Diferencias temporarias	- t/g × dif. temporarias deducibles (origen)
- Bases imponibles negativas ejercicios anteriores	- t/g × dif. temporarias imponibles (reversión)
	+ t/g × dif. temporarias deducibles (reversión)
= BASE IMPONIBLE	- t/g × BI negativas (origen)
× Tipo gravamen (t/g)	+ t/g × BI negativas (aplicación)
= CUOTA ÍNTEGRA	+/- t/g × dif. temporarias imputadas a patrimonio neto
- Deducciones y bonificaciones	= GASTO POR IMPUESTO S/ BENEFICIOS
= CUOTA LÍQUIDA (impuesto corriente)	(6.300 + 6.301 + 8.300 + 8.301)
- Retenciones, pagos fraccionados e ingresos a cuenta	
= Cuota diferencial	

CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC

MIGUEL ÁNGEL GÁLVEZ LINARES
Profesor del CEF

BOICAC núm. 72, enero 2008. Consulta 1.

CONSULTA:

Sobre la incidencia en el ámbito contable de la aplicación de la disposición transitoria primera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, en relación con las «provisiones para grandes reparaciones» reconocidas de acuerdo con el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.

Respuesta:

El nuevo Plan General de Contabilidad establece un nuevo criterio contable en relación con el registro de los costes relacionados con grandes reparaciones vinculadas con elementos del inmovilizado material. Consecuencia inmediata de este proceder será que los apuntes contables realizados con el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, deberán ser adaptados a este nuevo criterio, lo que implicará la aparición de diferencias que determinarán la necesidad de realizar ajustes.

En concreto, la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de 30 de julio de 1991, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, señala lo siguiente en su norma CUARTA. Reparaciones y conservación del inmovilizado material:

- «1. Se entiende por reparación el proceso por el que se vuelve a poner en condiciones de funcionamiento un activo inmovilizado.
2. La conservación tiene por objeto mantener el activo en buenas condiciones de funcionamiento, manteniendo su capacidad productiva.
3. La valoración de las reparaciones y conservación se ajustará a los siguientes criterios:
 - a) Los gastos derivados de este proceso se imputarán a la cuenta de resultados del ejercicio en que se producen.
 - b) No obstante lo anterior, para aquellos activos inmovilizados que como consecuencia de su utilización en varios ejercicios, son objeto de reparación extraordinaria al finalizar el ciclo de utilización, y siendo este período superior a un año, se deberá de acuerdo con el principio de correlación de ingresos y gastos, dotar una provisión por la parte proporcional que corresponde a cada ejercicio del importe estimado de la reparación a efectuar. Para ello, en cada ejercicio se imputará el gasto a la cuenta de resultados, en función del importe que resulte de la estimación efectuada para el ejercicio de los costes de dicha reparación.

A estos efectos, se constituirá un fondo del subgrupo 14. Provisión para grandes reparaciones, del Plan General de Contabilidad para hacer frente a la reparación en el ejercicio en que se deba efectuar.»

Por su parte, el nuevo Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, recoge el tratamiento de los costes de grandes reparaciones en la norma de registro y valoración tercera «Normas particulares sobre inmovilizado material», apartado g), en los siguientes términos:

«En la determinación del importe del inmovilizado material se tendrá en cuenta la incidencia de los costes relacionados con grandes reparaciones. En este sentido, el importe equivalente a estos costes se amortizará de forma distinta a la del resto del elemento, durante el período que medie hasta la gran reparación. Si estos costes no estuvieran especificados en la adquisición o construcción, a efectos de su identificación, podrá utilizarse el precio actual de mercado de una reparación similar.

Cuando se realice la gran reparación, su coste se reconocerá en el valor contable del inmovilizado como una sustitución, siempre y cuando se cumplan las condiciones para su reconocimiento. Asimismo, se dará de baja cualquier importe asociado a la reparación que pudiera permanecer en el valor contable del citado inmovilizado.»

Por lo que se refiere a la disposición transitoria primera. *Reglas generales para la aplicación del Plan General de Contabilidad en el primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2008*, del Real Decreto 1514/2007, señala que:

«1. Los criterios contenidos en el Plan General de Contabilidad deberán aplicarse de forma retroactiva con las excepciones que se indican en las disposiciones transitorias segunda y tercera de este real decreto.

A tal efecto, el balance de apertura del ejercicio en que se aplique por primera vez el Plan General de Contabilidad (en adelante, el balance de apertura), se elaborará de acuerdo con las siguientes reglas:

- a) Deberán registrarse todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento exige el Plan General de Contabilidad.
- b) Deberán darse de baja todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento no está permitido por el Plan General de Contabilidad.
- c) Deberán reclasificarse los elementos patrimoniales en sintonía con las definiciones y los criterios incluidos en el Plan General de Contabilidad.
- d) La empresa podrá optar por valorar todos los elementos patrimoniales que deban incluirse en el balance de apertura conforme a los principios y normas vigentes con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, salvo los instrumentos financieros que se valoren por su valor razonable.

Si la empresa decide no hacer uso de la opción anterior, valorará todos sus elementos patrimoniales de conformidad con las nuevas normas.

2. La contrapartida de los ajustes que deban realizarse para dar cumplimiento a la primera aplicación será una partida de reservas, con las excepciones previstas en las disposiciones transitorias de este real decreto y salvo que, de acuerdo con los criterios incluidos en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, deban utilizarse otras partidas».

Ante el nuevo tratamiento para estos costes, que en el nuevo Plan General de Contabilidad forman parte del valor del inmovilizado y son amortizados durante el período que media hasta la gran reparación, corresponderá ajustar los saldos que derivan de esta operación, según lo establecido en el transcrito punto 1 de la disposición transitoria primera. En particular, y por aplicación del apartado 1 c) de la disposición transitoria primera, en la medida en que la empresa haya optado por mantener los valores previos de acuerdo con el apartado 1 d) de la citada disposición, la aplicación retroactiva implicará reclasificar en el balance de apertura referido en el régimen transitorio del Real Decreto 1514/2007, la provisión para grandes reparaciones (que ya no cumple la definición establecida para su reconocimiento en el balance) recogiendo en su lugar una mayor amortización acumulada del inmovilizado correspondiente.

A partir del balance de apertura del ejercicio en que se aplique por primera vez el nuevo Plan General de Contabilidad, resultará de aplicación el criterio contenido en la anteriormente citada

norma de registro y valoración tercera, apartado g), debiéndose amortizar de la forma indicada en dicho apartado el importe equivalente a estos costes. En este sentido, se deberá amortizar durante el período que va desde la fecha del balance de apertura hasta la gran reparación, un importe equivalente al coste de la última gran reparación (o, en su defecto, al coste estimado de una reparación similar en el momento de la adquisición o construcción del inmovilizado) minorado en la amortización acumulada que resultó de eliminar la provisión para grandes reparaciones de acuerdo con lo indicado en el párrafo anterior. Por su parte, el valor contable del resto del elemento se amortizará de acuerdo con las normas generales durante el período que le reste de vida útil.

Por otra parte, si de acuerdo con lo señalado en el apartado 1 d) de la disposición transitoria primera del Real Decreto 1514/2007, la empresa decide valorar todos sus elementos patrimoniales de acuerdo con las nuevas normas, la reclasificación anterior ocasionará el correspondiente ajuste a reservas en la medida en que el importe de la amortización acumulada que debe aflorar de acuerdo con los nuevos criterios no sea coincidente con el que figure en la provisión para grandes reparaciones que se cancela.

En cualquier caso, en los ajustes que se realicen de acuerdo con lo señalado, se tendrá en consideración el registro contable que pudiera proceder en relación con el impuesto diferido.

También ha de resaltarse que de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria cuarta del Real Decreto 1514/2007, en la memoria de las cuentas anuales del primer ejercicio que se inicie con posterioridad a 1 de enero de 2008, se creará un apartado específico con la denominación de «Aspectos derivados de la transición a las nuevas normas contables», en el que se incluirá una explicación de las principales diferencias entre los criterios contables aplicados en el ejercicio anterior y los actuales, así como una cuantificación del impacto que produce esta variación de criterios contables en los términos señalados en la citada disposición transitoria cuarta.

Debe señalarse por último que cuando se realice la gran reparación, su coste se reconocerá en el valor contable del inmovilizado como una sustitución, siempre y cuando se cumplan las condiciones para su reconocimiento. Asimismo, se dará de baja cualquier importe asociado a la reparación que pudiera permanecer en el valor contable del citado inmovilizado.

EJEMPLO:

La sociedad «MONGASA» adquirió a principios de 2006 una máquina cuyo valor de adquisición ascendió a 500.000 euros. La vida útil se fijó en 16 años y el sistema de amortización que se viene utilizando es el lineal. Esta máquina debe ser sometida cada cuatro años a una gran reparación. El importe de la reparación a efectuar a principios de 2010 se estimó en 50.000 euros, si bien una reparación similar que se hubiera realizado a principios del año 2006 habría ascendido a 45.500 euros.

.../...

.../...

A comienzos de 2008, como consecuencia de la entrada en vigor del nuevo Plan General de Contabilidad, «MONGASA» se plantea la adaptación de los saldos relacionados con la máquina adquirida en 2006, a los criterios establecidos en el mismo.

SE PIDE:

- 1. Anotaciones contables que realizó la sociedad hasta 31 de diciembre de 2007 de acuerdo con los criterios establecidos en el derogado Plan General de Contabilidad de 1990.
- 2. Anotaciones contables que pongan de manifiesto la adaptación de los saldos relacionados con la máquina al nuevo Plan General de Contabilidad, si la sociedad decide mantener los valores previos a la entrada en vigor del nuevo Plan.
- 3. Anotaciones contables que pongan de manifiesto la adaptación de los saldos relacionados con la máquina al nuevo Plan General de Contabilidad, si la sociedad decide valorar sus elementos de acuerdo con las nuevas normas.
- 4. Asientos de amortización de la máquina en los años 2008 y 2009 en el caso en que la sociedad haya mantenido las valoraciones previas a la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad.
- 5. Asientos de amortización de la máquina en los años 2008 y 2009 en el caso en que la sociedad haya adaptado la valoración de sus elementos a las nuevas normas.
- 6. Anotaciones contables en el momento de efectuar la reparación (principios de 2010) si su importe asciende a 50.000 euros, y amortización al cierre del año 2010, en el caso en que la sociedad haya mantenido las valoraciones previas a la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad.
- 7. Anotaciones contables en el momento de efectuar la reparación (principios de 2010) si su importe asciende a 50.000 euros, y amortización al cierre del año 2010, en el caso en que la sociedad haya adaptado la valoración de sus elementos a las nuevas normas.

Solución:

1. Anotaciones contables que realizó la sociedad hasta 31 de diciembre de 2007 de acuerdo con los criterios establecidos en el derogado Plan General de Contabilidad de 1990.

Enero 2006. Por la compra de la máquina.

500.000 Maquinaria (223)

a Bancos e instituciones de 500.000
crédito c/c vista, euros (572)

_____ x _____

.../...

.../...

Al cierre de los años 2006 y 2007, por la amortización de la máquina y por la dotación de la provisión para grandes reparaciones.

31.250	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i> (500.000/16)		
		a	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i> 31.250
	_____	x	_____
12.500	<i>Reparaciones y conservación (622)</i> (50.000/4)		
		a	<i>Provisión para grandes reparaciones (143)</i> 12.500
	_____	x	_____

Como consecuencia de la aplicación de los criterios contenidos en el Plan General de Contabilidad de 1990, los saldos relacionados con la máquina, a 31 de diciembre de 2007, serán:

Maquinaria	500.000
Amortización acumulada del inmovilizado material	62.500
Provisión para grandes reparaciones	25.000

2. Anotaciones contables que pongan de manifiesto la adaptación de los saldos relacionados con la máquina al nuevo Plan General de Contabilidad, si la sociedad decide mantener los valores previos a la entrada en vigor del nuevo Plan.

Además de los asientos de reclasificación, la sociedad deberá efectuar también el cambio de los correspondientes números de cuenta de acuerdo con el nuevo Plan.

La consulta 1 del BOICAC 72 de enero de 2008 dispone que, «... por aplicación del apartado 1 c) de la disposición transitoria primera, en la medida en que la empresa haya optado por mantener los valores previos de acuerdo con el apartado 1 d) de la citada disposición, la aplicación retroactiva implicará reclasificar en el balance de apertura referido en el régimen transitorio del Real Decreto 1514/2007, la provisión para grandes reparaciones (que ya no cumple la definición establecida para su reconocimiento en el balance) recogiendo en su lugar una mayor amortización acumulada del inmovilizado correspondiente».

De acuerdo con este criterio el asiento que se realizará será el siguiente:

.../...

.../...

25.000	Provisión para grandes reparaciones	a Amortización acumulada del inmovilizado material (281)	25.000
		x	

3. Anotaciones contables que pongan de manifiesto la adaptación de los saldos relacionados con la máquina al nuevo Plan General de Contabilidad, si la sociedad decide valorar sus elementos de acuerdo con las nuevas normas.

La consulta 1 del BOICAC 72 de enero de 2008 dispone que, «... si de acuerdo con lo señalado en el apartado 1 d) de la disposición transitoria primera del Real Decreto 1514/2007, la empresa decide valorar todos sus elementos patrimoniales de acuerdo con las nuevas normas, la reclasificación anterior ocasionará el correspondiente ajuste a reservas en la medida en que el importe de la amortización acumulada que debe aflorar de acuerdo con los nuevos criterios no sea coincidente con el que figure en la provisión para grandes reparaciones que se cancela».

Los saldos que deberían aparecer por aplicación de los criterios contenidos en el Plan General de Contabilidad de 2007 son los siguientes:

Maquinaria	500.000,00
Amortización acumulada del inmovilizado material	79.562,50
$\left(\frac{45.500}{4} \times 2 + \frac{454.500}{16} \times 2 \right)$	

De acuerdo con este criterio el asiento que se realizará, en este caso, será el siguiente:

50.000,00	Provisión para grandes reparaciones	a Amortización acumulada del inmovilizado material (281)	17.062,50
		(79.562,50 – 62.500)	
		a Reservas voluntarias (1130)	32.937,50
		x	

4. Asientos de amortización de la máquina en los años 2008 y 2009 en el caso en que la sociedad haya mantenido las valoraciones previas a la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad.

A efectos de amortización para este caso la mencionada consulta establece que «a partir del balance de apertura del ejercicio en que se aplique por primera vez el nuevo Plan

.../...

.../...

General de Contabilidad, resultará de aplicación el criterio contenido en la anteriormente citada norma de registro y valoración tercera, apartado g), debiéndose amortizar de la forma indicada en dicho apartado el importe equivalente a estos costes. En este sentido, se deberá amortizar durante el período que va desde la fecha del balance de apertura hasta la gran reparación, un importe equivalente al coste de la última gran reparación (o, en su defecto, al coste estimado de una reparación similar en el momento de la adquisición o construcción del inmovilizado) minorado en la amortización acumulada que resultó de eliminar la provisión para grandes reparaciones de acuerdo con lo indicado en el párrafo anterior. Por su parte, el valor contable del resto del elemento se amortizará de acuerdo con las normas generales durante el período que le reste de vida útil».

De esta forma la cuota de amortización para 2008 y 2009 será:

$$\text{Por la gran reparación: } \frac{45.500 - 25.000}{2} = 10.250$$

$$\text{Por el resto de la máquina: } \frac{500.000 - 45.500 - 62.500}{14} = \frac{392.000}{14} = 28.000$$

38.250 *Amortización del inmovilizado material (681)*

a *Amortización acumulada del inmovilizado material (281)*

_____ x _____

5. Asientos de amortización de la máquina en los años 2008 y 2009 en el caso en que la sociedad haya adaptado la valoración de sus elementos a las nuevas normas.

En este caso la amortización se practicará como si siempre se hubieran aplicado los criterios contenidos en el Plan General de Contabilidad de 2007.

39.781,25 *Amortización del inmovilizado material (681)*

$$\left(\frac{45.500}{4} + \frac{454.500}{16} \right)$$

a *Amortización acumulada del inmovilizado material (281)*

_____ x _____

6. Anotaciones contables en el momento de efectuar la reparación (principios de 2010) si su importe asciende a 50.000 euros, y amortización al cierre del año 2010, en el caso en que la sociedad haya mantenido las valoraciones previas a la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad.

Por la baja del importe de la reparación anterior, que ya estará totalmente amortizada.

.../...

.../...

45.500	Amortización acumulada del inmovilizado material (281)	a Maquinaria (213)	45.500
_____		x _____	

El importe de la reparación se incluirá como un componente más de valor del elemento y se amortizará en el período de cuatro años hasta la siguiente reparación.

50.000	Maquinaria (213)	a Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572)	50.000
_____		x _____	

Al cierre de 2010, por la amortización.

40.500	Amortización del inmovi- lizado material (681) $\left(\frac{50.000}{4} + \frac{392.000}{16}\right)$	a Amortización acumulada del inmovilizado material (281)	40.500
_____		x _____	

7. Anotaciones contables en el momento de efectuar la reparación (principios de 2010) si su importe asciende a 50.000 euros, y amortización al cierre del año 2010, en el caso en que la sociedad haya adaptado la valoración de sus elementos a las nuevas normas.

También en este caso el importe de la reparación inicial estará totalmente amortizado, por lo que se dará de baja.

45.500	Amortización acumulada del inmovilizado material (281)	a Maquinaria (213)	45.500
_____		x _____	

El importe de la reparación se incluirá, igualmente, como un componente más de valor del elemento y se amortizará en el período de cuatro años hasta la siguiente reparación.

.../...

.../...

50.000 *Maquinaria (213)*a *Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572)* 50.000

_____ x _____

Al cierre de 2010, por la amortización.

40.906,25 *Amortización del inmovilizado material (681)* $\left(\frac{50.000}{4} + \frac{454.500}{16} \right)$ a *Amortización acumulada del inmovilizado material (281)* 40.906,25

_____ x _____

Recensiones Bibliográficas

Régimen fiscal de los rendimientos de trabajo vinculados a las acciones

Javier LASARTE ÁLVAREZ
CEF, Madrid, 2007, 213 págs.

La obra que comentamos en esta ocasión conlleva un enfoque más amplio que el trabajo que presentó su autor, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Pablo de Olavide, en sesión privada de la Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia, institución que la coedita junto al Centro de Estudios Financieros.

El *discurso* –que aquí se estructura en diez capítulos seguidos de una indicación de bibliografía seleccionada– arranca con la constatación de la proliferación que han tenido en los últimos diez años en las empresas españolas, especialmente las que cotizan, las remuneraciones especiales de administradores, equipos directivo y trabajadores vinculándose las mismas al incremento de valor de las acciones, lo cual incide en diversos órdenes jurídicos –mercantil, laboral...– como el de Derecho Financiero y Tributario que se realiza especialmente desde la perspectiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En palabras del propio autor, este ha pretendido «exponer y analizar su régimen en la reciente Ley 35/2006 reguladora del IRPF, cuyos preceptos se comparan, no obstante, con los contenidos en los anteriores textos reguladores de este tributo desde 1991. Ello servirá para comprender una evolución normativa que también ha tenido lugar durante la última década; se ha manifestado a través de reacciones del legislador ante la experiencia de los resultados de estos planes de remuneración a las que sin duda han faltado método y profundidad».

En el primer capítulo se hace alusión a las reglas de buen gobierno corporativo contenidas, cronológicamente, en el llamado «Informe Olivencia» (*El gobierno de las sociedades cotizadas*, emitido en 1998 por una comisión especial constituida para el estudio de un código ético de los consejos de administración de las sociedades); luego se refiere al conocido como «Informe Aldama» (para el fomento de la transparencia y seguridad en los mercados y en las sociedades cotizadas, 2002); también se recogen varios actos de la Unión Europea –Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la modernización del Derecho de Sociedades y mejora de la gobernanza empresarial, de mayo de 2003; Recomendación de la Comisión sobre promoción de un régimen adecuado de remuneración de los consejeros de empresas con cotización en Bolsa, de diciembre de 2004, y Recomendación de la Comisión sobre el papel de los administradores no ejecutivos o supervisores y de los comités de consejos de administración o supervisión aplicables a las empresas que cotizan en Bolsa, de febrero de 2005– y, por fin, se comenta también el llamado «Código Conthe» (*Código unificado de buen gobierno de sociedades cotizadas*, de mayo de 2006). Sobre la base de los citados documentos, el autor trata de fundamentar su opinión de que los planes de remuneración especial del personal de alta dirección, administradores y trabajadores de socie-

dades que se encuentren vinculados a las acciones de las mismas deben ser considerados sistemas retributivos complementarios normales en lugar de acumular restricciones y severas normas fiscales e interpretaciones administrativas fundadas en la desconfianza.

En el siguiente capítulo se hace distinción de las disposiciones específicas de las Leyes de Sociedades Anónimas y del Mercado de Valores vigentes con anterioridad y después de 1 de enero de 2000, fecha de entrada en vigor de las modificaciones introducidas por la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

Después se considera, como primer sistema retributivo, la entrega de acciones, señalando en primer término la calificación de rendimiento del trabajo en especie que tiene el valor de los títulos. Prosigue con el examen de la exención parcial prevista en el artículo 42.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) de hasta 12.000 euros anuales y las disposiciones de desarrollo contenidas en el Reglamento del Impuesto (aprobado por RD 439/2007, de 30 de marzo), que determinan los siguientes requisitos para la aplicación de la exención: 1.º Que la oferta se realice dentro de la política retributiva general de la empresa o grupo de sociedades y contribuya a la participación de los trabajadores en la empresa; 2.º Que cada trabajador, conjuntamente con su cónyuge o familiares hasta de segundo grado, no tenga una participación, directa o indirecta, superior al 5 por 100 en la sociedad o en cualquier otra del grupo; y 3.º Que los títulos se mantengan, al menos, durante tres años.

El estudio continúa con el tratamiento del «valor normal de mercado» que debe ser atribuido a las acciones (arts. 42 y 43 LIRPF), distinguiendo entre títulos cotizados, de los que se conoce diariamente su valor, y aquellos otros títulos no admitidos a negociación en mercados financieros. En ambos casos se confronta la solución dada por la Ley del Impuesto para la determinación de las ganancias y pérdidas patrimoniales con los criterios de valoración empleados en otros tributos.

Luego se plantea la posibilidad de que las entregas de acciones se beneficien del porcentaje del 40 por 100 de reducción que se prevé legalmente para el caso de que el derecho a su adquisición se hubiese generado durante un plazo superior a dos años y no se obtenga periódicamente (art. 18.2 LIRPF). El profesor LASARTE, con la intención de evitar posibles reacciones administrativas, sugiere computar dicho plazo a partir del convenio o contrato con los beneficiarios y que tenga en cuenta, para su finalización, la fecha del devengo de la obligación para la sociedad.

Más adelante se tratan las reglas de imputación del rendimiento y devengo del impuesto (ejercicio en que la entrega de las acciones sea exigible) y, posteriormente, la normativa rectora de la obligación de efectuar pagos a cuenta, dado que las acciones recibidas por los empleados deben tomarse en consideración para calcular el tipo de retención aplicable a los rendimientos del trabajo. Aquí se resalta la dificultad de saber cómo se puede hacer una previsión razonable de algunas rentas variables como las derivadas de planes especiales de remuneración vinculados al valor de las acciones y se critica, por otro lado, la limitación —que se tacha de inoportuna— de los acuerdos previos de valoración de las retribuciones en especie del trabajo personal a los solos efectos de la cuantificación del correspondiente ingreso a cuenta en el IRPF. El capítulo termina con el estudio de la incidencia de cláusulas de limitación de la transmisibilidad de las acciones entregadas a los trabajadores y de pactos sobre la transmisión.

En el capítulo cuarto se lleva a cabo una observación de cómo han evolucionado las disposiciones sobre entrega de acciones. Concretamente, se pasa revista comparada y retrospectiva a la regulación de la Ley 35/2006 y su reglamento con las anteriores leyes y reglamentos del IRPF –RDLeg. 3/2004, Ley 40/1998 y Ley 18/1991–.

Esta indagación se reitera también al final del siguiente capítulo dedicado a la concesión o gestión por la sociedad de préstamos para la adquisición de acciones por parte de sus trabajadores. Como señala el autor, la casuística puede ser muy diversa: «desde la facilitación de ese crédito por el simple hecho de la existencia de una relación laboral como forma de incentivo e inducción a la fidelidad de los empleados, hasta la concesión del mismo al inicio de un plan especial limitando de alguna manera la disponibilidad de los títulos por parte de los adquirentes mientras que no se vean cumplidos determinados objetivos o a medida que estos se van alcanzando».

Se recorre de manera diferenciada el estudio de los préstamos concedidos por una sociedad a sus trabajadores, que pueden dar lugar a retribuciones en especie para estos si el interés que han de satisfacer resulta inferior al interés legal del dinero, y el caso de que la empresa sea una entidad financiera. Luego se tratan las situaciones en que los préstamos se hayan concedido por un tercero en condiciones usuales de mercado o con interés inferior al normal de mercado, planteándose en relación con este último supuesto las diferentes alternativas que puede presentar la operación y sus respectivas consecuencias fiscales.

También se considera inaplicable la exención parcial prevista en el artículo 42.2 de la LIRPF, aunque la posible renta imputada a prestatario por el concepto de intereses que deje de satisfacer sí podrá beneficiarse de la reducción del 40 por 100 que contempla el artículo 18.2 de la misma ley si se cumple con el requisito de haber tenido un período de generación superior a dos años. Asimismo se comenta la incidencia de cláusulas de limitación en la transmisión de las acciones y de pactos sobre la misma.

Así se llega, ya en el capítulo sexto, a la fórmula más conocida, extendida y que más conflictos ha ocasionado ante la Administración tributaria y ante los Tribunales. De la misma manera que se ha hecho con los otros sistemas retributivos, ahora con las opciones de compra de acciones (*stock options*) se plantea la posible calificación como renta del trabajo en especie, remitiéndose a otros apartados del libro respecto de la valoración de los rendimientos derivados del ejercicio de las opciones de compra, la imputación del rendimiento y devengo del impuesto, así como el mecanismo de los ingresos a cuenta. Se estudia la aplicación de la reducción del 40 por 100, estimándose que la normativa pretende limitar la cuantía de la reducción, lo que expresa desconfianza o prevención del legislador frente a esta vía de financiación especial, trayendo al trabajo las argumentaciones realizadas por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sentencias de 12 de mayo y 23 de junio de 2005) sobre la utilización y fijación del salario medio del conjunto de declarantes por IRPF como parámetro para limitar la base de la reducción aplicable a los rendimientos de trabajo con período de generación superior a dos años.

El autor considera aplicable la exención parcial de los primeros 12.000 euros anuales a las acciones obtenidas por el ejercicio de opciones de compra, descartando que puedan calificarse

estas como remuneración en especie del beneficiario, a menos que así lo declare expresamente el legislador, fijando además un criterio específico de valoración. En apoyo de esta última conclusión se recuerda en el libro el Informe para la reforma del IRPF que realizó una comisión creada en enero de 2002 por la Secretaría de Estado de hacienda, así como diversas resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central y sentencias de la Audiencia Nacional. También en relación con las opciones de compra de acciones se realiza un estudio comparativo de la regulación contenida en la Ley 35/2006 y en las anteriores Leyes del IRPF.

Muy breves resultan los comentarios efectuados sobre las retribuciones dinerarias referenciadas al valor de la acción y acerca de la cobertura financiera por parte de la sociedad de las futuras retribuciones especiales de administradores, directivos y empleados como consecuencia del cumplimiento de los objetivos del plan de remuneraciones o del valor alcanzado por la acción. El libro termina con la consideración del posible incumplimiento de obligaciones tributarias que daría lugar a infracciones o delitos tributarios y el señalamiento de algunas conclusiones que recuerdan la sistematización de las diferentes vías de retribución analizadas y resumen el contenido de la obra, postulando la conveniencia de que se revise la normativa actual para evitar las dudas y esfuerzos interpretativos.

Miguel Ángel Martínez Lago