

CEF.-

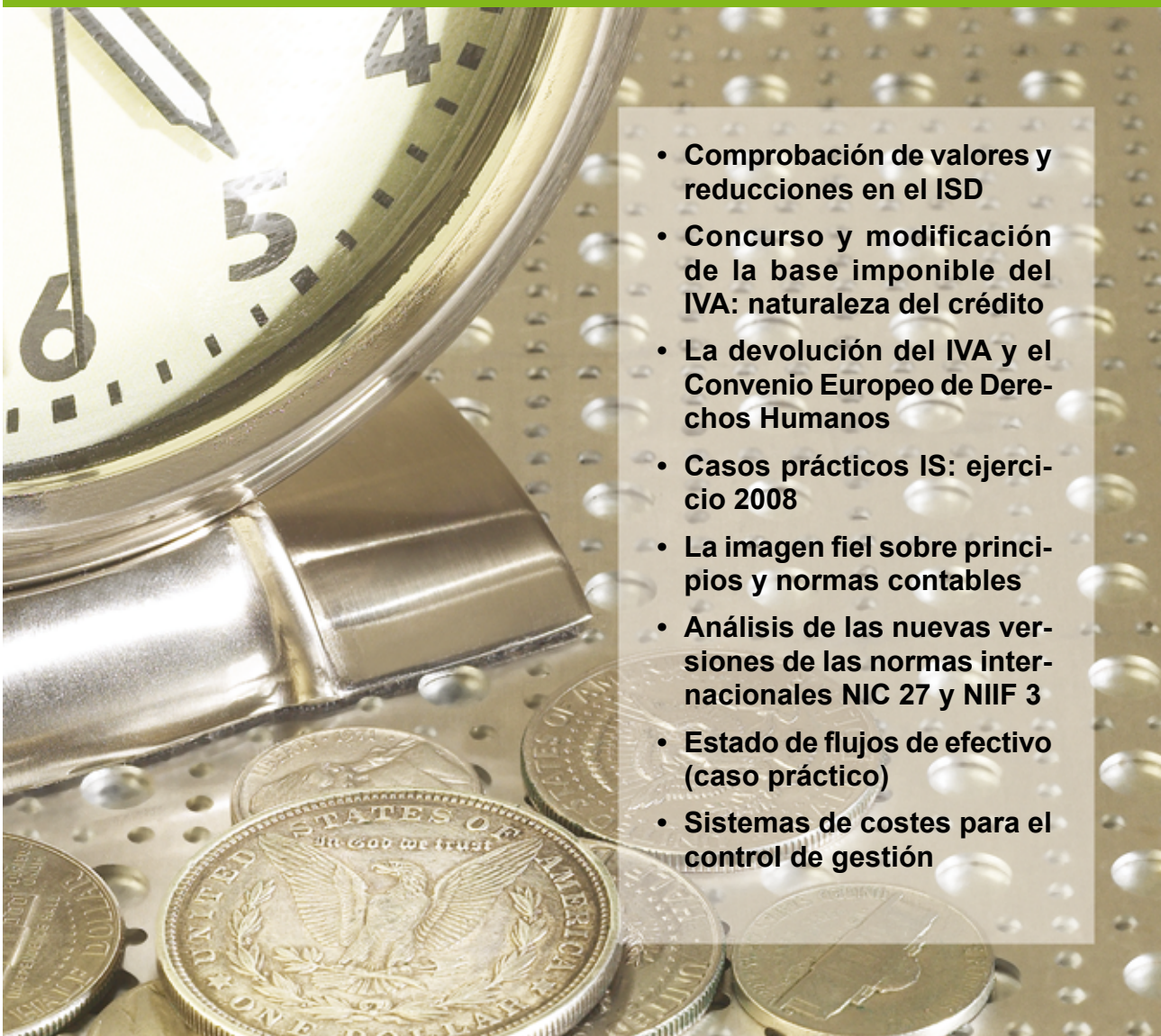
Contabilidad y Tributación

Comentarios y Casos Prácticos

ISSN: 1138-9540

Revista mensual núm. 308

Noviembre 2008



- **Comprobación de valores y reducciones en el ISD**
- **Concurso y modificación de la base imponible del IVA: naturaleza del crédito**
- **La devolución del IVA y el Convenio Europeo de Derechos Humanos**
- **Casos prácticos IS: ejercicio 2008**
- **La imagen fiel sobre principios y normas contables**
- **Análisis de las nuevas versiones de las normas internacionales NIC 27 y NIIF 3**
- **Estado de flujos de efectivo (caso práctico)**
- **Sistemas de costes para el control de gestión**

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

NOVIEMBRE 2008 – NÚMERO 308

DIRECTOR

Roque de las Heras Miguel

COORDINADORES

M.^a José Leza Angulo

Javier Romano Aparicio

CONSEJO ASESOR

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

SUMARIO

	Página
TRIBUTACIÓN	
63/2008 Comprobación de valores y aplicación de reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en caso de liquidación de la sociedad de gananciales por fallecimiento de uno de los cónyuges ACCÉSIT PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 2008 (Andrés García Martínez)	3
64/2008 Algunos comentarios sobre los efectos de la modificación de la base imponible del IVA en caso de concurso (Javier Grávalos Olivella)	33
65/2008 La devolución del IVA y el CEDH (Nicolás Díaz Ravn)	47
66/2008 IS. Ejercicio 2008 (casos prácticos) (José Vicente Navarro y Fernando Borrás)	73
67/2008 Las infracciones tributarias cometidas a título de imprudencia. Pautas para una sistematización .. (Alberto Amorós Viñals)	109
CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN	
68/2008 El principio de correlación de ingresos y gastos a la luz del nuevo PGC (Carlos Lamoca Pérez)	111
CONTABILIDAD	
69/2008 Escenarios de excepción de prevalencia de la Imagen Fiel sobre los Principios y Normas Contables legales. Análisis conceptual y evidencia empírica para las empresas españolas cotizadas en el Ibex 35 ACCÉSIT PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 2008 (José Luis Cea y Rosario Vidal)	113
70/2008 Consolidación de estados financieros. Análisis de las nuevas versiones de las normas internacionales NIC 27 y NIIF 3 (Juan Miguel Bäscones Ramos)	151
71/2008 El estado de flujos de efectivo: caso práctico .. (Pedro Carmona Ibáñez)	193
72/2008 Sistemas de costes para el control de gestión: análisis de la producción. Problemática de la asignación de costes en los casos de producción múltiple (Antonio Pascual Martínez Alfonso)	213
RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS	223
CEREMONIA DE ENTREGA DEL PREMIO «ESTUDIOS FINANCIEROS» 2008 Y CLAUSURA DEL CURSO ACADÉMICO 2007-2008 DEL CEF	225

Solo disponible en versión digital

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

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

- REDACCIÓN Y ADMINISTRACIÓN:

C/ Viriato, 52 - 28010 MADRID

Telf.: 902 88 89 90

- EDITA:

Centro de Estudios Financieros, S.L.

- IMPRIME:

Artes Gráficas Coyve, S.A.

C/ Destreza, 7

Polígono Industrial «Los Olivos»

28906 Getafe (Madrid)

- DEPÓSITO LEGAL: M-1947-1981

- SUSCRIPCIÓN ANUAL (2008): 129,81 € (IVA no incluido)

Comprende dos volúmenes:

1.º Legislación, Consultas, Jurisprudencia (en papel).

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

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

(Comprende los dos volúmenes indicados anteriormente y

al final de cada año se recopilan en Tomos independientes:

Legislación, Jurisprudencia 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.

COMPROBACIÓN DE VALORES Y APLICACIÓN DE REDUCCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN CASO DE LIQUIDACIÓN DE LA SOCIEDAD DE GANANCIALES POR FALLECIMIENTO DE UNO DE LOS CÓNYUGES

ANDRÉS GARCÍA MARTÍNEZ

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

Este trabajo ha obtenido el **Accésit Premio Estudios Financieros 2008** en la modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Carlos PALAO TABOADA, don Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, doña M.^a José LEZA ANGULO, don Alfonso MARTÍNEZ GARCÍA MONCO, don FRANCISCO PALACIO RUIZ DE AZAGRA y don José Ramón RUIZ GARCÍA.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato del autor.

Extracto:

EN este trabajo se abordan dos problemas de gran relevancia jurídica, y de evidentes consecuencias económicas tanto para el contribuyente como para la Administración tributaria, en la aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD). Ambos problemas se han puesto de manifiesto en el caso de disolución y liquidación de la sociedad de gananciales por muerte de uno de los cónyuges, sobreviviendo el otro cónyuge. Este hecho da lugar a dos fenómenos jurídicos, la apuntada disolución y liquidación de la sociedad de gananciales, atribuyendo bienes al cónyuge superviviente y a la masa hereditaria del cónyuge fallecido, y el propio proceso de sucesión *mortis causa* de los herederos y legatarios del cónyuge fallecido. El primer problema se refiere a la extensión de la comprobación de valores a efectos del ISD respecto a los herederos del cónyuge premuerto, estribando la cuestión jurídica en si tal comprobación puede extenderse a todos los bienes que formaban parte de la sociedad de gananciales, por tanto, también a los bienes adjudicados al cónyuge superviviente como pago de su participación en dicha sociedad, o debe quedar limitada a los bienes que han formado parte de la masa hereditaria del cónyuge fallecido tras la liquidación de la sociedad de gananciales. El segundo problema se refiere a si la aplicación de las reducciones previstas en la normativa del ISD para la adquisición de la vivienda habitual del causante o de la empresa familiar, pueden practicarse sobre el valor total de tales bienes en tanto en cuanto los mismos se hayan atribuido a la masa hereditaria en la liquidación de la sociedad de gananciales o si, por el contrario, tales reducciones solo pueden aplicarse sobre el 50 por 100 del valor de esos bienes, al entenderse necesariamente atribuidos los mismos por mitad entre el cónyuge superviviente y la masa hereditaria del cónyuge fallecido en la liquidación de la sociedad de gananciales.

.../...

.../...

Ambos problemas han encontrado soluciones contradictorias en la jurisprudencia, con dos sentencias, únicas, del Tribunal Supremo que mantienen una doctrina diametralmente opuesta. En este artículo llevamos a cabo un análisis de estas cuestiones, dando cuenta de las líneas jurisprudenciales, del criterio de la Administración y de las aportaciones científicas, llegando a una fundamentada conclusión sobre la tesis que consideramos ajustada al Ordenamiento jurídico.

Palabras clave: comprobación de valores, reducciones por adquisición de vivienda habitual y de empresa familiar, liquidación de la sociedad de gananciales e ISD.

Sumario

1. Introducción.
2. El problema relativo a la comprobación de valores.
 - 2.1. El problema: las Administraciones autonómicas comprueban el valor de los bienes adjudicados al cónyuge superviviente y aumentan proporcionalmente la base imponible del ISD de los herederos del cónyuge premuerto.
 - 2.2. La solución del problema en la jurisprudencia.
 - 2.3. El criterio de la doctrina de la Administración.
 - 2.4. Toma de postura: la Administración no puede extender la comprobación de valores a los bienes atribuidos al cónyuge superviviente.
3. La correcta interpretación y virtualidad del artículo 27.1 de la LISD.
4. El problema de la aplicación de las reducciones previstas en el artículo 20.2 c) de la LISD.
 - 4.1. Las reducciones del artículo 20.2 c) de la LISD.
 - 4.2. El problema: las Comunidades Autónomas aplican las reducciones del 20.2 c) de la LISD solo sobre el 50 por 100 del valor de los bienes bonificados.
 - 4.3. El criterio del Tribunal Supremo: Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de julio de 2001 *versus* Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2004.
 - 4.4. Toma de postura: las reducciones se aplican sobre la totalidad del valor de los bienes bonificados si los mismos han sido atribuidos íntegramente a la masa hereditaria.
 - 4.5. La reducción sobre los bienes bonificados se prorratea entre todos los adquirentes por aplicación del artículo 27.1 de la LISD.

1. INTRODUCCIÓN

El fallecimiento de uno de los cónyuges sometido al régimen económico-matrimonial de gananciales, sobreviviendo el otro cónyuge, desencadena una serie de fenómenos jurídicos de gran relevancia tanto en el ámbito del Derecho civil como en el del Derecho tributario. La base o el sustrato de esos acontecimientos jurídicos está disciplinada por el Derecho civil y comprende, fundamentalmente, dos fenómenos. El primero consiste en la disolución de la sociedad de gananciales, en su liquidación y en la consecuente adjudicación de bienes tanto al cónyuge superviviente como al caudal hereditario del cónyuge fallecido, como especificación, en ambos casos, de la respectiva cuota de participación en la sociedad de gananciales disuelta, esto es, de la cuota ideal del 50 por 100 del valor del patrimonio de tal sociedad. El segundo consiste en la apertura del proceso sucesorio del cónyuge fallecido respecto a los elementos patrimoniales que conforman su caudal relicto o hereditario.

Sobre esos fenómenos jurídicos, disciplinados y configurados en su sustancia por el Derecho civil, se superpone el Derecho tributario, que los toma en consideración para hacer derivar de los mismos determinadas consecuencias en el orden jurídico-tributario. Fundamentalmente, el Derecho tributario toma en consideración el fenómeno sucesorio y, más en concreto, la adquisición de elementos patrimoniales por parte de los herederos y legatarios del causante a que el mismo da lugar, por cuanto este hecho constituye un índice de capacidad económica que justifica la exigencia del ISD en su modalidad de adquisiciones *mortis causa*¹. En efecto, como reza el artículo 3.1 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, LISD), dicha modalidad del Impuesto consiste en «la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio»².

El Derecho tributario, en consecuencia, incide en el fenómeno sucesorio, entendido en su conjunto, con un carácter complementario puesto que, como hemos dicho, corresponde al Derecho civil configurar la sustancia y dar forma y realidad jurídica a dicho fenómeno. Ahora bien, adopta-

¹ Como explica RAMALLO MASSANET, J., «Derecho fiscal frente a Derecho civil: discusión en torno a la naturaleza del Derecho fiscal entre L. Trotabas y F. Geny», *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, núm. 46, 1973, pág. 22, «hay conceptos e instituciones de la llamada "parte especial" del Derecho civil que siendo originarias de esta zona del ordenamiento jurídico, constituyen supuestos de hecho de los tributos». Pues bien, como señala RAMALLO, esta significación puramente fáctica del presupuesto de hecho de la obligación tributaria es decisiva tanto para el nacimiento de la misma como para la aplicación e interpretación de la norma tributaria. En definitiva, la finalidad perseguida con esa consideración fáctica del presupuesto de hecho de la obligación tributaria, aunque este esté constituido por actos o negocios jurídicos privados, «no es otra que eludir el que "el Derecho civil domina al Derecho fiscal" ya que –como se ha señalado anteriormente– fue en el ámbito de los impuestos de registro en donde se planteó el conflicto dado que los supuestos de hecho de los citados impuestos estaban constituidos por actos o negocios privados respecto de los cuales, en definitiva, el Derecho fiscal aparecía como un mero apéndice, como una consecuencia condicionada por el Derecho privado».

² Destaca PÉREZ ROYO, F., «Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Exposición general de la nueva regulación», en AA.VV., *Comentarios a la nueva Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, La Ley, Madrid, 1988, pág. 19, que sintéticamente el hecho imponible del ISD está constituido por «la adquisición u obtención por parte de una persona física de un incremento patrimonial lucrativo, sea en razón de operaciones *mortis causa* o *inter vivos*».

do por la norma tributaria como presupuesto de hecho un determinado acto, negocio jurídico o institución jurídica configurada por el Derecho civil, cabe una interpretación de los conceptos jurídico-privados que parta de los propios presupuestos científicos del Ordenamiento tributario, esto es, cabe una interpretación tributaria³. A estos efectos, no puede desconocerse, como ha destacado el profesor RAMALLO, que «el Derecho tributario ha hecho asumir como criterio de interpretación jurídica, general para todo el Ordenamiento, los elementos económicos, reales y situaciones en que la norma se aplica»⁴. Ocurre, sin embargo, que en ocasiones la interpretación que realizan los operadores jurídicos de la normativa tributaria rebasa el ámbito y finalidad propia a que está dirigida dicha normativa, incidiendo o pretendiendo incidir de forma sustancial en el fenómeno jurídico que constituye el sustrato o realidad tomada en cuenta por el Derecho tributario. Dicho en otras palabras, en ocasiones, determinadas interpretaciones de la normativa tributaria lo que pretenden es modificar el propio presupuesto de hecho configurado por el Derecho civil y asumido como tal por la norma tributaria, invadiendo, por decirlo así, el campo propio del Derecho civil o, dicho con más propiedad, forzando y distorsionando el propio presupuesto de hecho de la norma tributaria, en el sentido de que van a disciplinar y configurar a conveniencia del intérprete determinadas instituciones jurídicas propias del Derecho civil que como tales han sido asumidas por la norma tributaria, en lo que puede constituir una clara extralimitación de dicho intérprete tributario, en la medida en que con ello se esté modificando el propio presupuesto de hecho adoptado por la norma tributaria⁵.

Esto es lo que ocurre, desde nuestro punto de vista, con el tratamiento tributario que un sector de la jurisprudencia está dando a la aplicación del ISD en los casos en los que se produce la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales por muerte de uno de los cónyuges, sobreviviendo el otro cónyuge. En concreto, respecto a la comprobación de valores que puede efectuar la Administración tributaria y respecto a la aplicación de determinadas reducciones a practicar sobre la base imponible del impuesto.

Ambos problemas jurídicos revisten una gran importancia. Por una parte, desde el punto de vista del interés de las Administraciones autonómicas, a las que, en virtud de la cesión de tributos realizada por el Estado corresponde percibir la recaudación del Impuesto obtenida en su territorio, así como desarrollar su gestión y el ejercicio de determinadas competencias normativas sobre el Impuesto que pueden incidir de manera más o menos decisiva en los elementos de cuantificación de la deuda tributaria⁶. Estas se muestran especialmente interesadas y, en tal sentido, muy activas a favor de una deter-

³ Como señala RAMALLO MASSANET, J., «Derecho fiscal...», cit., pág. 22, «estos conceptos privados no pueden ni deben ser interpretados *a priori* según su contenido jurídico-privado y siguiendo la interpretación que en su ámbito de origen les dio la jurisprudencia y la doctrina. Por el contrario, su interpretación debe partir de los presupuestos científicos del propio ordenamiento tributario, siguiendo el camino de aplicar los criterios y métodos generales de interpretación a dichos conceptos legales».

⁴ RAMALLO MASSANET, J., «Derecho fiscal...», cit., pág. 18.

⁵ Hay que tener en cuenta, como señala GARRIGUES, J., *Contestación al discurso de ingreso de F. Sainz de Bujanda en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*, Madrid, 1970, págs. 105-106, que «cualquier modificación que el legislador tributario introduzca en las relaciones jurídicas subyacentes no tiene efectos extratributarios, es decir, no afecta a tales relaciones más que en la medida en que constituyen presupuestos de hecho de los tributos. Quiere esto decir que la ley fiscal no penetra en la entraña jurídica de la relación de que se trate, sino que se limita a configurar esta última como hecho que genera la obligación tributaria». (Citado por RAMALLO MASSANET, J., «Derecho fiscal...», cit., pág. 24).

⁶ Sobre el concepto de tributo cedido y su configuración en nuestro Ordenamiento, con las distintas posibilidades que la cesión de tributos otorga a las Comunidades Autónomas en cuanto al ejercicio de las competencias tributarias sobre las concretas

minada interpretación respecto a la extensión de la comprobación de valores en el ISD y a la forma de aplicación de determinadas reducciones en el mismo, que favorece claramente su interés recaudatorio. Por otra parte, desde el punto de vista del interés de los contribuyentes, estos se ven masivamente afectados por ambos problemas en la aplicación del ISD, con la consiguiente repercusión económica que ello les acarrea. De ahí que postulen una interpretación bien distinta a la seguida por las Administraciones autonómicas, negadora de la posibilidad de que la comprobación de valores alcance a los elementos patrimoniales asignados al cónyuge superviviente en la liquidación de la sociedad de gananciales, y valedora, asimismo, de la libre voluntad de las partes en el reparto de los bienes integrantes del caudal hereditario a la hora de aplicar determinadas reducciones sobre la base imponible del Impuesto.

La jurisprudencia, lejos de sentar un criterio uniforme sobre ambos problemas, mantiene, por el contrario, dos criterios radicalmente opuestos manifestados en dos sentencias, únicas, del Tribunal Supremo. El primero, elaborado por la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de julio de 2001 [rec. 5309/1996 (NFJ010926)], favorable al interés recaudatorio de las Administraciones autonómicas. El segundo, expuesto por la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2004 [rec. 71/2003 (NFJ019110)], más favorable a los intereses del contribuyente. A partir de ahí, como analizaremos en este trabajo, los Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas se suman a uno u otro criterio, fallando de forma diametralmente opuesta sobre los mismos problemas jurídicos y, creando, con esta disparidad de criterios, una aplicación no uniforme o no igualitaria del Impuesto en todo el territorio nacional.

En este trabajo, por lo tanto, nos vamos a centrar en el análisis de ambos problemas jurídicos que se han planteado en la aplicación del ISD en los casos de liquidación de la sociedad de gananciales por muerte de uno de los cónyuges, pues ambos, como veremos, tienen una raíz común y, también, una solución similar. Lógicamente, en dicho análisis tendremos muy presentes los criterios contrapuestos sentados por la jurisprudencia, así como los criterios aportados por la doctrina de la Administración, a través de sus contestaciones a consultas o de las resoluciones del TEAC, sin olvidar, claro está, las aportaciones que sobre estas cuestiones haya podido efectuar la doctrina científica.

2. EL PROBLEMA RELATIVO A LA COMPROBACIÓN DE VALORES

2.1. El problema: las Administraciones autonómicas comprueban el valor de los bienes adjudicados al cónyuge superviviente y aumentan proporcionalmente la base imponible del ISD de los herederos del cónyuge premuerto.

Algunas Administraciones autonómicas a la hora de llevar a cabo la comprobación de valores en el ISD no se limitan a los concretos elementos patrimoniales adjudicados en virtud de la sucesión a los

figuras tributarias cedidas, pueden consultarse, entre otros, GARCÍA MARTÍNEZ, A., «La configuración del tributo cedido como recurso autonómico», *REDF*, núm. 112, 2001, págs. 705 y ss.; RUIZ ALMENDRAL, V., *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2004, y DE LA PEÑA AMORÓS, M. M., *Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos*, Universidad de Murcia, Murcia, 2005, págs. 19 y ss.

respectivos sujetos pasivos del Impuesto, sino que incluyen también como objeto de la comprobación de valores a los bienes integrantes de la sociedad de gananciales que, en virtud de la disolución y liquidación de la misma a raíz de la muerte del causante, fueron adjudicados al cónyuge superviviente⁷.

Tal criterio administrativo respecto a la determinación del ámbito material de la comprobación de valores genera una sorpresa mayúscula en los contribuyentes, que no alcanzan a comprender cómo es posible que la comprobación de los valores declarados a efectos del ISD pueda extenderse a elementos patrimoniales que no han sido objeto de la sucesión del causante, sino que han sido adjudicados al cónyuge superviviente como consecuencia de la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales⁸. Tal sorpresa, lógicamente, suele ser muy desagradable, puesto que a resultados de la actuación de comprobación de valores se produce un considerable aumento de la base imponible del ISD que corresponde satisfacer a cada uno de los causahabientes del cónyuge fallecido, convertidos en sujetos pasivos del Impuesto. Lo cual se traduce, a la postre, en la práctica de una liquidación complementaria por el ISD que suele reflejar una deuda tributaria adicional de cuantía nada despreciable, a pagar por el contribuyente a la correspondiente Hacienda pública⁹.

Y en todo ello tiene mucho que ver, lógicamente, el que la Administración haya tomado en consideración, a efectos de integrar la base imponible del ISD, el valor de todos los elementos patrimoniales de los que era titular el causante, incluidos todos los bienes y derechos integrantes de la sociedad de gananciales, esto es, incluidos también los bienes y derechos que tras la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales fueron adjudicados al cónyuge superviviente como pago o

⁷ Es lo que sucede, por ejemplo, en los casos que dan lugar a la STSJ de Castilla y León de 3 de marzo de 2005 [rec. 52/2000 (NFJ019466)]; STSJ de Castilla y León de 9 de junio de 2006 (rec. 480/2004); STSJ de Castilla y León de 21 de julio de 2006 (rec. 290/2005). En todos ellos, la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma de Castilla y León ha integrado los bienes adjudicados al cónyuge superviviente en el ámbito de la comprobación de valores realizada a los sujetos pasivos del ISD, distribuyendo entre estos el 50 por 100 del valor resultante a efectos de integrar las respectivas bases imponibles y girando, en consecuencia, las respectivas liquidaciones complementarias a los mismos. Este es también el criterio seguido, por ejemplo, en el caso que da lugar a la STSJ de Cantabria de 30 de enero de 2004 [rec. 41/2003 (NFJ017934)], a la STSJ de Cataluña de 2 de marzo de 2000 (rec. 188/1996) y a la STSJ de Madrid de 12 de enero de 2007 [rec. 2333/2002 (NFJ026779)].

⁸ Como deja traslucir la STSJ de Andalucía (Málaga), de 16 de mayo de 2005 [rec. 524/2000 (NFJ021059)], los contribuyentes muestran su perplejidad ante la comprobación de bienes que no forman parte del caudal relicto, cuando señala que «la pretensión que se hacer valer en este proceso es, según el suplico de la demanda, que se revoque la anterior resolución por ser imposible la práctica de comprobación de valor sobre un inmueble que no forma parte del caudal relicto».

⁹ La STSJ de Castilla y León de 9 de junio de 2006 (rec. 480/2004), ilustra muy bien de cuál suele ser la actuación del contribuyente en estos casos a la hora de declarar y liquidar el ISD y de cómo se produce la corrección de la base imponible del Impuesto y la práctica de la correspondiente liquidación complementaria por parte de la Administración, a raíz de una comprobación de valores comprensiva también de los bienes integrantes de la sociedad de gananciales que fueron adjudicados al cónyuge superviviente cuando se disolvió y liquidó esta. Respecto a la actuación del contribuyente, señala la referida Sentencia que «realizado el inventario de los bienes de la sociedad de gananciales del difunto, el total de bienes y derechos ascendió a 5.418.636,37 euros. Seguidamente se llevó a cabo la liquidación de la sociedad de gananciales, adjudicando a la viuda bienes y derechos por valor del 50% del inventario, es decir, 2.790.597,73 euros, por lo que la masa hereditaria bruta ascendía a 2.790.597,73 euros, cantidad de la que se descontaron los gastos y deudas deducibles, resultando una masa hereditaria neta de 2.751.344,18 euros, liquidando la recurrente el impuesto correspondiente». Tal actuación del contribuyente, en cambio, es enmendada por la Administración tributaria en el sentido señalado más atrás, pues, como se explica en la Sentencia, «por el Servicio Territorial de Economía y Hacienda de la Delegación Territorial de Soria de la Junta de Castilla y León, al amparo del artículo 18 de la Ley 29/1987, se procedió a la comprobación de valores, fijándose un caudal hereditario comprobado de 4.133.660,33 euros, llevándose a cabo la comprobación sobre la totalidad de los bienes sin excluir los adjudicados a la cónyuge viuda como consecuencia de la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales, girándose como consecuencia de esa comprobación oportuna liquidación provisional por el concepto de Impuesto sobre Sucesiones».

especificación de su cuota de participación en dicha sociedad. Determinado así el valor de todos los elementos patrimoniales, la Administración atribuye el 50 por 100 de ese valor a los causahabientes del cónyuge fallecido por cuanto tal valor integra la masa hereditaria de este, es decir, toma el valor de la cuota ideal de participación en la sociedad de gananciales del cónyuge fallecido, que integraría el caudal hereditario, y distribuye ese valor entre los distintos causahabientes del mismo, es decir, entre los distintos sujetos pasivos del ISD que han adquirido bienes o derechos de esa sucesión *mortis causa*, con base en lo dispuesto en el artículo 27.1 de la LISD ¹⁰.

La reacción del contribuyente ante esta actuación de la Administración no se hace esperar, planteándose rápidamente el conflicto, que inicialmente se ventila ante los órganos de revisión económico-administrativos ¹¹. Si estos consideran correcto el criterio de la Administración, el conflicto termina por desembocar en el orden contencioso-administrativo ¹². Si, por el contrario, los órganos económico-administrativos dan la razón al contribuyente, es la Administración autonómica la que, disconforme con tal criterio, acude al orden contencioso-administrativo ¹³.

¹⁰ Así lo postula el Abogado del Estado en el caso que da lugar a la STS de 28 de julio de 2001 [rec. 5309/1996 (NFJ010926)], cuando, al recoger los distintos argumentos esgrimidos por este, pone el Tribunal en boca del mismo que «competé a la Oficina Gestora, en supuestos como el presente, determinar el valor neto de los bienes y derechos inventariados, la mitad de cuyo valor (no de los bienes) constituye el haber de gananciales del cónyuge viudo y la otra mitad será el haber hereditario. Así se podrá determinar la base imponible de cada contribuyente y se tendrá por una parte el haber de gananciales del cónyuge viudo y por otra las participaciones o bases imponibles de los causahabientes. Las concretas adjudicaciones de bienes que se hagan entre ellos carecen de trascendencia en el impuesto sobre sucesiones». Esta tesis es finalmente acogida por el Tribunal, para el que «competencia de la Oficina Gestora es determinar el valor neto de dichos bienes, para precisar posteriormente el haber partible entre los herederos y legatarios, si los hubiere, lo cual constituirá la base imponible del impuesto de sucesiones.»

¹¹ Como ilustra la STSJ de Castilla y León de 9 de junio de 2006 (rec. 480/2004), «argumenta la recurrente en apoyo de sus pretensiones anulatorias que los bienes adjudicados a la viuda en pago de su parte en la sociedad de gananciales, no constituyen masa hereditaria del causante, por lo que la Administración no puede realizar comprobación de valores sobre los mismos a los efectos de practicar una nueva liquidación, sosteniendo que la postura sostenida por la parte demandada es contraria a derecho, por vulnerar lo dispuesto en los artículos 9.1, 18.1 y 27 de la Ley 29/87, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con vulneración del principio constitucional de igualdad, y contraviniendo la doctrina de la propia Dirección General de Tributos, al margen de constituir un supuesto de doble imposición contrario a derecho, no resultando aplicable la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de julio de 2001».

¹² Es lo que sucede, por ejemplo, en el caso planteado en la STSJ de Castilla y León de 9 de junio de 2006 (rec. 480/2004), pues, como señala el Tribunal, «constituye el objeto del presente recurso jurisdiccional la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, de 26 de agosto de 2004, desestimando las reclamaciones económico-administrativas N.º 42/32/03 y acumulada 42/74/03 formuladas por la recurrente, contra las resoluciones del Servicio Territorial de Economía y Hacienda de Soria de la Junta de Castilla y León comprensivas del expediente de comprobación de valores relativo a la herencia causada por Don Carlos Alberto, y de la liquidación provisional NÚM000 que como consecuencia del mismo se ha practicado por el Impuesto sobre Sucesiones, con un importe a ingresar de 97.580,54 euros».

¹³ Así, por ejemplo, en la STSJ de Castilla y León de 3 de marzo de 2005 [rec. 52/2000 (NFJ019466)], son los Servicios Jurídicos de la Comunidad Autónoma los que promueven el pleito, impugnando «la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León de 23 de febrero de 1999 que estimó la reclamación económico-administrativa núm. 34/689/96 interpuesta por doña Flor, doña Diana y doña Teresa contra las liquidaciones complementarias núms. NÚM000, NÚM001, NÚM002 giradas por la Delegación Territorial de Palencia de la Junta de Castilla y León a cada una de las reclamantes como consecuencia del valor comprobado fijado a los bienes pertenecientes a la herencia de don Plácido, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y dispuso, en los términos que se indican en dicha Resolución: 1) que los bienes que se adjudican al cónyuge supérstite, por la disolución de la sociedad de gananciales, no forman parte de la herencia, y en su consecuencia no forman parte del caudal hereditario; 2) los bienes adjudicados en pago del usufructo universal forman parte de la herencia, y los aumentos en la comprobación de valores se prorratarán entre los distintos adquirentes o herederos; 3) anular las liquidaciones giradas que han sido impugnadas, debiendo la Oficina Gestora proceder a girar nuevas liquidaciones sobre las bases imponibles determinadas en base a las consideraciones anteriormente expuestas».

La cuestión, habida cuenta de los intereses económicos en juego, no deja indiferente ni al contribuyente ni a la Administración, convirtiéndose en una genuina cuestión jurídica que, como hemos anunciado ya, ha encontrado soluciones contradictorias en la jurisprudencia ¹⁴.

2.2. La solución del problema en la jurisprudencia.

2.2.1. La doctrina de la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de julio de 2001.

La solución a la mencionada cuestión jurídica ha estado muy mediatizada en un primer momento por la existencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre la misma, que se ha mostrado claramente favorable a los intereses de la Administración tributaria, admitiendo la comprobación de valores de los bienes gananciales atribuidos al cónyuge supérstite. Se trata de la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de julio de 2001 [rec. 5309/1996 (NFJ010926)], que, al parecer, no ha sentado jurisprudencia, al constituir una única sentencia que se manifiesta en tal sentido ¹⁵. Para esta Sentencia del Tribunal Supremo, «el haber de la sociedad de gananciales constituye, por tanto, un antecedente necesario de la estricta liquidación del impuesto sucesorio, indispensable para la delimitación de dos masas de bienes que hasta entonces estuvieron sometidos a la misma gestión». De ahí que el Tribunal considere que «por ello puede afirmar la Administración que «lo que procede hacer en los supuestos como el ahora planteado es determinar el valor neto de los bienes y derechos inventariados, la mitad de cuyo valor (no de los bienes) constituye el haber de gananciales del cónyuge viudo y la otra mitad será el haber hereditario». Por lo cual, determina el Tribunal que «en consecuencia, la comprobación de valores afecta a todos los bienes relictos, que no debe olvidarse, eran todos gananciales» ¹⁶.

¹⁴ Como sintetiza muy bien la STSJ de Castilla y León de 3 de marzo de 2005 [rec. 52/2000 (NFJ019466)], «la cuestión que ha de analizarse es puramente jurídica y consiste en determinar si la comprobación de valores efectuada por la Administración Autonómica a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones afecta a todos los bienes del causante –también a la mitad de los gananciales, cuando es este el régimen económico del matrimonio–, que es la tesis de la parte actora, o, por el contrario, esa comprobación de valores no afecta a los concretos bienes que fueron adjudicados –en este caso a la viuda– como consecuencia de la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales, cuando esta se produce, como en este supuesto, por el fallecimiento del otro cónyuge, que es lo que se señala en la Resolución impugnada.»

¹⁵ Así lo han indicado expresamente algunos Tribunales Superiores de Justicia para justificar su alejamiento de la doctrina de esta Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de julio de 2001, como, por ejemplo, se pone de manifiesto en la STSJ de Andalucía (Sevilla) de 4 de octubre de 2007 [rec. 550/2005 (NFJ028273)], cuando señala el Tribunal, en referencia a la interpretación realizada sobre la virtualidad del artículo 27.1 de la LISD por la mencionada Sentencia del Tribunal Supremo, que «la Sala no comparte esa interpretación, aun teniendo en cuenta la señalada sentencia, que al ser única no crea jurisprudencia».

¹⁶ Con ello, el Tribunal Supremo casa la SAN de 16 de abril de 1996 [rec. 21/1994 (NFJ007806)], que había establecido la doctrina de que la comprobación del valor real de los bienes transmitidos a título hereditario ha de limitarse a dichos bienes exclusivamente, de suerte que los aumentos de valor que resulten se prorratearán entre los adquirentes y herederos, debiendo, en consecuencia, entenderse limitada la comprobación a la mitad del haber de la sociedad de gananciales, por ser ajeno al hecho imponible la adjudicación al cónyuge supérstite de la mitad que le corresponde. Por contrapartida, el Tribunal Supremo declara ajustados a Derecho los actos administrativos que fueron objeto de recurso en la instancia, destacadamente la Resolución del TEAC de 16 de diciembre de 1993 (NFJ007815), que sostuvo que una vez determinado el valor neto de los bienes y derechos inventariados, la mitad de ese valor constituye el haber de gananciales del cónyuge viudo, y la otra mitad es el haber hereditario, que permite determinar la base imponible del ISD de cada uno de los contribuyentes «con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de las sucesiones», según dispone el artículo 27 de la LISD, careciendo de trascendencia a efectos del Impuesto las adjudicaciones de bienes que hagan los causahabientes.

El apoyo normativo en el que esta Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de julio de 2001 (NFJ010926) ha fundamentado la extensión de la potestad de comprobación del valor de los bienes y derechos a efectos del ISD a aquellos elementos patrimoniales que, constituyendo el haber de la sociedad de gananciales, han sido atribuidos, al liquidarse esta, al cónyuge superviviente, está constituido por lo dispuesto en el artículo 27.1 de la LISD y en el correlativo artículo 56.1 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, RISD), que se limita en este punto a reproducir lo dispuesto en el precepto legal. En la correcta interpretación de esta disposición legal se encuentra, por tanto, la clave para la solución del problema jurídico que nos ocupa.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27.1 de la LISD, «en las adquisiciones por causa de muerte, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará a los efectos del Impuesto como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión, estén o no los bienes sujetos al pago del Impuesto por la condición del territorio o por cualquier otra causa y, en consecuencia, los aumentos que en la comprobación de valores resulten se prorratearán entre los distintos adquirentes o herederos ¹⁷».

Para la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de julio de 2001 [rec. 5309/1996 (NFJ010926)] este precepto tiene virtualidad más allá de lo que estrictamente constituye la adquisición de bienes por los causahabientes, desplegándola también respecto al hecho jurídico previo de la liquidación de la sociedad de gananciales del cónyuge fallecido ¹⁸. De esta forma y, prescindiendo de la concreta y real adjudicación de bienes que hayan acordado los interesados tanto respecto a la liquidación de la sociedad de gananciales como respecto a la partición de la herencia del causante, a efectos fiscales, la Administración tributaria puede llevar a cabo tanto la liquidación de la sociedad de gananciales, como paso inexcusable para la integración de la masa hereditaria del causante, como la partición de la herencia de acuerdo con el principio de estricta igualdad en las respectivas adjudicaciones. Ello permite afirmar al Tribunal, respecto a la liquidación de la sociedad de gananciales y la integración de la masa hereditaria, que la comunidad de gananciales y la hereditaria suponen «el 50% de una masa en que entraría la totalidad de los bienes gananciales y la de los transmitidos a título de herencia o legado». Con lo cual, queda claro que, según la doctrina de esta Sentencia, la comprobación del valor de los bienes y derechos adquiridos *mortis causa* a efectos del ISD puede extenderse a los bienes integrantes

¹⁷ Como señala ROZAS VALDÉS, J. A., *Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993, págs. 128 y 129, sería más adecuado y correcto que el precepto se refiriese a proporcionalidad en vez de a igualdad, pues está claro que la masa hereditaria no es que se entienda repartida a efectos fiscales por partes iguales entre todos los adquirentes, sino que, dado que hay que seguir respecto a tal reparto las normas sucesorias, se considerarían las porciones proporcionales en que cada heredero ha sido instituido.

¹⁸ La Sentencia de 28 de julio de 2001 [rec. 5309/1996 (NFJ010926)], acoge la tesis del Abogado del Estado, para el que, como nos explica el Tribunal «el artículo 27.1 [LISD] es aplicable a la liquidación de la sociedad de gananciales, de suerte que los aumentos que en la comprobación de valores de la herencia resulten deben prorratearse entre los herederos en cuanto a la mitad que les corresponde, imputando la otra mitad a la sociedad referida». El argumento con el que el Abogado del Estado construye tal tesis es que «el artículo 27.1 habla de "interesados", señal inequívoca de que está contemplando todo tipo de atribuciones de bienes derivados de la muerte del causante, no solo las correspondientes a los herederos o legatarios, sino a todos los interesados-intervinientes en el proceso que se abre con el fallecimiento de una persona, característica que debe predicarse del cónyuge viudo en cuyo matrimonio rigió la sociedad de gananciales». Ello permite concluir al Tribunal que para resolver este tipo de controversias es necesario «liquidar y separar las dos comunidades, la conyugal y la hereditaria, que integran dos negocios distintos, dos patrimonios diferentes y titulares también distintos». Y para el Tribunal, —y esto es especialmente relevante—, «cada una supone el 50% de una masa en que entraría la totalidad de los bienes gananciales y la de los transmitidos a título de herencia o legado.»

de la comunidad de gananciales que fueron adjudicados al cónyuge superviviente como especificación de su cuota de participación en la misma, pues el 50 por 100 del valor de los mismos integra la masa hereditaria que ha sido objeto de adquisición *mortis causa* por los causahabientes.

Algunos Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas han seguido esta doctrina de la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de julio de 2001 (NFJ010926), haciendo especial hincapié en la virtualidad del artículo 27.1 de la LISD para disciplinar a efectos fiscales no solo la partición de la herencia sino también la previa disolución de la sociedad de gananciales¹⁹.

2.2.2. La doctrina de la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2004.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2004 [rec. 71/2003 (NFJ019110)], dictada en un recurso de casación en interés de ley promovido por la Comunidad Autónoma de Madrid, ha sentado una doctrina bien diferente a la establecida por la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de julio de 2001, respecto a la interpretación del artículo 27.1 de la LISD. Se trata, al parecer, de una única sentencia, por lo que tampoco ha sentado jurisprudencia, si bien, algunos Tribunales Superiores de Justicia han seguido su criterio.

Como señala esta Sentencia del Tribunal Supremo, «la Comunidad de Madrid postula la siguiente doctrina legal: "Cuando el artículo 27.1 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones habla de interesados, está contemplando todo tipo de atribuciones derivadas de la muerte del causante y no solo las correspondientes a los herederos o legatarios, sino a todos los interesados-intervinientes en el proceso que se abre con el fallecimiento de una persona, característica que debe predicarse del cónyuge viudo en cuyo matrimonio rigió la sociedad de gananciales".

Esta Sentencia del Tribunal Supremo rechaza tal doctrina legal, al considerar que el artículo 27.1 de la LISD y su correlativo artículo 56.1 del RISD tienen su ámbito de aplicación en las particiones y adjudicaciones realizadas con motivo de las sucesiones *mortis causa*, sin que puedan extenderse a la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales, disciplinada en los artículos 1.392 y siguientes del Código Civil²⁰.

¹⁹ Como señala la STSJ de Castilla y León de 3 de marzo de 2005 [rec. 52/2000 (NFJ019466)], «los bienes que correspondan al cónyuge superviviente en concepto de mitad de los bienes gananciales, al no recibirse por herencia, no constituyen el hecho imponible del impuesto. Pero esto no supone, sin embargo, que para determinar el "valor" de los bienes transmitidos en este impuesto hayan de excluirse los bienes ya adjudicados al cónyuge viudo por la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales y, por tanto, que en el supuesto de comprobación de valores de la Administración queden dichos bienes excluidos de esta comprobación que afecte a las posteriores liquidaciones». En el mismo sentido, STSJ de Castilla y León de 9 de junio de 2006 (rec. 480/2004). Sigue literalmente la argumentación de la STS de 28 de julio de 2001 la STSJ de Cantabria de 30 de enero de 2004 [rec. 41/2003 (NFJ017934)].

²⁰ Como señala la STS de 16 de diciembre de 2004 [rec. 71/2003 (NFJ019110)], «es claro, como indicaba la sentencia recurrida, que el precepto de los artículos 27.1 y 56.1 indicados se refiere a las particiones y adjudicaciones realizadas con motivo de las sucesiones *mortis causa*: "en las sucesiones por causa de muerte, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará para los efectos del impuesto como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión", es decir, con arreglo a las normas de los artículos 1.051 y siguientes del Código Civil, referidos a la partición de la herencia. Sus efectos se limitan a la partición de la herencia, sin que puedan extenderse a los artículos 1.392 y siguientes del Código civil, referentes a la disolución y liquidación de gananciales, actos previos a los de partición de la herencia».

Para esta Sentencia del Tribunal Supremo, por tanto, «los citados artículos 27 y 56 solo despliegan sus efectos en el campo tributario sucesorio». El Tribunal distingue claramente la *sociedad de gananciales* y la *masa hereditaria*, que constituyen instituciones jurídicas distintas con patrimonios diferenciados y aunque suele ser frecuente en los casos de fallecimiento de uno de los cónyuges que la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales coincida con el momento en que deben separarse los bienes de la masa hereditaria para su adjudicación, no siempre va a coincidir en el tiempo la liquidación de la sociedad de gananciales y la adjudicación de la herencia ²¹.

La conclusión a que llega esta Sentencia del Tribunal Supremo es que «la adjudicación al cónyuge superviviente de los bienes que le correspondan en la liquidación de la sociedad de gananciales es ajena al hecho imponible del Impuesto de Sucesiones. El cónyuge superviviente no adquiere los bienes que le correspondan en la disolución de los gananciales como sucesor del cónyuge difunto sino como titular de la sociedad que se extingue» ²². Por lo cual, no resulta aplicable a la liquidación de la sociedad de gananciales lo dispuesto en el artículo 27.1 de la LISD, que rige, a efectos tributarios, exclusivamente respecto a la partición y adjudicación de los bienes de la masa hereditaria entre los causahabientes.

Algunos Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas han seguido esta doctrina de la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2004 (NFJ019110) de forma explícita, como es el caso del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, a raíz de supuestos en los que se discutía primordialmente sobre la posibilidad de aplicación de algunas de las reducciones establecidas en el artículo 20 de la LISD ²³. Incluso, al abordar directamente la cuestión de la extensión de la comprobación

²¹ Señala la STS de 16 de diciembre de 2004 [rec. 71/2003 (NFJ019110)], que «aunque en el caso de autos la liquidación de la sociedad de gananciales coincida con el momento en que deben separarse los bienes de la masa hereditaria a efectos de su adjudicación, por haber fallecido el marido, sin embargo, ambos patrimonios, el de la masa hereditaria y el ganancial, constituyen instituciones jurídicas distintas y la disolución de la segunda puede no coincidir necesariamente en el tiempo con la adjudicación de la herencia ya que pueden darse en otras situaciones jurídicas diferentes».

²² Señala la STS de 16 de diciembre de 2004 [rec. 71/2003 (NFJ019110)], que, la prueba de ello es que «el artículo 45.I.B) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados declara que estarán exentas las adjudicaciones que a favor de los cónyuges, y en pago de las aportaciones de bienes y derechos verificadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, se verifiquen a la disolución de la sociedad de gananciales y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales; en el mismo sentido se manifiesta el artículo 88.I B) 3 del Reglamento del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo. En ninguno de los dos preceptos se dispone nada acerca del principio de igualdad que deba guardarse en la adjudicación de los bienes, principio de igualdad que, en cambio, preside las adjudicaciones hereditarias a efectos tributarios.»

²³ Así, por ejemplo, en la STSJ de Madrid de 3 de noviembre de 2006 (rec. 395/2003), en un caso en el que «los bienes inventariados son gananciales, correspondiendo la mitad al cónyuge superviviente, para cuyo pago se le adjudican diversos valores mobiliarios y saldos bancarios; el resto de bienes, la otra mitad de los inventariados, integran la masa hereditaria, y entre ellos se encontraban la vivienda habitual del matrimonio, una plaza de garaje y un trastero». La Comunidad Autónoma procede a la comprobación de valores y al dictado de la correspondiente liquidación complementaria, en la que esta había entendido que el 50 por 100 de la vivienda habitual correspondía al cónyuge superviviente y, por tanto, la reducción del 95 por 100 sobre el valor de la misma solo procedía aplicarlo sobre el 50 por 100 de ese valor, que era el objeto de adquisición *mortis causa*. Esta Sentencia del TSJ de Madrid, siguiendo y reproduciendo expresamente la doctrina de la STS de 16 de diciembre de 2004, da la razón al contribuyente, interpretando que el artículo 27.1 de la LISD tiene virtualidad exclusivamente respecto a la partición de la herencia y la correspondiente adjudicación de los bienes a los causahabientes, estableciendo a efectos exclusivamente fiscales el principio de igualdad en tal partición, pero no puede desplegar tal precepto virtualidad respecto a la previa liquidación de la sociedad de gananciales. En el mismo sentido, STSJ de Madrid de 3 de noviembre de 2006 (rec. 396/2003) y STSJ de Madrid de 15 de diciembre de 2006 (rec. 1275/2003), que, claramente concluye que «hemos de convenir con los demandados que la liquidación de la sociedad de gananciales es un acto previo a la formación del haber hereditario, por lo que adjudicándose al viudo concretos bienes, en cuanto cotitular de la sociedad de gananciales que se liquida y en pago de la mitad del valor del patrimonio ganancial, nada obsta que, a consecuencia de tal

de valores en el ISD en los supuestos de disolución y liquidación de la sociedad de gananciales por fallecimiento de uno de los cónyuges, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid ha mantenido materialmente el mismo criterio de la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2004 (NFJ019110), sin hacer mención expresa a la misma, esto es, ha mantenido la no aplicación del artículo 27.1 de la LISD a la liquidación de la sociedad de gananciales, señalando, por ejemplo, en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 12 de enero de 2007 [rec. 2333/2002 (NFJ026779)], que «una cosa es la igualdad de ambas porciones y otra diferente es que en ellas se incluyan los bienes o porcentajes de los mismos que las partes entiendan convenientes, sin que sea necesario que todos ellos se adjudiquen por mitad». Por lo que, para el Tribunal, «en todo caso, es evidente que el haber hereditario solo puede estar formado, una vez disuelta la sociedad legal de gananciales, por la mitad de los bienes del fallecido y es únicamente sobre esa mitad sobre la que puede hacerse la comprobación de valores, en su caso»²⁴.

También el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sevilla) ha seguido de forma expresa la doctrina sentada por la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2004 (NFJ019110) respecto a la no aplicación del artículo 27.1 de la LISD a la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales, al pronunciarse sobre la cuestión de la aplicación de determinadas reducciones en la base imponible del ISD, en concreto, de la reducción ligada a la adquisición *mortis causa* de la vivienda habitual del causante²⁵. En otras ocasiones, este Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Málaga), al abordar directamente el problema de la extensión de la comprobación de valores a los bienes adjudicados al cónyuge supérstite, llega a la misma conclusión material de la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2004 (NFJ019110) y, por tanto, mantiene un criterio contrario al sostenido por la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de julio de 2001 (NFJ010926), esto es, que el artículo 27.1 de la LISD no tiene virtualidad respecto a la liquidación de la sociedad de gananciales y, por tanto, no es posible practicar la comprobación de valores a efectos del ISD sobre bienes que no forman parte del caudal hereditario, por haber sido adjudicados al cónyuge supérstite como pago de su cuota de participación en la sociedad de gananciales²⁶.

operación, resulte que la totalidad de la vivienda habitual se le adjudicase al causante en pago de la mitad del haber ganancial y que posteriormente dicho bien, se atribuyese al viudo en usufructo como heredero y a una hija la nuda propiedad de esa vivienda, al formar parte ya la vivienda del haber hereditario del causante.»

²⁴ En el caso que da lugar a esta STSJ de Madrid de 12 de enero de 2007 [rec. 2333/2002 (NFJ026779)], la recurrente es la Comunidad de Madrid, que impugna la Resolución del TEAR de Madrid de 24 de junio de 2002 que estimó la reclamación interpuesta por el contribuyente contra la liquidación complementaria practicada por la Administración por el ISD como consecuencia de un expediente de comprobación de valores. A juicio de la Comunidad Autónoma recurrente, «debe anularse la resolución administrativa impugnada toda vez que la administración debe comprobar el valor de todos los bienes y derechos inventariados, la mitad de cuyo valor constituye el haber de gananciales del cónyuge viudo y la otra mitad será el haber hereditario. En consecuencia, la comprobación de valores afecta a todos los bienes relictos y no debe olvidarse que todos eran gananciales». El Tribunal, como hemos señalado, desestima esta pretensión de la Comunidad Autónoma, restringiendo el ámbito de la comprobación de valores exclusivamente a los bienes adjudicados a la masa hereditaria del cónyuge fallecido y, por ende, adquiridos *mortis causa* por sus herederos, sujetos pasivos del ISD.

²⁵ Así, por ejemplo, en las SSTSJ de Andalucía (Sevilla) de 4 de octubre de 2007 [rec. 550/2005 (NFJ028273)], 29 de junio de 2007 [rec. 226/2005 (NFJ028196)] y 19 de enero de 2007 [rec. 193/2005 (NFJ026160)].

²⁶ Así, por ejemplo, en la STSJ de Andalucía (Málaga), de 16 de mayo de 2005 [rec. 524/2000 (NFJ021059)], se señala que «la pretensión que se hace valer en este proceso es, según el suplico de la demanda, que se revoque la anterior resolución por ser imposible la práctica de la comprobación de valor sobre un inmueble que no forma parte del caudal relicto y, subsidiariamente, por estar insuficientemente motivada la comprobación». El Tribunal entiende que en el caso de autos, «en efecto, el inmueble cuyo valor se ha comprobado fue adjudicado a la viuda como consecuencia de la disolución de la sociedad de gananciales y el hecho de que la escritura que documenta esta disolución se presente ante la Administración antes o después de la presentación ante la misma administración es indiferente pues lo cierto es que esos bienes no forman parte de la herencia por haber sido pre-

2.3. El criterio de la doctrina de la Administración.

Respecto al criterio mantenido por la doctrina administrativa, la Dirección General de Tributos (en adelante DGT) se ha alineado claramente con la tesis que sostiene la inaplicabilidad del artículo 27.1 de la LISD a la liquidación de la sociedad de gananciales, tras su disolución por muerte de uno de los cónyuges. Acertadamente, entiende este Centro directivo que la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales constituye una especificación o concreción de derechos preexistentes, pero no una transmisión patrimonial propiamente dicha ²⁷. Con lo cual, la adjudicación al cónyuge superviviente de la porción de los bienes integrantes de la sociedad de gananciales que le corresponde no está sujeta ni al ISD ni al ITPAJD, puesto que estos bienes ya pertenecían al cónyuge superviviente ²⁸.

De ahí que de forma taxativa, a través de las contestaciones a las numerosas consultas planteadas por los contribuyentes sobre esta cuestión, la DGT haya establecido el criterio de la no aplicación del artículo 27.1 de la LISD a la liquidación de la sociedad de gananciales, circunscribiendo, en cambio, su campo de aplicación a la adjudicación de bienes *mortis causa* a los herederos y legatarios del causante, esto es, al estricto fenómeno sucesorio ²⁹.

Consecuentemente con esta tesis, respecto al específico problema que nos ocupa, el de la extensión de la comprobación de valores a efectos del ISD, la DGT ha mantenido el acertado criterio de que

viamente adjudicados a la viuda del causante». El Tribunal llega a la conclusión de que «como consecuencia del fallecimiento de uno de los cónyuges se producen dos hechos jurídicos separados y diferentes que se suceden en el tiempo: la disolución del régimen de sociedad de gananciales y la apertura de la sucesión, cuyo análisis civil y tributario debe efectuarse separadamente. La liquidación de los bienes incluidos en la masa patrimonial de la sociedad de gananciales debe realizarse de acuerdo con lo previsto en los artículos 1.392 y siguientes del CC, que establecen, en esencia, que el remanente de las deducciones establecidas en dichos artículos se dividirá por mitad entre marido y mujer o sus respectivos herederos, sin que sea de aplicación a esta división ni, tampoco, a la adjudicación de bienes en pago del derecho de cada una de las partes, lo previsto para la liquidación del ISD en el artículo 27 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, que regula dicho impuesto». Por ello, señala el Tribunal que «así las cosas debemos estimar el recurso al quedar plenamente acreditada la realidad fáctica en que se sustenta la pretensión revocatoria debiendo ordenar a la Administración que no se produzca comprobación de valor alguno, en la medida en que no forma parte de la base imponible del impuesto liquidado al recurrente, la parte proporcional de la vivienda habitual de su causante». En el mismo sentido, STSJ de Andalucía (Málaga), de 12 de abril de 2007 (rec. 522/2000).

²⁷ Como señala, por ejemplo, la Contestación de la DGT a la Consulta núm. V2536-05 (NFC023737), de 21 de diciembre de 2005, «la división de los bienes integrantes de la sociedad de gananciales y la consiguiente adjudicación de las partes resultantes a los cónyuges en proporción a su interés en dicha sociedad no es una transmisión patrimonial propiamente dicha –ni a efectos civiles ni a efectos fiscales– sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente.»

²⁸ Como señala la Contestación de la DGT a la Consulta núm. V2536-05 (NFC023737), de 21 de diciembre de 2005, «la porción que corresponde al cónyuge sobreviviente no está sujeta ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ya que no se produce ninguna transmisión de los bienes que la integran, pues estos ya pertenecían a dicho cónyuge».

²⁹ Como señala, por ejemplo, la Contestación de la DGT a la Consulta núm. V0211-04 (NFC19992), de 20 de octubre de 2004, «la liquidación de los bienes incluidos en la masa patrimonial de la sociedad de gananciales debe realizarse de acuerdo con lo previsto en los artículos 1.392 y siguientes del Código Civil, que establecen, en esencia, que el remanente de las reducciones establecidas en dichos artículos se dividirá por mitad entre marido y mujer o sus respectivos herederos, sin que sea de aplicación a esta división ni, tampoco, a la adjudicación de bienes en pago del derecho de cada una de las partes, lo previsto para la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el artículo 27 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, en la que se regula dicho impuesto». En la misma línea, señala la Contestación de la DGT a la Consulta núm. 0034-04 (NFC018799), de 15 de enero de 2004, que la aplicación del artículo 27 de la LISD solamente alcanza a las sucesiones por causa de muerte, sin que pueda extenderse a un acto como la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales, «aun cuando se produzca por causa de muerte de uno de los cónyuges, porque no puede conceptuarse, ni en el orden civil ni en el tributario, como sucesión».

no resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 27.1 de la LISD, dado que los bienes asignados al cónyuge superviviente no constituyen un supuesto de sucesión y lo que, en su caso, se podrá comprobar es la existencia de excesos de adjudicación al cónyuge superviviente con ocasión de la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales. Así, por ejemplo, como señala la DGT en la Contestación a la Consulta número 1167-02 (NFC016509), de 1 de agosto de 2002, «respecto a la posibilidad de que la Administración competente para la exigencia de este impuesto, pueda comprobar la posible existencia de excesos de adjudicación derivados de la disolución, liquidación y adjudicación de los bienes gananciales, debe responderse afirmativamente, puesto que, excluidas las mencionadas operaciones del concepto de sucesión, quedan como operaciones realizadas *inter vivos*, por lo que de producirse en su realización excesos de adjudicación gratuitos deberán considerarse como donaciones entre las partes, sin que sea de aplicación a estos supuestos lo dispuesto en el apartado 3 del reiteradamente citado artículo 27 de la Ley del impuesto, puesto que como se ha dicho, estas operaciones no son sucesiones».

La doctrina emanada del TEAC al respecto, sin embargo, difiere de la mantenida por la DGT, pues si bien entiende que el artículo 27.1 de la LISD no es aplicable a la liquidación de la sociedad de gananciales, lo que le permite afirmar la tesis de que las reducciones previstas en la normativa del Impuesto en relación con la adjudicación de determinados bienes serán aplicables en su integridad sobre el valor de tales bienes cuando los mismos hayan sido adjudicados a la masa hereditaria del causante, sin embargo, respecto al ámbito material de la comprobación de valores mantiene una tesis que no resulta coherente con esa línea de pensamiento, y que, en definitiva, supone una extensión del hecho imponible del ISD a la liquidación de la sociedad de gananciales.

En definitiva, el TEAC mantiene la tesis de que todos los bienes integrantes de la sociedad de gananciales pueden ser objeto de la potestad administrativa de comprobación de valores a fin de determinar el valor total de la masa ganancial que ha de distribuirse entre el cónyuge superviviente y el caudal relicto del cónyuge premuerto³⁰. Así, para la Resolución del TEAC de 16 de marzo de 2005 (NFJ020474), «la comprobación de valor sobre todos los bienes gananciales está sobradamente justificada aunque aquellos no se repartan al 50 por ciento entre el cónyuge superviviente y los herederos³¹».

³⁰ Como señala la Resolución del TEAC de 16 de marzo de 2005 (NFJ020474), «hay que discrepar de la opinión de los interesados sobre la improcedencia de comprobar valores sobre bienes gananciales que finalmente no pasen a formar parte de la herencia, pues hay que destacar, en primer lugar, que los interesados presentaron un documento a liquidar con toda la relación de bienes el 25 de mayo de 2000, antes de la adjudicación concreta de bienes para pago de los gananciales que se formalizó en escritura pública el 14 de julio de 2001, por lo que en principio se procedió a cuantificar el haber ganancial, que era imprescindible para determinar tanto el haber individual del cónyuge superviviente, como el importe del caudal relicto, que por descontado debe hacerse a valores reales, y por tanto comprobados (art. 9 y 18 de la Ley 29/1987), con independencia de los bienes concretos en que habrían de traducirse estas dos masas patrimoniales».

³¹ En el caso que da lugar a esta Resolución del TEAC de 16 de marzo de 2005 (NFJ020474) la Dependencia Gestora de la Administración tributaria autonómica había incoado expediente de comprobación de valores a efectos del ISD en relación con una sucesión *mortis causa*, extendiendo dicha comprobación sobre los bienes privativos del causante y sobre todos los bienes gananciales al entender que el 50 por 100 de estos últimos formaban parte de la masa hereditaria. Como consecuencia de esta comprobación de valores se incrementan sustancialmente las bases imponibles del ISD que habían declarado los herederos y se giran las correspondientes liquidaciones complementarias. En el caso la Administración tributaria había reducido la base de aplicación de determinadas reducciones a practicar sobre la base imponible al 50 por 100, en aplicación del artículo 27.1 de la LISD, al entender que solo la mitad de cada uno de los bienes gananciales se atribuía a la masa hereditaria, lo que, con acierto, es anulado por el TEAC, pero, sin embargo y de forma contradictoria con lo anterior, el TEAC, como hemos señalado en el texto, sí que considera correcto extender la comprobación a todos los bienes gananciales y, consecuentemente, proceder al aumento de la base imponible del ISD de los herederos, lo cual

2.4. Toma de postura: la Administración no puede extender la comprobación de valores a los bienes atribuidos al cónyuge supérstite.

2.4.1. El acierto del criterio de la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2004 (NFJ019110): el artículo 27.1 de la LISD no es aplicable a la liquidación de la sociedad de gananciales.

La doctrina que consideramos conforme con nuestro Ordenamiento jurídico es la que deriva de la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2004 (NFJ019110) y que, como hemos visto, han seguido algunos Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas, extendiéndola al concreto problema de la delimitación del ámbito material de la comprobación de valores, y que, finalmente, ha sido llevada hasta sus últimas consecuencias por la DGT a través de sus contestaciones a las consultas tributarias planteadas por los contribuyentes.

De ella se derivan dos consecuencias fundamentales a efectos de nuestro estudio. La primera de ellas se refiere al ámbito de la comprobación de valores en el ISD —que es el que en este momento nos interesa—, que no puede alcanzar a los bienes atribuidos al cónyuge supérstite, por cuanto los mismos no forman parte de la masa hereditaria del cónyuge premuerto y no les resulta aplicable el principio de proporcionalidad consagrado a efectos fiscales en el artículo 27.1 de la LISD. La segunda, referida al ámbito de la aplicación de determinadas reducciones en el ISD —que analizaremos más adelante—, ya que han de respetarse las concretas atribuciones de bienes que en el orden civil se hayan efectuado entre el cónyuge supérstite y la masa hereditaria del cónyuge premuerto en la liquidación de la sociedad de gananciales.

2.4.2. La caracterización de la sociedad de gananciales como una comunidad de tipo germánico.

En nuestro Ordenamiento jurídico la sociedad de gananciales se configura en los artículos 1.344 y siguientes del Código Civil como una *comunidad de mano común* o *comunidad de tipo germánico*, donde no hay cuotas reales, ni, por ende, ejercicio individual de derechos dominicales³². Por el contrario, en la *comunidad de tipo romano*, que es la regulada en los artículos 392 y siguientes del Código Civil, cada condueño tiene «la plena propiedad de su parte y de los frutos y utilidades que le correspondan, pudiendo en consecuencia enajenarla, cederla o hipotecarla, y aún sustituir a otro en su aprovechamiento», según nos indica el artículo 399 del Código Civil.

Respecto a la situación en que se encuentra el patrimonio ganancial desde que fallece uno de los cónyuges hasta que se realiza la liquidación del mismo, la jurisprudencia ha señalado que constituye una *comunidad postganancial*, caracterizada porque a cada uno de los cotitulares —el cónyuge viudo y los causahabientes del premuerto— le pertenece una cuota en abstracto sobre la masa ganancial, que se materializará, tras la división-liquidación, en una parte concreta e individualizada de los

descansa nuevamente en la incorrecta idea de que la mitad de cada uno de los bienes gananciales se atribuye a la masa hereditaria y la otra mitad al cónyuge supérstite.

³² Cfr., LACRUZ BERDEJO, J. L., *Elementos de Derecho Civil*, tomo IV, «Derecho de familia», Barcelona, 1990, págs. 392 y ss.

bienes y derechos singulares que se les adjudiquen³³. Como señala la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de septiembre de 1998, «en esa fase intermedia entre la disolución automática por fallecimiento de uno de los cónyuges y la posterior liquidación, se mantiene una suerte de comunidad o proindivisión en los bienes gananciales de tal forma que cada uno de los cotitulares –en el caso de autos, se repite, la viuda y los causahabientes del premuerto– ostentará una cuota en abstracto sobre el *totum* ganancial, cuota que se concretará, en particular, cuando se resuelva la liquidación de la misma, adjudicándose por consiguiente por las fórmulas de aplicación de la partición hereditaria, bienes concretos para la integración de la cuota que corresponda a los citados comuneros en los términos de los preceptos citados, de lo que se deriva, como efecto básico, que mientras la pervivencia de esa denominada comunidad postmatrimonial a cada comunero le pertenece una cuota en abstracto sobre la masa ganancial, que se materializará, tras la división-liquidación, en una parte concreta e individualizada de los bienes y derechos singulares que se les adjudique correspondientemente».

Por tanto, en la sociedad legal de gananciales cada uno de los cónyuges no tiene una cuota específica sobre cada uno de los bienes que la integran sino que cada cónyuge es titular de una cuota ideal de participación en el patrimonio de dicha sociedad y será solo cuando se produzca la disolución y liquidación de dicha sociedad cuando, atendiendo a la autonomía de la voluntad, se atribuya a cada cónyuge un 50 por 100 del valor del patrimonio de la sociedad de gananciales, que se concretará en la atribución de concretos elementos patrimoniales a cada uno de los cónyuges o, de haber sido el fallecimiento de uno de ellos la causa de la disolución de la sociedad de gananciales, al cónyuge superviviente y a la masa hereditaria del cónyuge premuerto³⁴.

2.4.3. La libertad de los interesados para distribuir los bienes gananciales entre el cónyuge superviviente y la masa hereditaria del cónyuge fallecido.

Esta libertad de los interesados para la atribución de bienes al cónyuge superviviente como pago o especificación de su cuota ideal en la sociedad de gananciales, que ha de ser respetada a efectos fiscales, permite un margen de acción a los interesados para diseñar una cierta planificación fiscal a fin de reducir el importe del ISD que han de satisfacer los causahabientes del finado.

Así, por lo que ahora nos interesa, para evitar que mediante el ejercicio de la potestad de comprobación de valores la Administración pueda elevar sustancialmente el valor de los bienes adquiridos por sucesión *mortis causa* y con ello incrementar la base imponible del ISD, los interesados pueden acordar la atribución de la mayor parte de los bienes inmuebles o de aquellos que más valor pudiesen alcanzar en caso de una eventual comprobación de valores, al cónyuge superviviente en pago de su cuota en la sociedad de gananciales. Mientras que al caudal hereditario del cónyuge fallecido se atribuirían aquellos bienes que no van a ser objeto de comprobación de valores por venir su valor

³³ Cfr., MORÓN PÉREZ, M.C., *Régimen tributario de la transmisión de la empresa*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2007, pág. 182.

³⁴ Como señala la STSJ de Madrid de 12 de enero de 2007 [rec. 2333/2002 (NFJ026779)], «la sociedad de gananciales es una comunidad de bienes germánica en mano común en el sentido de que los cónyuges no tienen una cuota específica de los bienes que la integran sino que cada uno es cotitular de todos ellos y solo es a la disolución de la misma en la que, conforme a las reglas de la autonomía de la voluntad, se atribuyen un 50% del valor de los mismos, tal como regula el artículo 1.344 CC».

fijado administrativamente o por existir respecto a los mismos un valor de mercado incontrovertido³⁵. O también se pueden atribuir al caudal hereditario aquellos bienes que estén exentos del pago del Impuesto o que disfruten de un importante beneficio fiscal que reduzca sustancialmente la carga tributaria, como es el caso de la vivienda habitual o de la empresa familiar³⁶.

Lo fundamental, a estos efectos, es que los bienes libremente asignados tanto al cónyuge supérstite como a la masa hereditaria del cónyuge fallecido, como concreción o especificación de la respectiva cuota ideal del 50 por 100 en la sociedad de gananciales, representen, justamente, un valor equivalente a ese 50 por 100 del patrimonio de dicha sociedad. Mientras se mantenga esa proporción o equivalencia entre el valor de unos y otros bienes, las opciones que hayan adoptado los interesados, respetando, lógicamente, las limitadas prescripciones establecidas por el Código Civil, han de ser respetadas también por la Administración tributaria a la hora de liquidar el ISD pues constituyen, ciertamente, una válida opción para los interesados amparada por el Ordenamiento³⁷. Entre dichas prescripciones del Código Civil cabe mencionar lo dispuesto en el artículo 1.406, que establece un derecho de adjudicación preferencial respecto a determinados bienes, pero tal derecho no se convierte en una exigencia obligatoria sino que constituye un derecho potestativo³⁸. Entre esos bienes, destacadamente, se encuentra la vivienda habitual, pero, como decimos, respecto a su adjudicación el cónyuge supérstite solo tendrá un derecho preferencial de carácter potestativo³⁹.

³⁵ Como explica GARCÍA MARTÍNEZ, A., *El valor tributario: su determinación objetiva y convencional*, Bosch, Barcelona, 2006, págs. 68 y 69, la comprobación de valores solo procederá cuando exista una cierta indeterminación en el valor de los bienes, pero no cuando dicho valor sea incontrovertido como sucede, por ejemplo, respecto a unas acciones que cotizan en Bolsa o respecto a los valores fijados administrativamente, como es el caso del valor catastral.

³⁶ No termina de convencernos, por ello, la afirmación de CALVO VÉRGEZ, J. «La reducción por adquisición *mortis causa* de empresa familiar, negocio profesional y participaciones en entidades en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: cuestiones teóricas y prácticas», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 78, 2007, pág. 50, cuando señala que «en todo caso, lo que parece claro es que la disolución del régimen ganancial no podrá significar la elusión del pago del impuesto a través de adjudicaciones que no respeten las reglas establecidas, tal y como ocurriría si tuviese lugar la atribución al cónyuge viudo de bienes infravalorados con la finalidad de minorar el volumen de la herencia». De lo cual, extrae la consecuencia de que «de esta forma se procedería a gravar dos operaciones por el ISD: de una parte, la transmisión *mortis causa* por la mitad del valor de la sociedad de gananciales, cualquiera que resulte ser la valoración de los bienes efectuada por los interesados; y de otra, la donación de los herederos al cónyuge supérstite por el incremento de su patrimonio, que representa la infravaloración de los elementos que se le han adjudicado». Con ello parece incurrirse de nuevo en la idea que tanto hemos criticado a lo largo de este trabajo, esto es, la de extender la aplicación del artículo 27.1 de la LISD al fenómeno de la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales, que es previo y distinto al fenómeno propiamente sucesorio y que, como hemos analizado, descansa en la idea de que la mitad de todos los bienes gananciales forman parte del caudal hereditario y, por tanto, puede llevarse a cabo una comprobación sobre el valor de los mismos a fin de prorratear los excesos de valoración obtenidos entre los causahabientes del cónyuge fallecido.

³⁷ Como señala AGUSTÍN TORRES, C., *Beneficios fiscales en la tenencia y transmisión de las empresas*, CISS, Valencia, 1999, pág. 64, en relación con la empresa individual o el negocio profesional, «producida la defunción de un cónyuge, el sobreviviente y los herederos del premuerto (el sobreviviente puede ser también heredero del premuerto) pueden practicar en la forma que les convenga la liquidación de la sociedad conyugal y atribuir, en su totalidad, la empresa o negocio profesional a la cuota matrimonial del sobreviviente o a la herencia del fallecido».

³⁸ Así, señala MORÓN PÉREZ, C., *Régimen tributario...*, cit., pág. 179, que «tan solo si en el haber existe uno de los bienes a los que se refiere el artículo 1.406 CC, entre los que se encuentra una empresa o negocio, existirá un derecho de adjudicación preferencial o predetracción para su adjudicación a uno de ellos, en el caso de la empresa, al que la hubiera explotado con su trabajo».

³⁹ Como señala la STSJ de Madrid de 12 de enero de 2007 [rec. 2333/2002 (NFJ026779)], «el artículo 1.406.4.º CC determina que cada cónyuge tendrá derecho en el caso de muerte del otro cónyuge a que se incluya con preferencia en su haber al liquidar la sociedad de gananciales y hasta donde este alcance, la vivienda donde tuviese su residencia habitual, pero ello no constituye

2.4.4. El problema de la existencia de posibles excesos de adjudicación al cónyuge supérstite.

El problema, desde el punto de vista tributario, puede plantearse cuando esa proporción entre el valor de los concretos bienes atribuidos al cónyuge supérstite y el valor de los bienes atribuidos a la masa hereditaria del cónyuge fallecido se desequilibra claramente a favor de los bienes atribuidos al cónyuge supérstite. Tras ese desequilibrio puede esconderse, en muchos casos, una finalidad elusiva del pago del ISD por parte de los causahabientes del cónyuge fallecido.

Sin embargo, la forma de conjurar ese riesgo no estriba, tal y como hemos analizado, en forzar el campo de aplicación del artículo 27.1 de la LISD, ampliándolo a la liquidación de la sociedad de gananciales disuelta por el fallecimiento de uno de los cónyuges, concediendo a tal efecto a la Administración tributaria la posibilidad de comprobar el valor de todos los bienes gananciales en el ámbito de la comprobación del ISD en su modalidad de transmisión *mortis causa*, pues la liquidación de la sociedad de gananciales es ajena al propio fenómeno sucesorio que conforma el hecho imponible del ISD en su modalidad de transmisión *mortis causa*.

Extender la comprobación de valores a efectos del ISD a bienes que no son objeto de adquisición *mortis causa*, como hemos visto que hace la Administración tributaria en muchos casos, supone, en definitiva, extender el propio hecho imponible del Impuesto más allá de su configuración legal, lo cual contraría palmariamente los principios de reserva de ley en materia tributaria y de prohibición de la analogía, consagrados, respectivamente, en los artículos 8 y 14 de la LGT⁴⁰. Además, ello conduciría también a gravar una capacidad económica ficticia o inexistente por cuanto la elevación de los valores de los bienes atribuidos al cónyuge supérstite tras la pertinente comprobación administrativa, de acuerdo con lo especificado en el artículo 27.1 de la LISD, supondría un aumento en la base imponible del ISD que deban satisfacer los causahabientes del cónyuge fallecido. Lo cual podría atentar contra el principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31 de la CE⁴¹.

La forma de atajar las posibilidades de elusión fiscal en estos casos estriba en realizar una comprobación tributaria que ponga de manifiesto a la Administración la realidad de los negocios jurídicos y actos de disposición de bienes realizados por los interesados, a fin de que esta pueda calificarlos conforme a su verdadera naturaleza jurídica y darles, en consecuencia, el tratamiento fiscal adecuado, tal y como permite el artículo 13 de la LGT. La realidad fáctica sobre la que debe incidir esta comprobación será la propia liquidación de la sociedad de gananciales, atendiendo a la escritura de partición de bienes entre el cónyuge supérstite y la masa hereditaria del cónyuge fallecido, a efectos de descubrir posibles hechos imponibles del ISD y, en su caso, del ITPAJD.

una exigencia, sino un derecho potestativo, sin que exista norma legal alguna que obligue al cónyuge supérstite a incluir una porción determinada de la vivienda habitual en su haber, sea un determinado porcentaje de la misma o sea su totalidad».

⁴⁰ Sobre la prohibición de la analogía en Derecho tributario, *vid.*, el trabajo de PALAO TABOADA, C., «Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias. (La prohibición de la analogía en Derecho tributario)», *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 1, 1997, págs. 219 y ss.

⁴¹ Y no puede desconocerse, como acertadamente señala ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., «Sistema tributario y Constitución», *Cuadernos de Derecho Público*, núm. 25, 2005, pág. 141, que «el principio de capacidad económica sigue siendo un criterio prioritario y básico en la consecución de la justicia tributaria, no solo ya porque exista una subordinación en la interpretación de otros principios materiales como el de generalidad e igualdad a su previa armonización con el principio de capacidad económica, sino porque la justicia tributaria necesita auxiliarse fundamentalmente de este principio».

En el marco del correspondiente procedimiento de comprobación tributaria iniciado por la Administración que, según los casos, puede ser un procedimiento de comprobación limitada o un procedimiento de inspección, la Administración puede llevar a cabo la comprobación del valor de los bienes asignados en la liquidación de la sociedad de gananciales al cónyuge superviviente y a la masa hereditaria del cónyuge fallecido. A través del ejercicio de sus potestades de comprobación e investigación y, específicamente, de comprobación de valores, la Administración tributaria puede poner de manifiesto la existencia de un exceso de adjudicación de bienes al cónyuge superviviente de carácter gratuito, esto es, que los bienes adjudicados como concreción de su cuota ideal en la sociedad de gananciales superen con creces el 50 por 100 del valor del patrimonio de dicha sociedad, sin que haya existido por parte de este una compensación económica a los causahabientes del cónyuge fallecido. También, en sentido inverso, la Administración puede poner de manifiesto la existencia de un exceso de adjudicación a la masa hereditaria del cónyuge fallecido, cuando los bienes atribuidos a la misma superen claramente el valor de la cuota de participación en la sociedad de gananciales disuelta ⁴². Asimismo, la Administración puede calificar dicho exceso de adjudicación conforme a su verdadera naturaleza jurídica como una donación de bienes realizada *inter vivos* y derivar de ello las consecuencias fiscales oportunas ⁴³.

Todo ello, lógicamente, entraña un procedimiento de cierta complejidad en el que la Administración, entre otras cosas, tendrá que probar la existencia de los excesos de adjudicación acordados por los interesados y la causa de los mismos ⁴⁴. Hay que tener en cuenta, a tal efecto, que, normalmente, los excesos de adjudicación suelen arrancar de un convenio de los interesados y serán las estipulaciones derivadas del mismo las que deberán ser objeto de interpretación, al objeto de esclarecer su voluntad ⁴⁵. No es jurídicamente correcto, a tal efecto, que la Administración acuda al fácil expediente que proporciona el artículo 27.1 de la LISD, sobre todo teniendo en cuenta, además, las consecuencias que de ello derivan para los contribuyentes. Por ello, cuando los excesos de adjudicación al cónyuge superviviente en la liquidación de la sociedad de gananciales no sean expresamente declarados por los interesados sino que deriven o se pongan de manifiesto como consecuencia de la comprobación de valores desarrollada por la Administración, habida cuenta de que la determinación del valor real de los bienes y derechos entraña normalmente un cierto grado de incertidumbre objetiva, debiera la Administración ser especialmente prudente a la hora de calificar y gravar estos aumentos de valor como excesos de adjudicación ⁴⁶.

⁴² Así, por ejemplo, la Resolución del TEAC de 17 de febrero de 1988 resuelve un caso en el que el Tribunal entendió que existió un exceso de adjudicación del cónyuge superviviente a los herederos del cónyuge fallecido con ocasión de la liquidación de la sociedad de gananciales, en concreto, se explica en dicha Resolución que «el usufructo adjudicado a la viuda en pago de su haber de gananciales valía (...) 75.000 pesetas, según las normas de valoración de los usufructos contenidas en el artículo 70.10 del Texto Refundido de 1967. Por consiguiente, la nuda propiedad valía la diferencia hasta 750.000 pesetas, es decir, 675.000 pesetas, y su adjudicación a los hijos en pago de su herencia supuso un exceso de 300.000 pesetas. Este exceso de adjudicación convenido entre la viuda y los herederos constituye una transmisión, en ese caso gratuita, de la madre, que percibe menos de su haber de gananciales, a favor de los hijos, que perciben más de su haber hereditario. Esa transmisión gratuita o donación es hecho imponible sujeto al impuesto».

⁴³ La Contestación de la DGT a la Consulta núm. 1167-02 (NFC016509), de 1 de agosto de 2002, como hemos analizado anteriormente, se decanta claramente en este sentido.

⁴⁴ Hay que tener en cuenta, a tal efecto, que como advierte MARTÍN MORENO, J. L., *Transmisiones inmobiliarias sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Onerosas y Fraude Fiscal*. CEF, Madrid, 1999, págs. 481 y ss., a veces para evitar tributar por los excesos de adjudicación se incluyen en el inventario bienes inexistentes y, particularmente, dinero.

⁴⁵ Cfr., MERINO JARA, I., *Impuesto sobre sucesiones y donaciones. (Problemas actuales)*, Aranzadi, Pamplona, 2001, págs. 46 y 47.

⁴⁶ Sobre la indeterminación de determinados conceptos normativos de valor a efectos tributarios, *vid.*, GARCÍA MARTÍNEZ, A., *El valor tributario...*, cit., págs. 41 y ss.

Muy contrariamente al automatismo que parece inferirse de la aplicación del artículo 27.1 de la LISD o, incluso, con más propiedad, del principio del reparto por mitad del patrimonio de la sociedad de gananciales, en la determinación del valor comprobado y en el gravamen como donación en todo caso de los excesos de valor comprobado sobre el declarado por los contribuyentes respecto a los bienes atribuidos al cónyuge supérstite, convendría que en aras de la seguridad jurídica y de la justicia tributaria la Administración estableciese un margen o límite respecto al exceso de valor atribuido al cónyuge supérstite puesto de manifiesto con la comprobación para deducir de ello la existencia de una donación de los herederos del cónyuge fallecido al cónyuge supérstite susceptible de ser gravada como tal en el ISD. Téngase en cuenta que, respecto a los excesos de adjudicación que se produzcan entre los herederos y que sean puestos de manifiesto como consecuencia de la comprobación de valores, el artículo 27.3 de la LISD ya exige un margen de diferencia bastante amplio para que puedan ser liquidados como tales y, además, establece una norma valorativa de referencia que actúa como «cláusula salvavidas», esto es, que si los valores declarados no son inferiores al valor de los bienes a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio no habrá lugar a liquidar excesos de adjudicación derivados de la comprobación de valores. En concreto, señala el precepto que se liquidarán los excesos de adjudicación cuando el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos o legatarios exceda del 50 por 100 del valor que le correspondería en virtud de su título, salvo en el supuesto de que los valores declarados sean iguales o superiores a los que resultarían de la aplicación de las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio Neto ⁴⁷.

Parecería conveniente, en cualquier caso, que, *de lege ferenda* el legislador estableciese también un límite o margen de apreciación en estos casos en los que de la comprobación de valores de los bienes adjudicados al cónyuge supérstite en la liquidación de la sociedad de gananciales disuelta por la muerte del otro cónyuge resultase un valor superior al que le correspondería, a efectos de determinar la existencia de una donación gravable como tal transmisión lucrativa *inter vivos* por el ISD.

3. LA CORRECTA INTERPRETACIÓN Y VIRTUALIDAD DEL ARTÍCULO 27.1 DE LA LISD.

El artículo 27.1 de la LISD opera, por tanto, exclusivamente en el marco del proceso sucesorio a fin de disciplinar a efectos fiscales la atribución de bienes a los interesados en dicho proceso, que, según el precepto, se hará con sujeción al principio de estricta igualdad, salvo en los casos de los bienes atribuidos específicamente por el testador a persona determinada o adjudicados en concepto distinto del de herencia ⁴⁸.

⁴⁷ Como señalan BERMÚDEZ ODRIÓZOLA, L.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, L.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., *Comentarios al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Lex Nova, Valladolid, 2001, pág. 565, con el establecimiento de ese límite cuantitativo se evita que se liquiden excesos de adjudicación que no sean manifiestos y con el límite representado por la referencia a la valoración a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio queda claro que no se trata de una transmisión oculta entre los interesados.

⁴⁸ Señala TEJERIZO LÓPEZ, J. M., «El hecho imponible en el Impuesto sobre Sucesiones» en AA.VV., *La fiscalidad de las sucesiones y las donaciones*, Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 33, que el contenido de la presunción recogida en el precepto puede enunciarse así: «salvo atribución expresa del causante, se presume que todos los herederos adquieren por igual». No obstante, como advierte este autor, el precepto no tiene una finalidad probatoria, sino que «a efectos legales, se actúa como si la adquisición se hubiera realizado con absoluta igualdad, aunque en la práctica tal igualdad no haya existido».

Una de las consecuencias anudadas a ello, a los efectos que ahora nos interesan, es que los aumentos que en la comprobación de valores resulten se prorratearán entre los distintos adquirentes o herederos, salvo, como hemos señalado, en los casos en los que los bienes han sido directamente adjudicados por el testador a persona determinada, en los que el aumento de valor de esos bienes derivado de la comprobación administrativa se imputará en su integridad al adquirente del concreto bien. Y ello, con independencia de las particiones y adjudicaciones de bienes que, en la realidad, hagan los herederos. Esta regla, por tanto, opera solo a efectos fiscales y, como hemos dicho, su ámbito de aplicación queda restringido a los bienes adquiridos por los herederos del cónyuge fallecido que no hayan sido atribuidos de forma expresa por el testador a persona determinada.

El profesor MARÍN-BARNUEVO califica esta norma como una *disposición supletoria*, esto es, la considera una norma dictada con la finalidad de suplir un eventual desconocimiento de alguno de los elementos de la relación jurídica cuya constancia es necesaria para la correcta determinación del régimen jurídico aplicable ⁴⁹. Sin embargo, en el caso del principio de igualdad o proporcionalidad en las adjudicaciones a los herederos consagrado en el artículo 27.1 del ISD, la finalidad de la norma no estriba en salvar la dificultad que puede plantear el desconocimiento de la realidad, esto es, en la determinación de las adjudicaciones de bienes efectuadas a cada heredero, cuestión que puede ser perfectamente conocida por la Administración, sobre todo a raíz de la propia declaración de los herederos, sino más bien, en neutralizar a efectos fiscales las posibles opciones que en la partición y adjudicación de la herencia hayan podido barajar los herederos con la finalidad de eludir o, en todo caso, disminuir el pago del impuesto ⁵⁰.

De ahí que la doctrina haya incluido esta norma entre las ficciones legales, encaminada a evitar conductas elusivas del pago del Impuesto por parte de los contribuyentes ⁵¹.

La vía más frecuente para la disminución de la carga fiscal sería, justamente, la que jugara con la diferencia entre los valores declarados y los resultantes de la comprobación de los mismos reali-

⁴⁹ Cfr., MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho tributario*, McGraw-Hill, Madrid, 1996, págs. 153 y ss. Explica este autor que no se trata de una norma que pretenda posibilitar el conocimiento de la verdad; más bien se trata de un mandato por el que, constatado el desconocimiento de un elemento de la realidad cuya fijación es necesaria para determinar un particular régimen jurídico, —en el caso del art. 27.1 de la LISD tal desconocimiento se referiría a las concretas particiones y adjudicaciones de bienes efectuadas a cada uno de los herederos— se determina una determinada consecuencia jurídica vinculada a dicho desconocimiento —en nuestro caso, la estricta igualdad en la adjudicación de bienes a los herederos—.

⁵⁰ Como señala BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, *El Impuesto sobre las sucesiones y sobre las donaciones*, Comares, Granada, 1992, pág. 419, «el sentido de esta regla, que más que de igualdad habría que llamar de proporcionalidad, es el de evitar que la Hacienda resulte perjudicada por las operaciones de partición realizadas por los interesados con finalidad de elusión o, en todo caso de disminución del Impuesto». En la misma línea, destacan la finalidad antielusiva del pago del impuesto CAZORLA PRIETO, L. M.; MONTEJO VELILLA, S., *El Impuesto de Sucesiones y Donaciones*, Civitas, Madrid, 1991, pág. 233, cuando señalan que su razón de ser es evitar «que a través de la partición los interesados repartan el caudal hereditario con independencia de sus respectivos títulos hereditarios, con la finalidad de hacer más ligero el peso del Impuesto».

⁵¹ En este sentido, señala ROZAS VALDÉS, J. A., *Presunciones y figuras afines...*, cit., págs. 126 y 127, que «el Derecho tributario finge que se ha adquirido conforme a aquello en que se ha sido llamado, con la finalidad clara de que los causahabientes no desfiguren la deuda tributaria realizando una partición premeditadamente organizada atendiendo a motivaciones de ahorro fiscal». Por tanto, la ficción deriva «del hecho de atender, para liquidar el Impuesto, a la realidad formal, a las cuotas ideales, prescindiendo del enriquecimiento patrimonial producido, de la realidad material que genera la participación efectiva del haber hereditario».

zada por la Administración ⁵². Como ejemplifica BENÍTEZ DE LUGO, esto se puede lograr en el caso de que existan herederos con diferente parentesco con el causante, adjudicando a los de parentesco más próximo (que tributan a un tipo menor) los bienes cuyo valor fiscal (en el Impuesto sobre el Patrimonio) está más alejado del real y que presumiblemente van a ser objeto de revisión al alza en la comprobación de valores ⁵³. Si no existiese la regla del artículo 27.1 del ISD, el exceso resultante de la comprobación resultaría atribuido al adjudicatario concreto y tributaría al tipo más beneficioso, con lo que resultaría minorada la deuda global de los herederos respecto de la Hacienda, sin perjuicio de las compensaciones internas que pacten entre sí los propios herederos ⁵⁴. Pues, justamente, este tipo de planificación fiscal es lo que intenta evitar la norma del artículo 27.1 de la LISD, imponiendo que en estos supuestos el incremento de valor resultante de la comprobación se prorratee entre los distintos adquirentes.

Por tanto, en la comprobación de valores en el ISD respecto a las transmisiones *mortis causa* hay que tener en cuenta esta especialidad representada por la regla de proporcionalidad en las adjudicaciones de bienes entre los adquirentes, que obliga al prorrateo del exceso del valor comprobado entre todos los adquirentes aunque el concreto bien en el que se haya puesto de manifiesto ese exceso de valor haya sido en la realidad atribuido en la partición y adjudicación de la herencia a un determinado heredero ⁵⁵.

Esta regla del artículo 27.1 del ISD ha merecido, por lo general, un juicio favorable a la doctrina ⁵⁶. Sin embargo, también se ha puesto de manifiesto que en los casos en los que la partición y adjudicación de los bienes de la herencia no se realice por los propios coherederos, sino por personas ajenas a los mismos, como puede ser el caso del comisario o contador-partidor nombrado por el testador (art. 1.057.1 del CC) o por el contador-partidor dativo nombrado por el Juez (art. 1.057.2 del CC), o por el propio Juez, las posibilidades de organizar tal partición con finalidad elusiva del pago del Impuesto prácticamente se desvanecen, por lo que la regla del artículo 27.1 perdería gran parte de su sentido ⁵⁷.

⁵² Cfr., BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, *El Impuesto sobre las sucesiones...*, cit., pág. 419.

⁵³ BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, *El Impuesto sobre las sucesiones...*, cit., pág. 419.

⁵⁴ Cfr., BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, *El Impuesto sobre las sucesiones...*, cit., pág. 420.

⁵⁵ Como señalan BERMÚDEZ ODRIÓZOLA, L.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, L.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., *Comentarios al Impuesto...*, cit., pág. 559, «si con ocasión de la comprobación del valor de un bien se pone de manifiesto que dicho bien ha sido infravalorado, la nueva liquidación que corresponda por el valor real del bien no se girará exclusivamente al adquirente del mismo o al heredero que haya resultado adjudicatario, sino que se sumará a la totalidad del caudal relicto y las consecuencias recaerán, prorrateadas, sobre todos los herederos».

⁵⁶ Señala, al respecto, TEJERIZO LÓPEZ, J. M., «El hecho imponible...», cit., pág. 34, que «la ficción legal de la igualdad es plausible en cuanto supone la aplicación práctica del principio de indisponibilidad de los elementos de la obligación tributaria, principio derivado a su vez de los de igualdad y reserva de ley sancionados en la Constitución. En efecto, la inexistencia de la presunción de igualdad sería tanto como dejar a la decisión de los obligados la determinación de la deuda tributaria y, en algunas ocasiones, la propia existencia del tributo con el simple procedimiento de adjudicar a alguno de los herederos bienes o derechos que no aumenten de valor o que estén no sujetos». Además, como ha hecho notar ROZAS VALDÉS, J. A., *Presunciones...*, cit., págs. 126 y 127, la existencia de esta regla contribuye a la neutralidad del Impuesto, pues en el caso de no existir, el componente tributario ligado a los fenómenos sucesorios podría influir, y marcadamente, en su desarrollo, en la partición efectiva del patrimonio.

⁵⁷ Como señalan BERMÚDEZ ODRIÓZOLA, L.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, L.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., *Comentarios al Impuesto...*, cit., págs. 558-559, la ficción legal pierde su legitimidad en los casos de ajenidad del partidor respecto a los coherederos, ya que ello hace desaparecer todo *animus defraudandi*, por ello, entienden estos autores que «lo lógico pues, en este caso, hubiese sido una presunción *iuris tantum*, con prueba en contrario».

Desentrañado, pues, el campo de aplicación del artículo 27.1 de la LISD y su correcta interpretación y sentido, conviene que pasemos adelante, abordando, para concluir este trabajo, el anunciado problema relativo a la aplicación de determinadas reducciones en el ISD donde, como hemos adelantado, tiene nuevamente incidencia la interpretación que la jurisprudencia ha venido haciendo de este precepto.

4. EL PROBLEMA DE LA APLICACIÓN DE LAS REDUCCIONES PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 20.2 C) DE LA LISD

4.1. Las reducciones del artículo 20.2 c) de la LISD.

El artículo 20.2 c) de la LISD establece tres supuestos de reducción a practicar sobre la base imponible del ISD cuyo presupuesto de hecho está constituido por la adquisición *mortis causa* por personas ligadas con determinados vínculos de parentesco con el causante de tres tipos de bienes, respectivamente: a) la empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, a los que resulte de aplicación la exención prevista en el artículo 4.8) de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio; b) la vivienda habitual del causante y c) bienes integrantes del patrimonio histórico español o del patrimonio histórico o cultural de las Comunidades Autónomas que estén exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio en virtud de lo señalado en el artículo 4 apartados 1, 2 y 3 de la LIP. La base de la reducción está constituida por el valor a efectos del ISD de los bienes sobre los que recae, que, lógicamente, estará incluido en la base imponible del Impuesto, y el porcentaje de la reducción respecto a los tres tipos de bienes es del 95 por 100⁵⁸.

Por la importancia económica de los bienes a los que estas reducciones estatales se aplican y la frecuencia con que los mismos van a estar incluidos en la base imponible del ISD con ocasión de transmisiones *mortis causa*, especialmente en el caso de las empresas y negocios profesionales de carácter familiar y de la vivienda habitual del causante, así como por el porcentaje de la reducción, se colegirá fácilmente la trascendencia que estas reducciones tienen para las Comunidades Autónomas, a las que corresponde el rendimiento del Impuesto al tratarse de un Impuesto cedido por el Estado, en términos de disminución de la recaudación del Impuesto, así como, en la otra cara de la moneda, para los contribuyentes del Impuesto, en términos de ahorro fiscal. Y aunque el artículo 40.1 a) de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, en la que se regula el vigente sistema de financiación autonómica y la cesión de tributos, atribuye a las Comunidades Autónomas la posibilidad de regular estas

⁵⁸ La literatura sobre estas reducciones y sus requisitos de aplicación es abundante, como muestran los estudios generales de POZUELO ANTONI, F., «Las nuevas reducciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 172, 1997, págs. 64 y ss.; PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J., «Las nuevas reducciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Tribuna Fiscal*, núm. 104, 1999, págs. 53 y ss., o AGUSTÍN TORRES, C.; AGUSTÍN JUSTRIBO, J., *Reducciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Bosch, Barcelona, 2001. La doctrina llega al paroxismo cuando se trata de la reducción por adquisición de la empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades que resulten exentos del IP, pues por mencionar solo algunos de los últimos trabajos dedicados al tema, publicados en 2007, destacan CALVO VÉRGEZ, J., «La reducción por adquisición *mortis causa* de empresa familiar...», cit., págs. 45 y ss.; COLAO MARÍN, P. A., «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la transmisión de la empresa familiar», *Quincena Fiscal*, núm. 6/2007, págs. 39 y ss.; MORÓN PÉREZ, C., *Régimen tributario de la transmisión de la empresa*, cit. que dedica el capítulo III a la tributación de la transmisión de empresa en el ISD, y LUCHENA MOZO, G. M., *Fiscalidad de la empresa familiar*, Atelier, Barcelona, 2007, págs. 162 y ss.

reducciones estatales sobre la base imponible del ISD, tal posibilidad queda sujeta al límite de que han de mantenerlas en condiciones análogas a las establecidas por el Estado, pudiendo únicamente las Comunidades Autónomas mejorar las reducciones estatales, bien aumentando el porcentaje de las reducciones, bien ampliando las personas que pueden acogerse a las mismas o bien, por último, disminuyendo los requisitos para poder aplicarlas ⁵⁹.

4.2. El problema: las Comunidades Autónomas aplican las reducciones del 20.2 c) de la LISD solo sobre el 50 por 100 del valor de los bienes bonificados.

El problema del que queremos ocuparnos en este trabajo que ha surgido en la aplicación de estas reducciones se produce en casos en los que se procede a la liquidación de la sociedad de gananciales por muerte de uno de los cónyuges sobreviviendo el otro cónyuge. Algunas Comunidades Autónomas han seguido el criterio de que cuando los bienes sobre los que recaen estas reducciones en la base imponible del ISD, esto es, la empresa o negocio profesional de carácter familiar y las participaciones en ambos, siempre que a todos ellos les alcanzase la exención prevista en la LIP, la vivienda habitual del causante y, en su caso, los bienes integrantes del patrimonio histórico y cultural, tuviesen la condición de bienes gananciales, a la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales se atribuirían necesariamente cada uno de ellos por mitad al cónyuge superviviente, como pago de su cuota en la sociedad de gananciales, y a la masa hereditaria del cónyuge fallecido, por lo que los adquirentes *mortis causa* solo podían adquirir el 50 por 100 de tales bienes y, en consecuencia, la base para la aplicación de la correspondiente reducción estaría constituida por la mitad del valor de tales bienes que es el que, efectivamente, se incluye en la base imponible del ISD.

Los ejemplos que muestran tal actuación de las Administraciones tributarias autonómicas son numerosos en la jurisprudencia pues, como es de suponer, tal interpretación y actuación administrativa ha generado los correspondientes conflictos con los contribuyentes que, normalmente, han obtenido satisfacción en la vía económico-administrativa en sentido favorable a sus pretensiones, lógicamente, contrarias a la interpretación autonómica, siendo entonces la respectiva Comunidad Autónoma la que impugna la correspondiente resolución económico-administrativa en vía contencioso-administrativa. Tal es la actuación, por ejemplo, de la Comunidad Autónoma de Madrid respecto a la aplicación de la reducción relativa a la vivienda habitual del causante ⁶⁰. También

⁵⁹ En efecto, como explica DE LA PEÑA AMORÓS, M. M., *Las competencias normativas...*, cit., págs. 154 y ss., la mayoría de las Comunidades Autónomas que han hecho uso de su competencia normativa para regular estas reducciones estatales han aumentado el porcentaje de la reducción en el caso de la adquisición de empresas y negocios familiares del 95 por 100 establecido por el Estado al 98 por 100 o, en algún caso, al 99 por 100, lo que prácticamente equivale a una exención. Otro tanto cabe decir respecto a la reducción por la adquisición *mortis causa* de la vivienda habitual, mientras que respecto a la reducción por adquisición de bienes del patrimonio histórico se ha mantenido el porcentaje de reducción y se ha ampliado el elenco de sujetos que pueden disfrutarla.

⁶⁰ Es lo que sucede respecto a la aplicación de la reducción sobre el valor de la vivienda habitual del causante en el caso planteado en la STSJ de Madrid de 25 de enero de 2008 (rec. 3075/2003), en el que el TEAR de Madrid había dado la razón al contribuyente, frente a la actuación de la Administración tributaria autonómica que había entendido, pese a que la vivienda habitual del causante se había atribuido en su totalidad a la masa hereditaria del cónyuge fallecido, que la reducción del 95 por 100 prevista en el ISD sobre el valor de la misma solo podía practicarse sobre el 50 por 100 de ese valor al tratarse de un bien ganancial. Disconforme la Comunidad de Madrid con tal criterio, impugna en vía contencioso-administrativa. Como explica el Tribunal, «sostiene la parte demandante, la CAM, que el TEAR ha aplicado indebidamente el art.

respecto a la aplicación de la reducción relativa a la adquisición *mortis causa* de participaciones en entidades a las que sea de aplicación la exención regulada en el artículo 4.8 de la LIP ⁶¹. Igualmente, ha utilizado este criterio la Comunidad Autónoma de Andalucía con ocasión de la aplicación de la reducción relativa a la adquisición *mortis causa* de la vivienda habitual del cónyuge fallecido ⁶².

En todos estos casos los respectivos Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas, con buen criterio, como analizaremos seguidamente, suelen desestimar la pretensión de la Comunidad Autónoma recurrente, que no obstante, suele también mostrar un cierto empecinamiento en continuar haciendo valer su criterio, aplicándolo en la gestión que realizan del ISD y, una vez anulada tal actuación por el correspondiente TEAR a instancias del contribuyente afectado, recurriendo la resolución administrativa del TEAR ante los órganos jurisdiccionales contencioso-administrativos. Lo cual, como bien ha puesto de manifiesto el Tribunal Superior de Justicia de Madrid respecto a la actuación en tal sentido de su Comunidad Autónoma, obliga al contribuyente a interponer la correspondiente reclamación económico-administrativa y a mantener el conflicto planteado por la Comunidad Autónoma en el orden contencioso-administrativo, lo que entraña ciertamente temeridad por parte de la Administración autonómica que puede recibir por ello la condena en costas ⁶³.

4.3. El criterio del Tribunal Supremo: Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de julio de 2001 versus Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2004.

La tesis mantenida por estas Administraciones tributarias autonómicas ha venido alentada, en buena medida, por el criterio mantenido en la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de julio de 2001, que como ya hemos analizado, considera aplicable a efectos fiscales el principio de igualdad de las

20.2 c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dado que la reducción del 95% por adquisición *mortis causa* de la vivienda habitual debe operar en este caso, no sobre el valor total de la citada vivienda, sino solamente sobre la mitad de aquel, esto es, sobre el 50%, y ello porque tratándose de un bien ganancial debe entenderse que la mitad de su valor pertenecía ya al cónyuge supérstite». La actuación de la Comunidad Autónoma de Madrid se viene repitiendo con cierta frecuencia, pese a que el Tribunal desestima en todos los casos su pretensión, por ejemplo, en las SSTSJ de Madrid de 12 de noviembre de 2007 (rec. 2064/2003), 28 de septiembre de 2007 [rec. 1162/2003 (NFJ029471)], 30 de marzo de 2007 (rec. 173/2003) y 16 de marzo de 2007 (rec. 1278/2003).

⁶¹ Así, por ejemplo, en el caso planteado en la STSJ de Madrid de 26 de octubre de 2007 (rec. 2054/2003).

⁶² Como señala la STSJ de Andalucía (Sevilla) de 4 de enero de 2008 [rec. 210/2005 (NFJ029470)], «el supuesto que se plantea es estrictamente jurídico, en concreto si procede la reducción del 95% de la base imponible sobre la totalidad del valor de la vivienda habitual en cuanto bien ganancial, al disolverse la sociedad de gananciales al fallecimiento del causante y atribuirse a la herencia de este la totalidad de dicha vivienda habitual. En el sentido de su procedencia se pronunció la resolución del TEARA, en base a lo dispuesto en el artículo 20.2 c) de la Ley 29/87, criterio mantenido en la Resolución 2/99, de 23 de marzo, por la Dirección General de Tributos. La parte actora, en cambio, aboga por su improcedencia de conformidad con lo dispuesto en el artículo 27.1 de dicho texto (...), por lo que, a su juicio, con independencia de las adjudicaciones de los concretos bienes que se hagan al disolver la sociedad de gananciales y que integren la masa hereditaria, a efectos fiscales carecen de trascendencia porque siempre se dividirá por mitad conforme a su valor, por lo que, en todo caso, sin perjuicio de la corrección a efectos civiles de la adjudicación de la vivienda habitual a favor del cónyuge fallecido, la reducción solo podrá realizarse sobre la mitad del valor de dicha vivienda, invocando en tal sentido la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de julio de 2001». En el mismo sentido, SSTSJ de Andalucía (Sevilla) de 29 de junio de 2007 [rec. 226/2005 (NFJ028196)], de 19 de enero de 2007 [rec. 193/2005 (NFJ026160)] y de 29 de junio de 2007 (rec. 1335/2004).

⁶³ Así, por ejemplo, la STSJ de Madrid de 25 de enero de 2008 (rec. 3075/2003), impone las costas procesales a la Administración recurrente, a tenor de lo señalado en el artículo 139 LJCA, «ante la reiteración de pleitos como el presente que son desestimados sistemáticamente por la Sala, lo que hace que su pretensión sea temeraria».

adjudicaciones consagrado en el artículo 27.1 de la LISD también al fenómeno de liquidación de la sociedad de gananciales. En definitiva, la idea que late en esta Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de julio de 2001 (NFJ010926) es que todos y cada uno de los bienes gananciales se atribuyen por mitad al cónyuge supérstite, por un lado, y a la masa hereditaria del cónyuge fallecido, por otro.

Con lo cual, la consecuencia es clara a la hora de aplicar estas reducciones en la base imponible del ISD, que, en definitiva, toman como base el valor de los bienes a los que la reducción beneficia, incluido en la base imponible del Impuesto. Por tanto, está claro que, para esta tesis, solo el 50 por 100 del valor de esos bienes, esto es, de la empresa o negocio familiar, de la vivienda habitual o de los bienes integrantes del patrimonio histórico, forman parte de la base imponible del ISD en su modalidad de transmisiones *mortis causa*, pues solo el 50 por 100 de los mismos se habrá podido atribuir en la liquidación de la sociedad de gananciales a la masa hereditaria del cónyuge fallecido, correspondiendo el restante 50 por 100 de esos bienes al cónyuge supérstite, que los habrá recibido como pago o especificación de su participación en la sociedad de gananciales. La Sentencia de 28 de julio de 2001 (NFJ010926) no deja lugar a dudas sobre su criterio en este sentido cuando señala, al respecto, que «se ha respetado la voluntad testamentaria, puesto que evidentemente el testador no podía disponer, a favor de los herederos, más que de la mitad de los bonos, dado que la otra mitad correspondía inexcusablemente a su cónyuge viudo ⁶⁴».

Por el contrario, respecto a la misma cuestión, la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2004 (NFJ019110) mantiene un criterio diametralmente opuesto a la anterior y, desde luego, es el criterio que se ajusta al Ordenamiento jurídico. Como acertadamente señala esta Sentencia, «la adjudicación al cónyuge supérstite de los bienes que le correspondan en la liquidación de la sociedad de gananciales es ajena al hecho imponible del Impuesto de Sucesiones. El cónyuge supérstite no adquiere los bienes que le corresponden en la disolución de los gananciales como sucesor del cónyuge difunto sino como cotitular de la sociedad que se extingue», de lo que el Tribunal extrae la consecuencia, como ya hemos analizado, de que lo dispuesto en el artículo 27.1 de la LISD no resulta aplicable a la liquidación de la sociedad de gananciales. Por tanto, habrá de respetarse la autonomía de la voluntad en la adjudicación de los concretos bienes al cónyuge supérstite y a la masa hereditaria del cónyuge fallecido al liquidar la sociedad de gananciales, pues esta, como hemos explicado, es una comunidad en mano común o de tipo germánico que implica una cotitularidad al 50 por 100 sobre el patrimonio o valor total de la sociedad, pero no sobre todos y cada uno de los bienes, que en el momento de la liquidación pueden adjudicarse por entero al cónyuge supérstite o a la masa hereditaria del cónyuge fallecido.

4.4. Toma de postura: las reducciones se aplican sobre la totalidad del valor de los bienes bonificados si los mismos han sido atribuidos íntegramente a la masa hereditaria.

La consecuencia de ello para la aplicación de las reducciones en el ISD es que cuando los bienes a los que afectan, esto es, la empresa familiar, la vivienda habitual o los bienes del patrimonio histórico,

⁶⁴ Con lo cual, concluye la STS de 28 de julio de 2001 (NFJ010926) que «no ha habido, en definitiva, como pretendían los sujetos pasivos, una actuación de la Administración corrigiendo la disposición hereditaria, al dividir entre ambas masas, –la sociedad de gananciales y la herencia– la adjudicación de bienes concretos, al imputar la mitad de los bonos exentos a cada masa, en lugar de respetar su ubicación total en la masa de la herencia».

se adjudiquen, al liquidar la sociedad de gananciales, en su totalidad a la masa hereditaria, la reducción del 95 por 100 en la base imponible del ISD se aplicará sobre el valor total de tales bienes.

Este criterio ha sido seguido mayoritariamente por los Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas que, respecto a los conflictos planteados por las respectivas Administraciones tributarias autonómicas, han fallado a favor del contribuyente en el sentido de admitir que, adjudicado uno de los bienes que se beneficia de la reducción a la masa hereditaria del causante, la reducción del 95 por 100 sobre la base imponible del ISD se aplica sobre la totalidad del valor de dicho bien y no sobre el 50 por 100 de dicho valor como pretendía la Comunidad Autónoma ⁶⁵.

En algunos casos, sin embargo, han considerado ajustada la actuación de la Comunidad Autónoma que había aplicado la reducción solo sobre el 50 por 100 del valor del bien ⁶⁶. Ahora bien, normalmente, cuando el Tribunal considera correcta la actuación de la Administración autonómica en este punto ha sido porque no constaba en escritura pública la atribución en su totalidad del bien que se beneficiaba de la reducción a la masa hereditaria del cónyuge fallecido ⁶⁷.

Por ello, es recomendable que los contribuyentes pongan una especial atención en las operaciones de liquidación de la sociedad de gananciales y de partición y adjudicación de los bienes de la herencia para que no se planteen dudas acerca de la inclusión en su totalidad o en el porcentaje que las partes hayan convenido del bien bonificado en la masa hereditaria del causante ⁶⁸. Como bien

⁶⁵ Como señala, por ejemplo, la STSJ de Madrid de 25 de enero de 2008 (rec. 3075/2003), «la liquidación de la sociedad de gananciales es un acto previo a la formación del haber hereditario, por lo que adjudicándose a la viuda concretos bienes, en cuanto cotitular de la sociedad de gananciales que se liquida y en pago de la mitad del valor del patrimonio ganancial, nada obsta que a consecuencia de tal operación, resulte que la totalidad de la vivienda habitual se le adjudicase al causante en pago de la mitad del haber ganancial y que posteriormente dicho bien, se atribuyese al viudo en usufructo como heredero y a una hija la nuda propiedad de esa vivienda, al formar parte ya la vivienda del haber hereditario del causante. De este modo, la reducción legal del artículo 20.2 c) ha de operar sobre el valor total de dicha vivienda, por su carácter ya de bien hereditario, no de bien ganancial, precisamente por el resultado de las previas operaciones de liquidación y adjudicación de los bienes gananciales». En el mismo sentido, SSTSJ de Andalucía (Sevilla) de 4 de enero de 2008 [rec. 210/2005 (NFJ029470)] y de 29 de junio de 2007 (rec. 1335/2004).

⁶⁶ Es el caso, por ejemplo, de la STSJ de Cantabria de 30 de enero de 2004 [rec. 41/2003 (NFJ017934)], que sigue también en este punto de forma literal y hasta sus últimas consecuencias la tesis de la STS de 28 de julio de 2001.

⁶⁷ Es lo que sucede, por ejemplo, en el caso planteado en la STSJ de Asturias (Oviedo) de 30 de noviembre de 2007 [rec. 925/2005 (NFJ029045)], señalando el Tribunal que «la discrepancia de las partes se concreta en entender si la reducción opera sobre el valor total de la vivienda, como sostiene la parte, o sobre la mitad del valor de la vivienda, como aplica la Administración, dado el carácter ganancial de dicha vivienda. Sin desconocer que caso de que la vivienda habitual hubiese sido adjudicada en su totalidad a la causante como consecuencia de la disolución del régimen de gananciales, la reducción debiera operar sobre el valor total de la misma, en el presente caso no consta acreditada adjudicación de bienes propiamente dicha, al no haberse otorgado escritura pública de protocolización de operaciones particionales y adjudicación de los bienes en la forma que se alega, por lo que hay que convenir junto con los representantes de las Administraciones codemandadas, que al no venir acreditada la adjudicación y siendo de carácter ganancial la vivienda habitual, las liquidaciones practicadas son conformes a Derecho también en este punto». Algo parecido considera la STSJ de Andalucía (Málaga) de 19 de septiembre de 2006 [rec. 523/2000 (NFJ025423)], al señalar que «no constando acreditado que la liquidación de la sociedad de gananciales fuera anterior a la declaración tributaria del impuesto controvertido, la herencia del causante estaba constituida por su mitad de gananciales, entre los que se hallaba el piso adjudicado en pleno dominio a la viuda, cuya mitad formaba indudablemente parte del caudal relicto de aquel.»

⁶⁸ Como destaca COLAO MARÍN, P. A., «El Impuesto sobre Sucesiones...», cit., pág. 44, puede suceder que las operaciones de liquidación de la sociedad de gananciales y de partición de la herencia se realicen conjuntamente, en cuyo caso pueden plantearse dudas acerca de la inclusión o no del bien bonificado en el haber del cónyuge fallecido, aunque esté, lógicamente, incluido en el inventario total.

señala ROCA-SASTRE es esencial realizar el inventario de los bienes del activo hereditario y, a tal efecto, si el matrimonio del causante se regía por el régimen económico-matrimonial de gananciales y su liquidación se ha hecho por acto separado anterior a la partición, deberán constar en esta los bienes y derechos adjudicados a favor de la herencia como resultado de tal liquidación. Si dicha liquidación se efectúa previamente pero en el mismo acto de la partición hereditaria, deberán figurar los bienes y derechos de la sociedad de gananciales en el inventario particional, así como sus deudas y cargas, para terminar con la liquidación, división y adjudicación de aquellos bienes y forma de pago de estas ⁶⁹. Por ello, sobre todo en este último supuesto, si el contribuyente pretende que determinados bienes gananciales, como la vivienda habitual, se beneficien en su totalidad de la reducción prevista en el ISD deberá hacer constar fehacientemente a la Administración tributaria que tal bien se ha atribuido en su totalidad o en el porcentaje que se haya convenido a la masa hereditaria ⁷⁰.

De presentarse la declaración tributaria del ISD sin que exista mención alguna a la forma de distribuir los bienes de naturaleza ganancial, la Administración tributaria practicará la correspondiente liquidación considerando que cada uno de los bienes gananciales ha sido distribuido al 50 por 100 entre el cónyuge superviviente y la masa hereditaria del cónyuge fallecido ⁷¹. Ello no obstante, hay que tener en cuenta el derecho del contribuyente a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución (art. 34.1. letra l de la LGT). Cabe plantear, en este sentido, la posibilidad de que las liquidaciones que puedan dictar los órganos gestores, hasta que se conozca la concreta adjudicación de los bienes gananciales, deban tener necesariamente un carácter provisional o, incluso, la posibilidad de solicitar *a posteriori* la rectificación de la liquidación practicada con la solicitud por parte del contribuyente de la correspondiente devolución ⁷². En efecto, en la medida en que el contribuyente pueda probar la adjudicación de uno de los bienes gananciales a la masa hereditaria en su totalidad, se rompería la presunción de la Administración ante el desconocimiento de tal circunstancia de que la atribución ha sido realizada por mitad y, consecuentemente, el contribuyente podría solicitar, de haber satisfecho el importe de la correspondiente liquidación tributaria, el reconocimiento de su derecho a la reducción con la consiguiente devolución de ingreso indebidos ⁷³.

⁶⁹ Cfr., ROCA-SASTRE MUNCUNIL, L., *Derecho de Sucesiones*, Tomo IV, Bosch, Barcelona, 2000, pág. 199.

⁷⁰ A tal efecto, consideramos interesantes las consideraciones de la STSJ de Andalucía (Málaga) de 12 de abril de 2007 (rec. 522/2000), cuando señala que «es muy fácil para la Administración comprobar la realidad de lo alegado por un coheredero: la adjudicación a la viuda de la vivienda habitual, simplemente puede contrastar esta alegación con el resto de las declaraciones de los coherederos. La formalización en escritura pública simplemente da mayores garantías a la prueba de un hecho que el documento refleja, pero la misma constatación de la realidad fáctica se puede obtener por otros medios probatorios sin que medie un fedatario público, y mucho menos, cuando esta asignación se hace ante la Administración tributaria que tiene instrumentos adecuados para la comprobación de lo alegado». Sobre la prueba en Derecho tributario, *vid.*, el estupendo trabajo de RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M., *La prueba en Derecho tributario*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2007, págs. 93 y ss.

⁷¹ En este sentido se pronuncia CARO ROBLES, V., «La transmisión de la empresa y de la vivienda habitual en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 223, 2001, pág. 92, aunque admite este autor que en trámite de alegaciones se pueda probar la concreta adjudicación de los bienes gananciales.

⁷² Estas preguntas se las formulan TORRES CONEJO, C; REPISO LÓPEZ, F., «Beneficios fiscales en los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones de la empresa familiar y de la vivienda habitual», *Alcabala*, núm. 1/1999, pág. 43.

⁷³ La STSJ de Madrid de 12 de diciembre de 2007 (rec. 3528/2003), resuelve sobre un caso en el que el contribuyente olvidó practicarse la reducción correspondiente a la vivienda habitual del causante en su autoliquidación del ISD y la Comunidad Autónoma le reconoce el derecho a practicar tal reducción sobre el 50 por 100 del valor de la vivienda, con la

El criterio, pues, de la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2004 (NFJ019110) y el seguido mayoritariamente por los Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas había sido también el criterio manifestado por la DGT ya desde su Resolución núm. 2/1999 (NFL003101), de 23 de marzo ⁷⁴ y que se ha mantenido invariable a través de las contestaciones a las numerosas consultas tributarias formuladas por los contribuyentes ⁷⁵. E, igualmente, ha constituido un criterio compartido por los Tribunales Económico-Administrativos ⁷⁶.

Este criterio ha sido aplaudido mayoritariamente por la doctrina científica que se ha ocupado del tema, que ha criticado o ha manifestado su discrepancia con el criterio derivado de la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de julio de 2001 (NFJ010926), mostrando normalmente su conformidad con el criterio derivado de la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2004 (NFJ019110) respecto a la aplicación de las reducciones en el ISD ⁷⁷.

De ello se deriva para los contribuyentes la posibilidad de llevar a cabo una planificación fiscal a la hora de liquidar la sociedad de gananciales, de manera que los bienes que se beneficien de la correspondiente reducción sobre la base imponible del ISD se atribuyan en su totalidad a la masa hereditaria del cónyuge fallecido, atribuyéndose, por tanto, otro tipo de bienes de los que formen el haber de la sociedad de gananciales al cónyuge superviviente como pago de su cuota en la sociedad de gananciales ⁷⁸. Tal opción puede ser, por tanto, legítimamente adoptada por los interesados a fin de reducir la carga fiscal que los herederos del cónyuge premuerto van a soportar en el ISD.

consecuente devolución, mientras que el Tribunal le termina reconociendo el derecho a practicarse la reducción sobre el 100 por 100 del valor de la vivienda y a la correspondiente devolución.

⁷⁴ Publicada en el BOE de 10 de marzo de 1999.

⁷⁵ Como señala la Contestación de la DGT a la Consulta núm. V1731-05 (NFC021297), de 8 de septiembre de 2005, «las reducciones deberán calcularse sobre el valor de los bienes y derechos que se encuentren incluidos en el caudal relicto del causante en función de los acuerdos entre el cónyuge superviviente y los sucesores del fallecido, habida cuenta que las adjudicaciones de bienes y derechos derivadas de la liquidación de la sociedad de gananciales no se rigen por la norma fiscal, sino por el Código Civil y ello porque tal liquidación no constituye un acto de la sucesión sino que es anterior a ella». En el mismo sentido, Contestaciones de la DGT a la Consulta núm. V1028-05 (NFC021074), de 10 de junio de 2005, a la Consulta núm. V0910-05 (NFC020860), de 20 de mayo de 2005 y a la Consulta núm. V0102-04, de 20 de septiembre de 2004.

⁷⁶ En este sentido, por ejemplo, RTEAC de 16 de marzo de 2005 (NFJ020474).

⁷⁷ Así, critican la tesis sustentada por la STS de 28 de julio de 2001 (NFJ010926), MURILLO SOLÍS, G.; RUIBAL PEREIRA, L., «La tributación de los bienes gananciales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 239, 2003, págs. 108 y ss.; MORÓN PÉREZ, M. C., *Régimen tributario...*, cit., págs. 181 y ss., y CALVO VÉRGEZ, J., «La reducción por adquisición...», cit., pág. 49, aunque, curiosamente, este último autor tras reproducir parte de la sentencia en cuestión y traer a colación literalmente distintas aportaciones jurisprudenciales y doctrinales no hace referencia a la STS de 16 de diciembre de 2004, de máxima importancia en la cuestión, para concluir con la quizá poco atrevida opinión de que el criterio de la STS de 28 de julio le resulta «cuanto menos, discutible». Y, claramente, se adhiere al criterio de la STS de 16 de diciembre de 2004 respecto al tema que nos ocupa LUCHENA MOZO, G. M., *Fiscalidad de la empresa...*, cit., págs. 165 y ss.

⁷⁸ En este sentido, CHALER IRANZO, R., «Ley Orgánica 3/1996 y Leyes 12/1996, 13/1996 y 14/1996: Modificaciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 168, 1997, págs. 127 y ss.; DE AGUIAR, E., *Beneficios fiscales en la empresa familiar: patrimonio y sucesiones*, La Caixa, Barcelona, 1998, pág. 173; CARO ROBLES, V., «La transmisión de la empresa...», cit., pág. 91; MELGUISO GARDE, M., «Planificación fiscal en la liquidación de la sociedad de gananciales», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 267, 2005, págs. 11 y 12. MORÓN PÉREZ, C., *Régimen tributario...*, cit., pág. 179; LUCHENA MOZO, G. M., *Fiscalidad de la empresa...*, cit., pág. 166.

4.5. La reducción sobre los bienes bonificados se prorratea entre todos los adquirentes por aplicación del artículo 27.1 de la LISD.

La aplicación de las reducciones contempladas en el artículo 20.2 c) de la LISD ha suscitado otras cuestiones jurídicas cuyo tratamiento, lógicamente, excede del ámbito de este trabajo. Quizá la más significativa y que tiene una relación tangencial con la temática aquí tratada es que, por aplicación del artículo 27.1 de la LISD, la reducción se prorratea entre todos los herederos y no se aplica solo a aquel heredero al que se adjudicó el concreto bien bonificado, salvo que tal adjudicación se hubiese efectuado directamente por el testador ⁷⁹. El criterio, desde luego, es razonable o acorde con el espíritu y finalidad perseguida por el artículo 27.1 de la LISD ⁸⁰.

Sin embargo, especialmente respecto a la reducción relativa a la adquisición de la empresa o negocio familiar, donde se exige entre los requisitos para poder disfrutar de la misma el mantenimiento de la adquisición durante, al menos, los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que el adquirente falleciese dentro de ese plazo, la aplicación de la regla del artículo 27.1 de la LISD a la aplicación de esta reducción genera serios problemas pues está claro que solo el adquirente de la empresa o negocio familiar estará interesado en continuar con el ejercicio de la misma y, por tanto, en mantener su adquisición, por lo que vincular la operatividad de la reducción al comportamiento que puedan desarrollar otros adquirentes, de alguna forma, atenta contra la propia finalidad de la reducción ⁸¹. De hecho, la Comunidad Autónoma de Cataluña se apresuró a establecer expresamente que la reducción en estos casos se aplicará exclusivamente respecto al adquirente de la empresa o negocio familiar ⁸².

⁷⁹ Así lo ha manifestado la DGT en la Resolución 2/1999 (NFL003101), de 23 de marzo, cuando señala que «la reducción beneficiará por igual a los causahabientes en la sucesión, en la medida en que cumplan todos los requisitos previstos en el artículo 20.2 c) anteriormente citado, con independencia de las adjudicaciones realizadas en la partición, y cada uno sobre la parte del valor del bien objeto de reducción, incluida en su correspondiente base imponible». El fundamento de tal interpretación se halla en el artículo 27.1 de la LISD, por lo que añade la DGT que «todo ello sin perjuicio de aplicar la reducción a determinados causahabientes en los supuestos en los que el testador les haya asignado los bienes específicamente».

⁸⁰ Resulta revelador, a tal efecto, el análisis histórico que de esta norma realiza ROZAS VALDÉS, J. A., *Presunciones y figuras afines...*, cit., págs. 128 y ss.

⁸¹ De ahí que, por ejemplo, FALCÓN Y TELLA, R., «Las reducciones en la base imponible del ISyD en materia de vivienda habitual y empresa familiar: el discutible criterio de la Dirección General de Tributos», *Quincena Fiscal*, núm. 8/1999, págs. 5 y ss., haya avistado rápidamente el problema y haya lanzado sus críticas sobre tal criterio administrativo, negando como punto de partida la propia competencia de la DGT para emitir tal tipo de norma interpretativa, y señalando, por lo que al problema en concreto respecta, que la aplicación del artículo 27.1 de la LISD debe operar exclusivamente a efectos de integrar la base imponible del ISD pero no a efectos de integrar la base liquidable, por lo que no afectaría a la aplicación de estas reducciones.

⁸² Cataluña adoptó este criterio en el Decreto 356/1999 (NFL003306), de 30 de noviembre.

ALGUNOS COMENTARIOS SOBRE LOS EFECTOS DE LA MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IVA EN CASO DE CONCURSO

JAVIER GRÁVALOS OLIVELLA

Abogado de «Uría Menéndez»

Extracto:

EL presente artículo trata de ofrecer una visión descriptiva, con referencias a pronunciamientos judiciales de los diferentes argumentos en los que se están basando, por un lado, la Agencia Tributaria y, por otro, los Juzgados Mercantiles y Audiencias Provinciales, para defender posiciones antagónicas en el tratamiento en sede concursal de las consecuencias derivadas de la modificación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido. La consecuencia práctica de esta cuestión es indudable, dado que es absolutamente diferente el tratamiento que, en relación con el concurso, debe recibir el crédito a favor de la Hacienda Pública que deriva de dicha modificación si se le ha de considerar como un crédito concursal (que es la posición mayoritariamente defendida en sede judicial) o, en caso contrario, si se le ha de considerar como un crédito contra la masa (posición defendida desde la Agencia Tributaria), hasta el punto de afectar directamente a la posibilidad de recuperación de dichos créditos por parte de la Administración tributaria.

Palabras clave: IVA, concurso, modificación de la base imponible, crédito concursal, crédito contra la masa y rectificación de deducciones.

Sumario

1. Antecedentes.
2. El criterio administrativo y el judicial.
3. Sobre la novación subjetiva en la titularidad del crédito tributario.
4. Conclusiones.

1. ANTECEDENTES

La declaración de concurso produce una serie de efectos diversos en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias del concursado y en la forma en que respecto de este se van a desarrollar en lo sucesivo los procedimientos tributarios. A continuación, se pretende llevar a cabo una descripción de la disparidad de criterios existente entre la Administración tributaria y los Juzgados Mercantiles en cuanto al tratamiento jurídico en sede concursal de las consecuencias de la modificación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Para ello nos fijaremos en los diferentes argumentos que se han expuesto para sustentar las respectivas tesis.

Como es sabido, en caso de declaración de concurso, el artículo 80.Tres de la Ley 37/1992, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) permite a un acreedor la modificación de la base imponible del IVA cuando el destinatario de las operaciones no haya satisfecho las cuotas que le fueron repercutidas en factura y se encuentre en situación concursal. Para el concursado esta modificación supone la rectificación de las deducciones que se practicó en su momento, todo ello como consecuencia de la previa rectificación de las cuotas que inicialmente soportó.

Para que esta modificación pueda llevarse a cabo son requisitos imprescindibles los siguientes:

- a) Que el auto de declaración del concurso se haya dictado siempre después del devengo de la operación.
- b) Que tal modificación se realice antes de que haya transcurrido el plazo de un mes a que se refiere el artículo 21.1.5.º de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (en adelante, LC), en relación con el artículo 23.1 de la misma, que es el plazo establecido en la LC de llamamiento a los acreedores para que estos insinúen los créditos que ostentan frente al concursado y que se computa desde la última de las publicaciones obligatorias de la declaración del concurso.

La normativa del IVA completa este supuesto de modificación de la base imponible con una serie de requisitos adicionales, que podemos sistematizar del siguiente modo:

- c) El sujeto pasivo deberá expedir una factura rectificativa y remitirla al destinatario de la operación, tal como establece el artículo 24.1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprobó el Reglamento del IVA (en adelante, RIVA), el cual se remite a su vez al Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, que aprobó el Reglamento relativo a las obligaciones de facturación, cuyo artículo 13 regula expresamente los requisitos de dichas facturas rectificativas.
- d) El concursado (destinatario de la operación) deberá realizar la rectificación de las cuotas deducidas en la autoliquidación correspondiente al período de declaración-liquidación en el que reciba los documentos justificativos del derecho a deducir en que se rectifiquen las

cuotas inicialmente soportadas (art. 114.Dos.2.º LIVA). Es decir, que el concursado deberá reducir el importe de las cuotas soportadas en la autoliquidación correspondiente al período en el que reciba la factura rectificativa.

- e) Por último, dado que no es el objeto de estos comentarios la descripción de los diferentes requisitos legales y reglamentarios a los que la normativa tributaria sujeta la posibilidad de llevar a cabo la modificación de la base imponible del IVA, señalaremos únicamente que el RIVA también establece otros requisitos formales a tener en cuenta, relativos a las comunicaciones que tanto quien emite la factura rectificativa como el concursado deben realizar a la Delegación o a la Administración de la Agencia Tributaria que corresponda a los respectivos domicilios fiscales o a la obligación de acompañar copia del auto judicial declarativo del concurso o certificación del Registro Mercantil que lo acredite.

Sin embargo, más allá del hecho de la existencia de una cierta formalidad para la práctica de esta rectificación de bases impositivas que, en la práctica, se va a traducir en una modificación de las cuotas a deducir por el concursado, lo relevante para lo que aquí interesa es que la rectificación de la cuota inicialmente soportada, materializada en una minoración de las deducidas en la autoliquidación correspondiente al período en que se reciba la factura rectificativa, «determinará el nacimiento del correspondiente crédito a favor de la Hacienda Pública» (art. 80.Cinco.4.ª LIVA).

De la redacción literal de la norma se desprende, por tanto, el nacimiento de un crédito tributario en concepto de IVA a favor de la Agencia Tributaria, con posterioridad al auto declarativo del concurso, como consecuencia de la rectificación de deducciones que el concursado debe realizar en la declaración-liquidación del período en que recibió la factura rectificativa.

El problema surge precisamente en relación con el alcance del efecto consistente en el «nacimiento» por disposición legal de este crédito tributario, ya que la LC establece dos categorías para los créditos que los acreedores (y entre ellos, la Hacienda Pública) ostentan frente al concursado y a cada una de estas categorías les corresponde un régimen jurídico totalmente distinto. Estas categorías son las de crédito concursal y las de crédito contra la masa.

Así, si el crédito tributario que surge como consecuencia de la rectificación de las deducciones se califica como «crédito concursal», el concursado (o, si ha sido suspendido de funciones, la administración concursal) no estará obligado a su ingreso en tanto en cuanto el concurso no finalice, bien vía liquidación o mediante la aprobación de un convenio, en tanto en cuanto ese crédito formará parte de la masa pasiva del concurso (art. 84.1 LC). En segundo lugar, como crédito concursal solo podrá ser clasificado como un crédito con «privilegio general», regulado dentro de la categoría de créditos tributarios a los que se refiere el artículo 91.4.º de la LC, en cuanto al cincuenta por ciento de su importe, mientras que el cincuenta por ciento restante se clasificará como crédito ordinario (art. 89.3 LC). De este modo, respecto de la parte clasificada como crédito ordinario nos encontraríamos con el siguiente régimen: este último importe deberá ser tenido en cuenta a efectos de que concurran las mayorías necesarias para la válida constitución de la junta de acreedores y para la aprobación del convenio que se proponga (arts. 116.4 y 124 LC); en caso de aprobación judicial de un convenio de acreedores, la parte de ese crédito que se haya clasificado como crédito ordinario estará vinculada, por disposición legal expresa (art. 134.1 LC), al contenido del convenio, es decir, a las quitas y esperas que puedan aprobar-

se; en caso de liquidación, solo deberá realizarse el pago de esta última parte del crédito una vez satisfechos los créditos contra la masa y los privilegiados (art. 157.1 LC).

Por contra, si a ese crédito tributario derivado de la rectificación de las deducciones se le debe dar el tratamiento de «crédito contra la masa», el régimen previsto en la LC es totalmente diferente, puesto que el concursado y/o la administración concursal, según el régimen de facultades del deudor, vendrán obligados a efectuar su ingreso en el momento de su vencimiento, es decir, dentro del plazo reglamentario de ingreso de la declaración-liquidación de IVA en la que el concursado deba realizar la rectificación de sus deducciones (art. 154.2 LC); asimismo, en caso de liquidación, como crédito contra la masa deberá ser satisfecho íntegramente antes de proceder al pago de los créditos concursales (art. 154.1 LC); por último, obviamente, no quedará vinculado el contenido del convenio de acreedores que pudiera aprobarse.

2. EL CRITERIO ADMINISTRATIVO Y EL JUDICIAL

Como puede comprobarse, el régimen difiere totalmente en uno y otro caso, con importantes consecuencias prácticas. A pesar de ello, o, quizás, precisamente por ello, las posiciones al respecto son totalmente dispares entre la Agencia Tributaria y los Juzgados Mercantiles. Cabe mencionar que si bien esta cuestión no era tampoco pacífica durante la vigencia del anterior Derecho concursal, resulta que aunque la adaptación de la normativa del IVA a la LC (realizada mediante la Ley 62/2003, de 30 de diciembre) no introdujo ningún cambio sustancial en la regulación de fondo de esta materia, en cambio sí se constata una significativa generalización y homogeneidad en el criterio actualmente seguido en sede judicial con respecto a la situación anterior, como señalaremos seguidamente.

Vamos a hacer referencia en primer lugar al criterio administrativo, que se ha mantenido invariable. La Agencia Tributaria defendió ya con anterioridad a la entrada en vigor de la LC el carácter de crédito contra la masa de los créditos a favor de la Hacienda Pública resultantes de la modificación de la base imponible del IVA, atendiendo a la literalidad de la norma en cuanto al momento posterior a la providencia de admisión a trámite de la suspensión de pagos o del auto declarativo de la quiebra en el que se produce el nacimiento del crédito tributario, ya que de la normativa del IVA se desprendía que dicho crédito nace en el momento en el que el concursado consigna en su declaración-liquidación de IVA la rectificación de las cuotas soportadas. Este criterio fue respaldado en vía administrativa por el Tribunal Económico-Administrativo Central en diversas resoluciones, entre las cuales, por su claridad podemos señalar la de fecha 4 de noviembre de 1998 (NFJ007623) ¹. Dicho órgano no solo entró a considerar las cuestiones relativas al momento de nacimiento de dicho crédito, sino también se plan-

¹ Esta resolución señaló que «... la modificación de las bases imponibles no implica únicamente la rectificación de las mismas, como sostiene el reclamante, sino que conlleva el nacimiento de un crédito a favor de la Hacienda pública y la consiguiente obligación de pago por parte del destinatario del impuesto. (...) El nacimiento del crédito a favor de Hacienda se produce una vez recibidas por el destinatario de las operaciones las facturas rectificativas emitidas por los acreedores. (...) Todo esto significa claramente que el crédito de la Hacienda Pública derivado de la rectificación del Impuesto sobre el Valor Añadido nació con posterioridad a la fecha de admisión a trámite de la suspensión de pagos de lo cual conlleva el carácter extraconcursal del mismo. (...) En consecuencia y una vez declarado el carácter extraconcursal del crédito de Hacienda derivado de la modificación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, debe declararse también que dicho crédito no está sujeto a la quita pactada en el convenio de Acreedores».

teó el origen del mismo, lo que resulta relevante en esta materia. Así, en la resolución de fecha 4 de julio de 2000 (NFJ029182) ² se puede leer que el reclamante alegaba que como consecuencia de la rectificación de las cuotas declaradas no nacen nuevos créditos distintos de los que ostentaban los acreedores con anterioridad al inicio del proceso concursal, sino que se produce una sustitución por imperativo legal en la titularidad de los créditos, por subrogación de la Hacienda Pública en la posición de los acreedores del suspenso. Frente a ello, el Tribunal resuelve que la LIVA otorga al sujeto pasivo de la operación, al cual el deudor en situación concursal no ha satisfecho las cuotas devengadas y repercutidas, un derecho cuyo ejercicio se concreta en el nacimiento de una obligación a cargo de dicho deudor, cuyo importe coincide con el de la cuota previamente repercutida y no satisfecha. La naturaleza de dicha obligación no se identifica con la derivada del acto de repercusión, sino que se trata de una obligación específica, que no nace hasta el momento en que el empresario recibe las facturas rectificativas y que surge directamente de lo establecido en los artículos 80.Cinco y 114 de la LIVA, no del artículo 88.Uno, relativo a la obligación de repercusión.

El criterio administrativo fue, a su vez, ratificado en sede judicial. La Audiencia Nacional en sentencia de fecha 7 de abril de 2000 (NFJ029518) establece que la modificación de la base imponible y la consecuente rectificación de las facturas y de las deducciones no debía considerarse incluida en la suspensión de pagos y que no podía verse afectada por la quita aprobada en el convenio de acreedores «por ser posterior la rectificación a la suspensión de pagos». Asimismo, considera que la aplicación de la normativa del IVA en cuanto a la modificación de la base imponible no implica para la Hacienda Pública ostentar una posición de privilegio frente al resto de acreedores, sino que lo que se pretende es recuperar la neutralidad intrínseca a dicho impuesto, lo que se consigue mediante la minoración de las cuotas consignadas como deducibles y que no se habían llegado a satisfacer ³.

En la misma línea de criterio sostenida por el Tribunal Económico-Administrativo Central puede ser citada la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de fecha 14 de octubre de 2004 (JT 2005\199), en la cual el Tribunal se plantea qué redacción de la normativa tributaria relativa a la modificación de la base imponible del IVA resulta aplicable en un caso concreto, si la vigente en la fecha de devengo de la operación que dio lugar a la repercusión inicial o la vigente en la fecha de nacimiento del derecho a la rectificación. El Tribunal concluye que la normativa aplicable ha de ser la que corresponde al momento de nacimiento del derecho que se trata de ejercer a su amparo. Por tanto, de ser esto así, habría que concluir seguidamente que a la obligación a cargo del concursado, obligación que es la contrapartida necesaria de aquel derecho, también le resultaría aplicable idéntica normativa, lo que supone en definitiva que debe tratarse de una obligación nacida *ex novo* en el mismo momento en que el acreedor ejercita su derecho y, en consecuencia, idéntica conclusión procedería aplicar respecto del crédito resultante a favor de la Hacienda Pública.

Desde la entrada en vigor de la LC la Agencia Tributaria viene defendiendo el mismo criterio, basado igualmente en la redacción literal de la normativa del IVA, la cual se adecuó a la nueva norma concursal y, como se ha señalado, no sufrió modificaciones sustantivas en este punto. Adicionalmente,

² Con idéntico contenido, la resolución de fecha 19 de julio de 2000 (NFJ009580).

³ Con idéntica argumentación, sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de enero de 2000 (JT\2000\818): «El cumplimiento de la normativa del impuesto respecto de dicha modificación de la base imponible no implica para la Hacienda mantener una situación de privilegio frente a otros acreedores, con enriquecimiento injusto frente a estos, sino que procura conservar dicho principio de neutralidad».

en apoyo de este criterio procede acudir también a la propia LC, en particular al artículo 84.2.10.º, según el cual tienen la consideración de créditos contra la masa «los que resulten de obligaciones nacidas de la ley o de responsabilidad extraconcursal del concursado con posterioridad a la declaración de concurso y hasta la eficacia del convenio o, en su caso, hasta la conclusión del concurso». Con base en este precepto y tratándose la obligación a cargo del concursado de una obligación *ex lege* nacida en virtud del artículo 114.Dos.2.º de la LIVA en el momento en el que recibe la factura rectificativa, el correlativo crédito a favor de la Hacienda Pública a que se refiere el artículo 80.Cinco.4.ª de la LIVA, resultante de la rectificación de deducciones que debe realizar el concursado, debe ser considerado en consecuencia como crédito contra la masa.

En oposición al criterio administrativo se observa que los administradores concursales, en el momento de elaborar la lista de acreedores, incluyen sistemáticamente los créditos tributarios resultantes de la modificación de las bases imponibles del IVA entre los créditos de naturaleza concursal. Desde un punto de vista eminentemente práctico, con ello se evita directamente la obligación de ingreso al vencimiento (art. 154.2 LC) y, además, se modifica el régimen jurídico que le sería aplicable en sede concursal, tal como antes se ha señalado. La impugnación de dicha lista en relación con este punto por parte del Abogado del Estado da lugar al correspondiente incidente concursal. Cuando posteriormente el Juez resuelve el incidente, se constata que los Juzgados Mercantiles mantienen de forma mayoritaria la naturaleza concursal de este tipo de créditos ⁴.

Los argumentos que vienen siendo esgrimidos de forma general son básicamente dos. En primer lugar, se señala ⁵ que la modificación realizada en la base imponible del IVA en realidad no da lugar al nacimiento de un nuevo crédito a favor de la Hacienda Pública distinto al que ya surgió en el momento de la realización de la operación, puesto que no ha habido un nuevo hecho imponible a partir del cual la ley establezca una nueva obligación de pago del impuesto. En definitiva, se trataría de que la rectificación de las deducciones a cargo del concursado se traduce en una nueva liquidación o determinación de la deuda a cargo de este, pero la obligación legal de la que ello trae causa nació con anterioridad a la declaración de concurso, por lo que no puede hablarse de que estemos ante un crédito contra la masa de los previstos en el artículo 84.2.10.º de la LC. Directamente relacionado con este argumento encontramos en otras sentencias ⁶ la referencia a que, en realidad, lo que se produciría como consecuencia de la rectificación de las deducciones por parte del concursado es una novación o modificación parcial de esa obligación (que es previa a la declaración del concurso) en la persona del acreedor, que pasaría a ser la Hacienda Pública.

En segundo lugar, en apoyo de lo anterior se señala también ⁷ que la interpretación literal del artículo 80.Cinco.4.ª de la LIVA, en el sentido de que se produce efectivamente el nacimiento de una nueva obligación tributaria a cargo del concursado en el momento en el que este debe rectificar sus deducciones, implicaría necesariamente la cancelación de la obligación tributaria anterior. Sin embargo, la redacción del artículo 80.Tres de la LIVA da pie a considerar que ello no es así, puesto que establece

⁴ Existen, no obstante, pronunciamientos minoritarios en el otro sentido, por ejemplo, la sentencia de 20 de enero de 2006 del Juzgado de lo Mercantil N.º 2 de Valencia.

⁵ Por ejemplo, sentencias del Juzgado de lo Mercantil N.º 1 de Pamplona de 3 de mayo y 6 de septiembre de 2005.

⁶ Por ejemplo, sentencias del Juzgado de lo Mercantil N.º 1 de Valencia de 4 de noviembre de 2005; del Juzgado de lo Mercantil N.º 1 de Oviedo de 10 de noviembre de 2005 y 25 de abril, 1 de junio y 11 de septiembre de 2007.

⁷ Véanse las mismas sentencias citadas del Juzgado de lo Mercantil de Oviedo.

que en determinados casos de conclusión del concurso ⁸ el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá emitir de nuevo facturas rectificativas repercutiendo nuevamente la cuota procedente.

A modo de resumen de los argumentos anteriores, reproducimos parcialmente los fundamentos de derecho de la sentencia de 25 de abril de 2007 del Juzgado de lo Mercantil de Oviedo (JUR\2008\62505): «... la obligación tributaria ya ha nacido con antelación a la declaración de concurso, pues ello es precisamente el presupuesto fáctico de aplicación de la norma al exigir en artículo 80 tres que con posterioridad al devengo de la operación se haya dictado auto de declaración del concurso. Siendo ello así la confusa redacción del artículo 80, apartado 5, regla 4.ª no puede ser interpretada en el sentido pretendido por la AEAT pues el nacimiento de una obligación tributaria nueva tras la declaración del concurso exigiría ineludiblemente la extinción de la obligación primitiva, posibilidad esta última que queda desmentida por el propio 80 tres Ley IVA (...). Esto es, la interpretación conjunta de los preceptos transcritos conduce a entender que la declaración del concurso del sujeto destinatario de las operaciones viene a operar en el seno de las complejas relaciones entre los sujetos vinculados por la relación tributaria del IVA una mera novación modificativa de dicha obligación, la cual se mantiene desde su nacimiento por el devengo de la operación y únicamente se modificará, en su caso, la titularidad del derecho de crédito correspondiente conforme concurra una u otra de las circunstancias señaladas».

Ratificando el criterio sostenido por los Juzgados Mercantiles se ha pronunciado la Audiencia Provincial de Asturias en su sentencia de fecha 22 de septiembre de 2006 (AC\2006\2082), en la que realiza el análisis de la cuestión partiendo de los artículos 20 y 21 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), relativos al hecho imponible y al devengo y exigibilidad de la obligación tributaria principal. Con base en lo dispuesto en estos preceptos, el tribunal señala «... indudable es que el IVA tiene su nacimiento en la operación mercantil a la que se vincula, que tuvo lugar con anterioridad a la declaración del concurso», para añadir a continuación que el crédito tributario que nace por imperativo legal del artículo 80.Cinco.4.ª de la LIVA es el mismo crédito y por idéntico concepto que el que se había devengado en el momento de realización del hecho imponible. La conclusión es la que ya se ha señalado con anterioridad, esto es, la producción de una mera novación subjetiva en la persona del acreedor.

Seguidamente, procede referirse también a la sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 26 de abril de 2007 ⁹, que llega a la misma conclusión, si bien para ello analiza algunas cuestiones adicionales. Así, en primer lugar, en la línea ya apuntada, entiende que el crédito al que hace referencia

⁸ Artículo 80.Tres de la LIVA: «Solo cuando se declare la conclusión del concurso por las causas expresadas en el artículo 176.1 apartados 1.º, 3.º y 5.º de la Ley Concursal, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá modificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente». Los apartados citados del artículo 176.1 de la LC se refieren, respectivamente, a los siguientes supuestos en los que procede la conclusión del concurso y archivo de las actuaciones: firmeza del auto de la Audiencia Provincial que revoque en apelación el auto de declaración del concurso; pago o consignación de la totalidad de los créditos reconocidos o íntegra satisfacción de los acreedores por cualquier otro medio; firmeza de la resolución que acepte el desistimiento o la renuncia de la totalidad de los acreedores reconocidos. Sobre la redacción de este apartado de la LIVA, véase la Nota 17.

⁹ Sentencia de la Sección 15.ª (La Ley 113558/2007): «El proveedor, sometido al concurso, deja de ser acreedor del concursado por el IVA repercutido, y la titularidad del crédito es asumida por Hacienda Pública, pero el crédito permanece, no nace *ex novo*, y no varía su naturaleza a los efectos concursales, puesto que la prestación consiste en la obligación tributaria que nació, conforme a los artículos 20 y 21 de la Ley General Tributaria, al producirse el hecho imponible (...). Esta es la postura y consiguiente solución que estimamos correcta».

el artículo 80.Cinco.4.^a de la LIVA se trata en realidad del mismo crédito que deriva de la obligación tributaria devengada con anterioridad a la declaración del concurso, operándose como consecuencia del sistema de rectificación previsto en la LIVA una novación subjetiva en la persona del titular de dicho crédito, que pasa a ser la Agencia Tributaria en vez de la persona del acreedor. En segundo lugar, de manera adicional, se plantea las dos cuestiones siguientes: la primera, el hecho de que el sistema de rectificación previsto en la LIVA pretenda en definitiva beneficiar a los acreedores, que obtienen de este modo una satisfacción extraprocésal de su crédito en los primeros momentos del concurso a costa de la Hacienda Pública. La segunda, que la mecánica de rectificación de las cuotas repercutidas prevista en la LIVA no se adecua perfectamente a la estructura temporal del concurso tal como esta está regulada en la LC, lo que podría tener efectos sobre la clasificación del crédito a favor de la Hacienda Pública.

Respecto de la primera cuestión, la representación procesal de la Agencia Tributaria plantea que la finalidad última de la norma es beneficiar a aquellos acreedores a los que no se les han satisfecho las cuotas repercutidas en el momento de la declaración del concurso, permitiendo que lo que debería ser un crédito concursal (la cuota repercutida del IVA) se recupere fuera del marco del proceso concursal, a costa de la Hacienda Pública, que se convierte por imperativo legal en acreedora del concursado en relación con ese importe. A cambio, la contrapartida sería que ese crédito se calificara como crédito contra la masa ¹⁰. No comparte el Tribunal dicha opinión, a pesar de que cabe perfectamente aceptar que la finalidad real última de la norma de la LIVA ha sido siempre la búsqueda de ese efecto favorecedor, motivo por el cual ha sufrido sucesivas modificaciones que la han ido perfeccionando y ajustando desde su redacción inicial. Más bien, a juicio del Tribunal, parece que de aceptar lo pretendido el efecto beneficioso se localizaría en sede de la Hacienda Pública, al convertir lo que sería crédito concursal en crédito contra la masa y prededucible. Resulta de interés la afirmación del Tribunal de que el análisis de esta cuestión debe realizarse no desde la regulación de la LIVA, sino desde lo que debe entenderse como crédito contra la masa a los exclusivos efectos concursales: «... el art.80.cinco.4.º LIVA (...) ha de ser interpretado en el ámbito propio de la gestión tributaria, sin extrapolar al concurso posibles significados que, por desubicados, serían equívocos. (...) De este modo, la rectificación de las deducciones determina el nacimiento del correspondiente crédito en favor de la Hacienda pública a estos efectos. Pero la obligación tributaria de que nace esa concreción se ha producido en el momento del devengo inicial del IVA (...), que ha tenido lugar con anterioridad al concurso, y por ello es deuda o crédito concursal». La conclusión es, por tanto, que a pesar de lo establecido en la normativa de la LIVA a efectos de la mecánica de rectificación de las deducciones, «... no por ello estamos ante una obligación nacida de la Ley con posterioridad a la declaración de concurso (art. 84.2.10.º LC)». Se introduce, por tanto, la cuestión de que el resultado de la interpretación de la norma tributaria no puede ser ajeno a la consideración de cuáles son los aspectos e intereses propios del ámbito concursal.

En relación con la segunda cuestión, hay que partir de la base de que los acreedores (entre ellos, la Hacienda Pública) deberán comunicar sus créditos en el plazo máximo de un mes a contar desde la última de las publicaciones obligatorias del auto declarativo del concurso (art. 21.1.5.º en

¹⁰ En relación con este punto, Ángel RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ: «La modificación de la base imponible del IVA ante la existencia de un proceso concursal», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF. N.º 278, pág. 92, mayo de 2006, «El mecanismo de modificación de la base imponible supone reconocer un derecho al acreedor que no percibe las cuotas de IVA repercutidas que se materializa en la liquidación del período en que emite las facturas, mientras el deudor tiene una obligación con la Hacienda Pública por el mismo importe que debe cumplir en la liquidación del impuesto correspondiente al período en que recibe las facturas rectificativas. Si esta última obligación no se cumpliera, existiría un menoscabo económico para la Hacienda Pública en la medida en que ha reconocido un derecho al acreedor».

relación con el art. 23 LC). Sin embargo, la mecánica establecida en la LIVA nos indica que la rectificación de las deducciones deberá realizarse en el plazo de presentación de la autoliquidación correspondiente al período (trimestral o mensual) en el que el concursado haya recibido de su acreedor las correspondientes facturas rectificativas (art. 114.Dos.2.º LIVA), surgiendo en ese momento el crédito en favor de la Hacienda Pública.

Vemos, por tanto, que la comunicación de ese crédito puede realizarse tardíamente con respecto al momento que prevé la LC [piénsese, además, en el retraso con el que la Hacienda Pública puede conocer dichas rectificaciones en caso de que las comunicaciones a la Agencia Tributaria previstas en el art. 24.2 a).2.º y b) del RIVA se realicen tardíamente]. En tal circunstancia, el artículo 92.1.º de la LC establece el carácter subordinado de los créditos concursales comunicados tardíamente. La falta de ajuste entre ambas normativas podría suponer, entonces, que los créditos a favor de la Hacienda Pública no solo fueran considerados como concursales, sino que dentro de estos, fueran clasificados no ya como privilegiados en su cincuenta por ciento y ordinarios en el otro cincuenta por ciento, sino directamente como créditos subordinados, con los efectos que ello supone desde la perspectiva de su recuperación.

El Tribunal considera que esta falta de ajuste es consecuencia necesaria de que todo el mecanismo de rectificación en su conjunto, y teniendo en cuenta tal como está legalmente previsto, se desarrolla una vez declarado el concurso, aunque la imposibilidad de considerarlo como crédito subordinado deriva, en particular, del hecho de que en realidad tal crédito era preexistente y se encontraba ya en la masa pasiva, y de lo que se trata únicamente es de comunicar el cambio de titularidad del mismo, desde el primitivo acreedor del concursado hacia la Hacienda Pública. En consecuencia, no se daría el presupuesto de hecho para la aplicación del artículo 92.1.º de la LC, teniendo en cuenta las normas sobre comunicación y reconocimiento de los créditos previstas en los artículos 85 y 86 de la LC.

3. SOBRE LA NOVACIÓN SUBJETIVA EN LA TITULARIDAD DEL CRÉDITO TRIBUTARIO

De entre las diferentes razones expuestas sobre la calificación como crédito concursal del crédito resultante de la mecánica prevista en la LIVA para la modificación de la base imponible, es merecedora de una reflexión la relativa a la existencia de una mera novación subjetiva en la obligación tributaria, que impediría considerar que se produzca el nacimiento *ex novo* de un crédito a favor de la Hacienda Pública con posterioridad a la declaración del concurso.

En general, en las sentencias citadas se hace referencia a que el nacimiento del crédito en virtud de lo dispuesto en el artículo 84.Cinco.4.ª de la LIVA en realidad no debe interpretarse como el nacimiento de un nuevo crédito, sino que «... lo que establece la Ley es el cambio de acreedor, es decir, la modificación o novación subjetiva, pero ninguna otra cosa» (sentencia de la Audiencia Provincial de Asturias de 22 de septiembre de 2006). Hay que señalar, asimismo, que esta opinión no se encuentra únicamente en sede judicial, sino que también algunos autores han recogido dicho argumento ¹¹.

¹¹ J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ: «La Hacienda Pública y los Procesos Concursales», *Cuadernos Aranzadi de Jurisprudencia Tributaria* N.º 43, Aranzadi 2006, págs. 72-74. F. GÓMEZ MARTÍN: «Doctrina de los juzgados de lo mercantil en sede concursal», *Revista de la Universidad de Deusto*, volumen 55, N.º 1, 2007, págs. 409 y 410.

Al respecto, cabe señalar que el artículo 21 de la LGT establece que el devengo es el momento en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal¹². La LGT se refiere específicamente a la obligación tributaria principal, que ha definido previamente en el artículo 19 como aquella obligación que tiene por objeto el pago de la cuota tributaria.

La obligación tributaria principal derivada del devengo del IVA corre a cargo de quien tenga la consideración de sujeto pasivo en los términos definidos en el artículo 84 de la LIVA. Dicho artículo establece, entre otros supuestos, que serán sujetos pasivos del impuesto los empresarios o profesionales que realicen las operaciones sujetas al impuesto¹³. Por tanto, la obligación tributaria principal cuyo nacimiento se produjo antes de la declaración de concurso, con ocasión de la realización (devengo) de la operación sujeta al impuesto, es aquella obligación que incumbe, por un lado, al sujeto pasivo, que es el empresario o profesional que repercutió la cuota al destinatario de la operación y, por otro, a la Hacienda Pública, siendo esta quien ocupa la posición acreedora en dicha relación jurídico-tributaria.

Siendo la Hacienda Pública quien ocupa la posición acreedora en esta obligación tributaria principal se ha de llegar obviamente a la conclusión de que no es en este ámbito obligacional donde puede producirse la novación subjetiva en la persona del acreedor a la que se ha venido haciendo referencia, pues como acabamos de ver, tanto en el momento del devengo de la operación (previo al concurso) como en el momento en el que se rectifican las deducciones (después del concurso, al recibir las facturas rectificativas) el acreedor es, en realidad, siempre la Hacienda Pública.

Podría plantearse, no obstante, si como consecuencia de la regulación de la LIVA podría interpretarse que lo que tendría lugar sería, en realidad, una modificación en quien ocupa la posición de deudor en esa relación jurídico-tributaria y, en particular, en la obligación tributaria principal (pago de la cuota). Sin embargo, la conclusión deberá ser también negativa, puesto que el artículo 36.1 de la LGT establece claramente que el obligado a repercutir la cuota tributaria es en todo caso el sujeto pasivo, salvo que la ley de cada tributo establezca lo contrario, previsión que no encontramos en la LIVA¹⁴.

De todo lo anterior cabe deducir que la obligación tributaria principal se mantiene en sus propios términos por lo que se refiere a las respectivas posiciones de acreedor y deudor. Por otro lado, debemos considerar que en numerosos casos esta obligación tributaria principal estará, como tal, extinguida, en la medida en que el sujeto pasivo del IVA viene obligado a consignar en sus autoliquidaciones periódicas las cuotas repercutidas y a efectuar el ingreso, en su caso, de la cuota resultante, independientemente del hecho de que haya percibido el importe correspondiente del destinatario de la operación. De hecho, el objetivo de la regulación sobre modificación de la base imponible es precisamente el lograr contrarrestar este efecto perjudicial para el sujeto pasivo en los casos en que el

¹² Artículo 21.1 de la LGT: «El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal».

¹³ Artículo 84.Uno.1.º de la LIVA: «Serán sujetos pasivos del impuesto: las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes».

¹⁴ Artículo 36.1 de la LGT: «Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. No perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa».

destinatario deudor sea declarado en situación de concurso y, en consecuencia, el cobro pendiente se vislumbra como dificultoso, cuando menos, pues queda sujeto a las reglas propias del concurso.

Ahora bien, lo que hay que preguntarse entonces es, dejando a un lado la obligación tributaria principal, si existe un ámbito obligacional en el que pueda producirse la novación subjetiva a la que aluden las sentencias citadas o, por contra, cabría la posibilidad de que surja, en los términos pretendidos por la Agencia Tributaria, una nueva obligación tributaria a cargo del concursado que dé lugar al nacimiento de ese nuevo crédito tributario a favor de la Hacienda Pública. La respuesta probablemente se encuentre en la complejidad de las relaciones que surgen entre el sujeto pasivo del IVA (repercutidor) y el destinatario de la operación (repercutido), donde además de la obligación tributaria principal (la de pago de la cuota a cargo del sujeto pasivo del IVA) existe también una relación obligacional entre repercutidor y repercutido, a la cual se refiere el artículo 24 de la LGT, que regula las obligaciones entre particulares resultantes del tributo¹⁵. Tanto la obligación tributaria principal como las obligaciones entre particulares resultantes del tributo forman parte de las denominadas por el artículo 17.3 de la LGT como obligaciones tributarias materiales, debiendo ser tenido en cuenta que dichas obligaciones entre particulares no tienen la consideración de accesorias, por disposición expresa de este último precepto en relación con el artículo 25 de la LGT. Esta naturaleza no accesorio permite que se puedan mantener vigentes con independencia de la extinción de la obligación tributaria principal.

Si este es el ámbito obligacional al que hay que referirse, es preciso relacionarlo con lo dispuesto en el artículo 38.2 de la LGT¹⁶, relativo a quién tiene la consideración de obligado tributario en las obligaciones entre particulares resultantes del tributo. En particular, respecto de las obligaciones de repercusión, dicho artículo establece expresamente que el destinatario de las operaciones gravadas es el obligado a soportar la repercusión, pero no a realizar el pago a la Administración tributaria. Es decir, está obligado a realizar el pago de la cuota repercutida al sujeto pasivo del impuesto, pero no a la Administración tributaria. Ante esta previsión legal expresa es cuestionable que se pueda hablar de la posibilidad de una novación subjetiva en la persona del acreedor, el cual, como acabamos de ver, no puede ser la propia Hacienda Pública. Entonces, es plausible considerar que como consecuencia del mecanismo legal de emisión de las facturas rectificativas por parte del sujeto pasivo acreedor y la consecuente rectificación de las deducciones por parte del destinatario concursado, lo que tiene lugar precisamente es que por las cuotas rectificadas vía minoración de deducciones se extingue la obligación tributaria que existía hasta ese momento entre repercutidor y repercutido (es decir, la prevista en el art. 24.2 de la LGT a la que nos venimos refiriendo), que quedará sustituida por una nueva obligación a cargo del concursado en la que el acreedor va a ser ahora la Hacienda Pública en vez del repercutidor, dando en consecuencia origen a un nuevo crédito tributario. Esta nueva obligación es la que nacería por disposición legal expresa del artículo 80.Cinco.4.^a de la LIVA, distinta de las anteriores, tanto de la obligación tributaria principal como de la obligación entre particulares resultante del tributo y que, en consecuencia, surge como tal necesariamente después del auto declarativo del concurso.

¹⁵ Artículo 24.2 de la LGT: «Entre otras, son obligaciones de este tipo las que se generan como consecuencia de actos de repercusión, de retención o de ingreso a cuenta previstos legalmente».

¹⁶ Artículo 38.2 de la LGT: «Es obligado a soportar la repercusión la persona o entidad a quien, según la ley, se deba repercutir la cuota tributaria, y que, salvo que la ley disponga otra cosa, coincidirá con el destinatario de las operaciones gravadas. El repercutido no está obligado al pago frente a la Administración tributaria pero debe satisfacer al sujeto pasivo el importe de la cuota repercutida».

Frente al argumento de que se trata de una obligación tributaria que nace *ex novo*, por sustitución de la que había nacido previamente a la declaración del concurso entre sujeto pasivo acreedor y repercutido, puede oponerse que el artículo 80.Tres de la LIVA, en su segundo párrafo ¹⁷, establece expresamente que existen una serie de supuestos legales de conclusión del concurso que determinarán que el sujeto pasivo del IVA vendrá de nuevo obligado a emitir una factura rectificativa (la segunda), en la que repercuta la cuota procedente, modificando así la base imponible al alza. Ello se puede interpretar en el sentido de que la obligación previa entre ambos se ha mantenido vigente, sin haber sido sustituida por una nueva obligación de la que surgiera ese crédito con la Hacienda Pública, en línea con lo que antes veíamos cuando comentábamos las sentencias de los Juzgados Mercantiles.

Sin embargo, puede considerarse que los supuestos a los que se refiere el artículo 80.Tres de la LIVA (que se remite al art. 176.1 LC, según el cual «procederá la conclusión del concurso y el archivo de las actuaciones»), son supuestos en los que desaparece el presupuesto de hecho previsto legalmente para que pueda realizarse la modificación de la base imponible, presupuesto que no es otro que la declaración de concurso. En consecuencia, tiene pleno sentido que en ese caso se recuperen plenamente las posiciones de partida. Por contra, obsérvese que en el supuesto de que se apruebe un convenio de acreedores, la situación es distinta, puesto que el artículo 24.2 c) del RIVA establece que ello «no afectará a la modificación de la base imponible que se hubiera efectuado previamente». Hay que tener en cuenta que de la lectura conjunta de los artículos 133 y 176.1.2.º de la LC se desprende que como consecuencia de la aprobación judicial del convenio cesarán todos los efectos de la declaración de concurso, pero no se producirá la conclusión del mismo hasta que sea firme el auto que declare el cumplimiento del mismo.

En particular, en dos de esos supuestos (los previstos en los apartados 1.º –revocación firme del auto declarativo del concurso– y 5.º –desistimiento o renuncia de todos los acreedores– del art. 176.1 de la LC) realmente lo que sucederá es que la Hacienda Pública no puede ya esperar cobrar nada del concurso al darse este por concluido y archivadas las actuaciones. En tal circunstancia, desaparecida la situación concursal, no tiene sentido que aquella continúe siendo acreedora de un importe que, fuera de dicha situación, se integra en una obligación tributaria específica, como es la que surge entre los particulares resultante del tributo.

Sin embargo, más difícil encaje tiene el supuesto previsto en el apartado 3.º, que prevé la conclusión del concurso por la satisfacción total de los acreedores en cualquier estado del procedimiento. Realmente ello implicaría que la Hacienda Pública ya ha cobrado (o que se ha consignado o ha sido satisfecho por otro medio) el importe del crédito nacido como consecuencia de la modificación de la base imponible, pero la nueva modificación al alza de la base imponible implica que el sujeto pasivo de la operación debe repercutir nuevamente ese mismo importe al destinatario, lo que, independientemente de su pago por parte de este, va a suponer para aquel una obligación de ingreso en la Hacienda Pública.

¹⁷ La redacción expuesta del segundo párrafo del artículo 80.Tres de la LIVA es la que con carácter general está considerada como la redacción vigente. No obstante, deben señalarse las dudas que sobre ello genera el confuso procedimiento de entrada en vigor de las modificaciones operadas por la Ley 62/2003. Así, el artículo 7.º Primero.Tres estableció una nueva redacción del segundo párrafo del artículo 80.Tres de la LIVA, con efectos a partir de 1 de enero de 2004. Por su parte, el artículo 7.º Segundo modificó también ese mismo apartado, aunque sin referencia expresa a la fecha de efectos. Por último, la Disposición Final 19.ª, apartado Tres, según la redacción dada por la corrección de errores publicada en el BOE de 1 de abril de 2004, establece que la entrada en vigor de la nueva redacción del referido apartado se produce el 1 de septiembre de 2004, redacción esta última que bien podría tratarse de la prevista en el artículo 7.º Segundo de la Ley 62/2003, que no contenía mención a ninguna fecha de entrada en vigor, y no la prevista en el artículo 7.º Primero. Tres, donde sí se hacía referencia expresa a una fecha de entrada en vigor (aunque coincidente con la general de la ley).

4. CONCLUSIONES

- **Primera.** A pesar de la importancia práctica de esta cuestión por la directa trascendencia sobre la obligación de ingreso, especialmente en un momento en el que las cifras permiten constatar un incremento de los procesos concursales, es previsible que esta disparidad de criterios se mantenga en la medida en que los argumentos empleados tienen apoyo en la literalidad de la normativa aplicable. Debe tenerse en cuenta que la existencia de pronunciamientos por parte de las Audiencias Provinciales podría tener el efecto de ratificar el criterio mayoritario a seguir a futuro por los Juzgados Mercantiles frente a las alegaciones de la Agencia Tributaria, por lo que deberemos esperar, probablemente, a que se pronuncie el Tribunal Supremo al respecto, fijando definitivamente cuál debe ser la calificación que deben recibir en sede concursal este tipo de créditos tributarios.
- **Segunda.** En los casos en que sea clasificado como crédito concursal, la falta de adecuación temporal entre el mecanismo de rectificación de la base imponible previsto en la LIVA y las actuaciones necesarias reguladas en la LC para el reconocimiento de los créditos por medio de la lista de acreedores que debe formar parte del informe de los administradores concursales, no debe suponer que el crédito frente a la Hacienda Pública pueda ser considerado como crédito subordinado por tardía comunicación.
- **Tercera.** El criterio administrativo se fundamenta en una interpretación literal de la LIVA (art. 80.Cinco.4.^ª), cuyo efecto inmediato en situación concursal supondría la aplicación del artículo 84.2.10.º de la LC para considerar el crédito tributario como crédito contra la masa, lo cual es negado sistemáticamente en sede judicial. Sin embargo, frente a ello, cabe considerar que la interpretación judicial seguida mayoritariamente y consistente en no admitir que se produzca tras el auto declarativo del concurso el nacimiento *ex novo* de un crédito tributario, sino únicamente una mera novación subjetiva en la persona del titular de ese crédito, puede ser discutida con base en la normativa tributaria, si atendemos a las diferentes obligaciones tributarias previstas en la LGT que surgen como consecuencia del acto de repercusión del IVA y que se sitúan en dos ámbitos distintos: por un lado, la obligación tributaria principal a cargo del sujeto pasivo del IVA y, por otro, la obligación tributaria entre particulares resultante del tributo.
- **Cuarta.** La regulación contenida en los artículos 24 y 38.2 de la LGT de la obligación entre particulares resultante del tributo para los casos de repercusión establece expresamente que el destinatario de la operación está obligado al pago al acreedor, pero no a la Administración tributaria. Ante tal previsión legal expresa, es plausible considerar que como consecuencia del mecanismo de rectificación de la LIVA desaparece esta obligación para ser sustituida por la que da lugar a un nuevo crédito a favor de la Hacienda Pública, lo que tendría lugar, en todo caso, después del auto declarativo de concurso.
- **Quinta.** Nos encontramos en presencia de dos normativas que no tienen un encaje fácil y ante un supuesto donde es previsible que la solución final, de darse esta, se adopte acudiendo no tanto a la estricta regulación tributaria del mecanismo de rectificación de la base imponible del IVA, sino a la finalidad protectora de los diferentes intereses en juego presentes en el proceso concursal, según está regulado en la vigente LC.

LA DEVOLUCIÓN DEL IVA Y EL CONVENIO EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS

NICOLÁS DÍAZ RAVN

*Profesor asociado de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Sevilla
Abogado*

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

Extracto:

EL derecho a la devolución del IVA, como manifestación del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo, posee en dicho tributo un carácter esencial. Con carácter general, tales devoluciones se practican, por parte de la Administración, dentro de los plazos marcados por la Ley. Pero existen casos en los que, por el contrario, la Administración retiene el saldo a favor del contribuyente, demorándose en su pago más allá del término fijado por la normativa. Hasta la fecha, el principal protector del derecho a la devolución ha sido el TJCE, tomando como principal referencia normativa la Sexta Directiva. No obstante, tal situación puede cambiar en un futuro no muy lejano, a través de la aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos y la interpretación que del mismo efectúa el Tribunal de Estrasburgo, circunstancias estas que adquirirán especial relevancia si, finalmente, entra en vigor el Tratado de Lisboa.

Palabras clave: devolución de IVA, Consejo para la Defensa del Contribuyente, derecho a la protección de la propiedad y Convenio Europeo de Derechos Humanos.

Sumario

I. Planteamiento del problema.

- a) El derecho a la devolución en el IVA.
- b) El derecho a la devolución en la jurisprudencia del TJCE.
- c) Práctica de la Administración Tributaria.

II. La protección de la propiedad en el Convenio Europeo de Derechos Humanos.

- a) Concepto de bienes.
- b) Contenido del artículo 1 del Protocolo adicional n.º 1.
- c) La protección de la propiedad y la prohibición de discriminación del artículo 14 del Convenio.

III. Jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en materia de devolución de impuestos.

- a) Antecedentes.
- b) El caso Intersplav contra Ucrania.
- c) Compensación al contribuyente.

IV. Conclusiones.

Bibliografía.

I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

a) El derecho a la devolución en el IVA.

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) regula, en el Capítulo II del Título VIII (arts. 115 a 118) el régimen de las devoluciones de dicho tributo. Con carácter general, como es sabido, los contribuyentes que, a final del ejercicio, dispongan de un saldo a su favor en las liquidaciones por dicho impuesto podrán optar entre *arrastrar* el mismo al ejercicio siguiente, a fin de seguir compensándolo con las cuotas que devenguen en el desarrollo de su actividad, o bien solicitar la devolución de dicho importe. En este último supuesto, la Administración Tributaria dispone de un plazo de seis meses para practicar tal devolución o, en su caso, girar una liquidación provisional. El pago realizado con posterioridad al plazo de seis meses por causa imputable a la Administración conlleva el abono automático de intereses de demora ¹.

Para los exportadores en régimen comercial o en régimen de viajeros se prevén disposiciones específicas en los artículos 116 y 117, respectivamente ². A los primeros, se les reconoce el derecho a la devolución del saldo a su favor existente al final de cada período de liquidación ³, siempre que realicen las operaciones que señala el precepto y, respecto de ellas, se supere el límite de 120.202,42 euros. El importe cuya devolución se puede solicitar tiene como límite, asimismo, el resultado de aplicar el tipo de gravamen general al importe de tales operaciones. El artículo 30 del Reglamento del IVA, en su apartado cuarto, extiende este supuesto de devolución a determinadas operaciones en las que, generalmente, el saldo resultante de la liquidación va a ser a favor del contribuyente ⁴. Como requisito adicional, el contribuyente deberá solicitar la inscripción en el Registro de Exportadores y otros Operadores Económicos.

¹ El precepto que comentamos ha sido modificado en dos ocasiones. Con ocasión de la Ley 66/1997, la obligación de girar liquidación provisional se convirtió en facultad de la Administración quien, para ello, podía actuar con posterioridad al plazo de seis meses de que disponía para efectuar la devolución. El abono de intereses de demora, además, pasó a ser automático en los casos de retraso por causa imputable a la propia Administración, sin necesidad de solicitud expresa por parte del contribuyente. Posteriormente, la Ley 53/2002 precisó que, en los supuestos de presentación de la autoliquidación fuera de plazo por parte del sujeto pasivo, el plazo de seis meses para practicar liquidación provisional o efectuar la devolución comenzará a contarse desde la fecha de presentación de dicha autoliquidación.

² El artículo 116 va a ser objeto de modificación una vez se apruebe la Ley, actualmente en tramitación parlamentaria, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el IVA y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.

³ Período de liquidación que coincidirá con el mes natural, según dispone el artículo 71.3 del Reglamento del impuesto.

⁴ Tales como transportes intracomunitarios de bienes no sujetos, entregas de bienes sujetas a tipos reducidos, entregas de viviendas...

Respecto de las devoluciones en régimen de viajeros, las mismas se efectúan de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9.1.2.B del Reglamento del Impuesto, mediante un procedimiento en el que el viajero, que no ha de residir en la Comunidad, se dirige directamente al proveedor o a la entidad colaboradora autorizada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT), tras diligenciar la factura en la aduana como prueba de la salida de los bienes adquiridos del territorio de la Comunidad.

El Capítulo II del Título VIII finaliza con un artículo, el 118, que faculta a la Administración Tributaria para exigir de los sujetos pasivos la prestación de garantías suficientes en los supuestos de devolución anteriormente citados.

Finalmente, integrado dentro del Capítulo III del mismo Título VIII, el artículo 119 prevé un procedimiento especial de devolución a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, distinguiéndose a estos efectos entre aquellos que están establecidos en la Comunidad, Canarias, Ceuta y Melilla, y aquellos otros que se encuentran establecidos en territorio tercero. Cumpliéndose determinados requisitos, los primeros podrán solicitar la devolución de las cuotas soportadas con ocasión de las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que hayan realizado, en la medida en que destinen los indicados bienes o servicios a la realización de operaciones que les originan el derecho a deducir en el IVA tanto en aplicación de lo dispuesto en la normativa vigente en el Estado en donde estén establecidos como de lo dispuesto en la Ley 37/1992; mientras que los segundos podrán obtener la devolución de las cuotas soportadas a condición de reciprocidad. El artículo 31.2 del Reglamento del impuesto prevé un plazo de seis meses para adoptar y notificar la decisión respecto de la solicitud de devolución, así como para ordenar el pago de la misma. Transcurrido dicho período sin que el pago se haya efectuado, por causa imputable a la Administración, a la cantidad pendiente se le aplicará, de forma automática, el interés de demora.

En los diferentes supuestos de devolución que hemos mencionado, nos encontramos ante lo que la Ley General Tributaria (LGT) califica, en su artículo 31, «devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo» (en contraposición con las devoluciones de ingresos indebidos del art. 32 LGT), y que son cantidades soportadas o ingresadas debidamente, como consecuencia de la aplicación del tributo, que la Administración deberá devolver de conformidad con lo previsto en la normativa de cada impuesto.

b) El derecho a la devolución en la jurisprudencia del TJCE.

El Tribunal de Luxemburgo ha tenido ocasión de pronunciarse en numerosas ocasiones sobre el derecho a la devolución del IVA. No en vano, este constituye un aspecto fundamental de dicho tributo. Examinar ahora toda la jurisprudencia del TJCE sobre este punto excedería y se apartaría del objetivo del presente trabajo. No obstante, sí estimamos oportuno hacer una breve referencia a determinados pronunciamientos que, en mayor o menor medida, inciden en el tema que tratamos.

Así, en los asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96 se planteó como cuestión prejudicial si la normativa belga que preveía la retención cautelar del saldo a devolver al contribuyente cuando hubiera indicios de fraude se oponía a los mandatos de la Sexta Directiva. Si

bien el Tribunal de Justicia estimó que no existía incompatibilidad con el ordenamiento comunitario, sí mantuvo que, en aplicación del principio de proporcionalidad, las medidas que los Estados miembros adoptasen para preservar los derechos de la Hacienda Pública no deben ir más allá de lo necesario para tal fin. En consecuencia, «no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen de manera sistemática el derecho a deducir el IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria en la materia».

Por su parte, en el asunto C-78/00 (en el cual se sometía al juicio del Tribunal de Justicia la modalidad de devolución adoptada por Italia consistente en entregar títulos de deuda del Estado), se mantuvo que la devolución se debe efectuar 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».

En el asunto C-16/95, España fue condenada por sus reiterados retrasos en devolver el IVA a los sujetos pasivos no establecidos en nuestro territorio. Idéntico pronunciamiento se obtuvo en los asuntos C-287/91 y C-90/05, en los que los países demandados fueron Italia y Luxemburgo, respectivamente.

En todos los pronunciamientos a los que acabamos de hacer referencia se resuelve la adecuación de la normativa interna al ordenamiento comunitario mediante aplicación exclusiva de las Directivas en materia de IVA (fundamentalmente, la Sexta y la Octava Directivas). No obstante, el propio TJCE ha recordado que «también los derechos fundamentales forman parte de los principios generales del Derecho cuyo respeto garantiza el Tribunal de Justicia. A este respecto, el Tribunal de Justicia se inspira en las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros, así como en las indicaciones proporcionadas por los instrumentos internacionales relativos a la protección de los derechos humanos en los que los Estados miembros han cooperado o a los que se han adherido. El CEDH reviste en este contexto un significado particular».

Tales derechos fundamentales, sin embargo, pueden alcanzar un valor mucho más importante en el seno de la Unión Europea si atendemos a los siguientes hechos:

1. Por un lado, en el año 2000 se publicó la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, que reconoce un catálogo de derechos similar al establecido en el Convenio de Roma ⁵. Dicha Carta no poseía el carácter de norma jurídica siendo, más bien, un compromiso político por parte de los Estados miembros.
2. Por otro lado, sigue pendiente la posible incorporación de la Unión Europea al Convenio Europeo de Derechos Humanos ⁶ el cual establece, entre otros, la protección de la propiedad

⁵ Por cuanto ahora nos interesa, dejemos señalado que el artículo 17.1 reconoce el derecho a la propiedad en los siguientes términos: «Toda persona tiene derecho a disfrutar de la propiedad de sus bienes adquiridos legalmente, a usarlos, a disponer de ellos y a legarlos. Nadie puede ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública, en los casos y condiciones previstos en la ley y a cambio, en un tiempo razonable, de una justa indemnización por su pérdida. El uso de los bienes podrá regularse por ley en la medida que resulte necesario para el interés general».

⁶ El Protocolo de enmienda n.º 14 al Convenio Europeo de Derechos Humanos introduce un nuevo párrafo segundo a su artículo 59 según el cual la Unión Europea podrá incorporarse al Convenio. Este Protocolo n.º 14 requiere, para su entrada en vigor, la firma y ratificación de todos los países miembros del Consejo de Europa. A día de hoy, si bien ha sido firmado por todos ellos, no ha sido ratificado por Rusia.

en el primer artículo del Protocolo adicional n.º 1, precepto cuyo alcance, en la materia que nos ocupa, delimitaremos más adelante.

Ambas cuestiones podrían recibir el espaldarazo definitivo si, finalmente, entra en vigor el Tratado de Lisboa, firmado el 13 de diciembre de 2007 (entrada en vigor que depende de la ratificación por cada uno de los Estados miembros de dicho Tratado ⁷). Dicho Tratado modifica el artículo 6 del Tratado de la Unión Europea que, en lo sucesivo, quedará redactado de la siguiente manera:

«Artículo 6

1. La Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000, tal como fue adaptada el 12 de diciembre de 2007 en Estrasburgo, la cual tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados.

Las disposiciones de la Carta no ampliarán en modo alguno las competencias de la Unión tal como se definen en los Tratados.

Los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta se interpretarán con arreglo a las disposiciones generales del Título VII de la Carta por las que se rige su interpretación y aplicación y teniendo debidamente en cuenta las explicaciones a que se hace referencia en la Carta, que indican las fuentes de dichas disposiciones.

2. La Unión se adherirá al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales. Esta adhesión no modificará las competencias de la Unión que se definen en los Tratados.

3. Los derechos fundamentales que garantiza el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales y los que son fruto de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros formarán parte del Derecho de la Unión como principios generales.»

La redacción de este precepto, tal y como queda tras la modificación en él introducida por el Tratado de Lisboa, presenta notables diferencias respecto de su texto anterior ⁸. Llamamos la atención sobre los siguientes aspectos:

- La Carta tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados. Deja de ser, pues, una simple declaración de intenciones y podrá (y deberá) ser aplicada por los órganos comunitarios y, señaladamente, por el TJCE.

⁷ Tras el primer fracaso de la Constitución Europea, la situación actual es de incertidumbre por cuanto que, si bien la gran mayoría de Estados miembros han ratificado el Tratado de Lisboa (a través de sus respectivos parlamentos), Irlanda (único país que ha sometido la cuestión a referéndum) ha dicho «no» al mismo.

⁸ La redacción vigente a día de hoy establece que la Unión «se basa en los principios de libertad, democracia, respeto de los derechos humanos y de las libertades fundamentales y el Estado de Derecho, principios que son comunes a los Estados miembros», indicando en su párrafo segundo que «la Unión respetará los derechos fundamentales tal y como se garantizan en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950, y tal y como resultan de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros como principios generales del Derecho comunitario.»

- A efectos de interpretación, deberán tenerse en cuenta las explicaciones a la misma ⁹. Como expresamente indican estas, las mismas no tienen valor jurídico pero constituyen un valioso instrumento de interpretación con objeto de aclarar las disposiciones de la Carta.
- Se contiene el mandato de adhesión al Convenio Europeo de Derechos Humanos. Ya anteriormente, el Protocolo de enmienda n.º 14 al Convenio introdujo (aunque aún no ha entrado en vigor) un nuevo párrafo 2 a su artículo 59 que prevé la incorporación al mismo de la Unión Europea ¹⁰.
- Tal y como el TJCE ha mantenido en jurisprudencia constante, se afirma ahora a nivel normativo que los derechos contenidos en el Convenio se integrarán en el ordenamiento comunitario como principios generales del Derecho.

Centrándonos en el objeto de nuestro estudio, las explicaciones al artículo 17 de la Carta, reconocedor del derecho a la propiedad, afirman que el mismo se corresponde con el derecho recogido en el artículo 1 del Protocolo adicional n.º 1 al Convenio Europeo de Derechos Humanos y, si bien la redacción es distinta, el sentido y alcance es el mismo que el de este último, no pudiendo sobrepasarse las limitaciones previstas en el mismo.

c) Práctica de la Administración Tributaria.

Expuesto el marco legal en el que deben desarrollarse las devoluciones correspondientes al IVA y, más concretamente, el plazo en el que las mismas han de practicarse (seis meses), podemos afirmar que, en determinados casos, la realidad dista mucho de ser la impuesta por la normativa vigente. Para realizar tal afirmación, nos apoyamos en los siguientes hechos:

- La Directiva 79/1072/CEE del Consejo (Octava Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios –modalidades de devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país) impone a los Estados miembros la obligación de devolver, a los sujetos pasivos establecidos en otros Estados miembros distintos, el IVA que haya gravado los servicios que se le hayan prestado o los bienes muebles que le hayan sido entregados en el interior del país por otros sujetos pasivos, o que haya gravado la importación de bienes al país, en la medida en que tales bienes y servicios se utilicen para las necesidades que cita la norma. A tal fin, se establece un plazo de seis meses para efectuar tal devolución ¹¹. Pues bien, recientemente, la Comisión Europea ha iniciado un procedimiento de infracción contra España ¹² en relación con esta devolución a sujetos pasivos no establecidos. Tal y como se informa en la nota de prensa del sitio web de la Comisión, esta, a raíz de las numerosas reclamaciones recibidas y

⁹ Publicadas en el Diario Oficial de la Unión Europea C 303, de 14 de diciembre de 2007.

¹⁰ V. *supra* nota n.º 5.

¹¹ El día 20 de febrero de 2008 se ha publicado y ha entrado en vigor la Directiva 2008/9/CE del Consejo, que sustituye a la Directiva 79/1072/CEE y que reduce a cuatro meses el plazo para notificar la decisión sobre la aprobación o denegación de la solicitud de devolución, fijando un plazo de diez días para practicar la misma.

¹² Número de referencia de la Comisión 2005/4918.

tras solicitar información a las autoridades españolas, «ha llegado a la conclusión de que, con enorme frecuencia, las devoluciones a los sujetos pasivos no establecidos en España superan con creces el plazo prescrito». Como consecuencia, Bruselas ha solicitado que España modifique sus prácticas administrativas, a fin de cumplir con lo ordenado por las Directivas comunitarias y, más concretamente, con el plazo de seis meses para practicar la devolución del IVA en los casos en que, según la normativa, proceda. En esta materia *llueve sobre mojado*, toda vez que el procedimiento que citamos se produce varios años después de que el TJCE, en el asunto C-16/95, declarara que España había incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud, precisamente, de la Octava Directiva, al no respetar el plazo de seis meses para la devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos (en la sentencia se señala que las devoluciones se dilatan incluso hasta los doce meses).

- De las Memorias del Consejo para la Defensa del Contribuyente (en adelante, CDC) se desprende que el retraso en las devoluciones de impuestos (no solo del IVA) constituye motivo de queja recurrente. Podemos señalar, al respecto, las siguientes propuestas formuladas por dicho órgano, haciéndose eco de la problemática que planteamos:
 1. Propuesta 7/97: el CDC planteaba la conveniencia de establecer plazos expresos en la normativa reguladora de los Impuestos Especiales a efectos de practicar la devolución de los mismos en los supuestos que, según dicha normativa, proceda. El Secretario de Estado de Hacienda, en respuesta a la propuesta del Consejo, y tras advertir de las peculiaridades en las devoluciones de los Impuestos Especiales respecto a las correspondientes a otros tributos (IRPF, Impuesto sobre Sociedades, IVA), finalizó recordando que la entonces proyectada reforma del Reglamento de los Impuestos Especiales incluía el señalamiento de los plazos en los cuales los procedimientos relativos a las devoluciones debían finalizar ¹³.
 2. Propuesta 16/98: en la Memoria correspondiente al ejercicio 1998, se planteó la cuestión de la exigencia de garantía al contribuyente ante una solicitud de devolución de IVA, exigencia planteada al amparo del ya citado artículo 118 de la LIVA pero efectuada con posterioridad al plazo de seis meses establecido para comprobar la procedencia de la devolución o, en su defecto, para ordenar el pago. A juicio del CDC, la interpretación conjunta de los artículos 115.3 y 118 establecía el límite temporal para exigir garantía al contribuyente en los seis meses de que dispone la Administración para comprobar o pagar. No obstante, en la respuesta del Secretario de Estado de Hacienda se reflejaba una opinión contraria a dicha interpretación, considerándose que la prestación de aval puede ser requerida en cualquier momento previo a la práctica de la devolución e, incluso, una vez superado el plazo de los seis meses. De interés resulta igualmente la segunda propuesta del CDC con relación a este asunto: informar al contribuyente cuya devolución de IVA va a ser objeto de comprobación del derecho que le asiste a obtener el importe de dicha devolución previa aportación de la garantía prevista en el artículo 118 de la LIVA. No obstante, el Secretario de Estado de Hacienda volvió a diferir de la interpretación del Consejo, considerando que del citado artículo 118 no se desprende una facultad del contribuyente para obtener la devolución de forma inmediata previa aportación de garantía, sino simplemente una facultad de la Administración para prevenir el riesgo que implica la realización de determinadas devoluciones tributarias.

¹³ Actualmente, artículo 6, párrafos 7, 8, y 9 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

3. Propuesta 21/00: en esta ocasión la queja respecto al retraso en la devolución iba referida a otro tributo (IRPF). El CDC consideraba carente de amparo legal alguno la práctica administrativa consistente en retener la devolución correspondiente a dicho tributo por la vía de hecho, solicitando la adopción de medidas para evitar tales retenciones sin la previa adopción de una resolución administrativa. En esta ocasión, el Secretario de Estado de Hacienda respondió a la propuesta alegando que, tras la entrada en vigor de la Ley 40/1998 (antigua Ley del IRPF), los procedimientos implantados en la Agencia Tributaria evitaban esos supuestos de retención, razón por la cual no era preciso adoptar medida adicional alguna.
4. Propuesta 5/02: El CDC mostró nuevamente su preocupación por los retrasos en la devolución de determinados impuestos y, señaladamente, en el IVA, no encontrando justificación a dicha práctica administrativa en el abono de intereses de demora por el retraso sufrido. Igualmente, constata el carácter impreciso de la normativa vigente en relación con la ordenación del pago de las devoluciones a los contribuyentes así como sobre la posibilidad de exigir por la Administración en determinados casos garantías suficientes con carácter previo a una liquidación administrativa. Por todo ello, finaliza efectuando la propuesta de modificar la legislación de manera tal que la retención de las devoluciones que se efectúa por la vía de hecho desaparezca ¹⁴.

Todo lo anterior ha sido, finalmente, objeto de especial atención en la Memoria correspondiente al año 2006, a raíz de la inclusión en la misma de un artículo del Profesor y Vocal del Consejo Fernando PÉREZ ROYO ¹⁵. Se afirma por el citado autor que en nuestro propio país «se han venido desarrollando en los últimos años una serie de prácticas relacionadas con la tramitación de las solicitudes de devoluciones, especialmente en el ámbito de las correspondientes a las operaciones de exportación o envíos intracomunitarios, que suscitan algunas dudas en cuanto a su regularidad», examinándose algunas de tales prácticas como, por lo que ahora nos interesa, la posibilidad de concatenar un procedimiento de verificación de datos con otro de comprobación abreviada e incluso uno posterior de inspección, encontrándose en el ínterin suspendida la devolución del impuesto.

¹⁴ De hecho, fue más allá al proponer incluso el texto alternativo del artículo 118 de la LIVA que, en opinión del CDC, podría quedar fijado en los siguientes términos:

«Uno. La Administración Tributaria organizará el procedimiento por el que se acuerdan las devoluciones y se ordena su pago ateniéndose al plazo establecido en el artículo 115 de esta Ley. La ordenación del pago de las devoluciones acordadas se practicará en el plazo máximo de diez días desde dicho acuerdo, excepto en los casos previstos en el apartado siguiente.
Dos. La Administración Tributaria podrá exigir de los sujetos pasivos la prestación de garantías suficientes en los supuestos de devolución regulados en este Capítulo 1. En particular, se exigirán dichas garantías en los siguientes casos de declaraciones-liquidaciones con solicitud de devolución:

1. Cuando se trate de sujetos pasivos que no han iniciado la realización habitual de operaciones sujetas o de reciente creación en general.
2. Solicitudes de sujetos pasivos cuando se compruebe que el Impuesto soportado no se ingresó.
3. Solicitudes de devolución de sujetos pasivos que actúan como intermediarios en operaciones de comercio intracomunitario.

De no prestarse la garantía solicitada, tampoco se devengarán intereses de demora aunque se excediera el plazo para efectuar la devolución. En todos los casos en que la cantidad que se devuelva, previa liquidación administrativa, no coincida con la solicitada, no procederá la devolución del coste del aval, total o parcial.

La garantía se devolverá si en el plazo de seis meses desde su prestación no se hubiera iniciado un procedimiento de comprobación o de carácter judicial en relación con la devolución solicitada.»

¹⁵ Bajo el título «Cuestiones que plantean ciertas prácticas en el ámbito de las devoluciones de IVA», páginas 59 a 70.

En definitiva, la situación, respecto de las devoluciones de IVA, es la siguiente: la Ley 37/1992 establece un plazo de seis meses para que tales devoluciones se lleven a cabo, devengándose intereses de demora a favor del contribuyente en caso de incumplimiento de dicho plazo por causa imputable a la Administración; y, aun así, no resulta infrecuente la retención de las cantidades objeto de devolución por parte de Hacienda, no dudamos que por causas muy nobles como puedan ser la lucha contra el fraude (que, no se olvide, ha alcanzado altos niveles de sofisticación en esta parcela del ordenamiento tributario), pero con un claro perjuicio para aquellos contribuyentes de buena fe que, por desarrollar una actividad considerada «de riesgo» por la Administración Tributaria, pueden ver retrasado el cobro de unas cantidades a las que legalmente tienen derecho durante un período totalmente excesivo; no resultando en todos los casos, a nuestro juicio, suficiente compensación el abono de los correspondientes intereses de demora ¹⁶.

La situación puede llegar a empeorar tras la reforma que, actualmente, se tramita en las Cortes y mediante la cual, entre otras medidas, se ofrece a la totalidad de sujetos pasivos la posibilidad de obtener las devoluciones con carácter mensual (como comentaremos más adelante, son precisamente los sujetos pasivos que declaran el IVA mensualmente los que reciben las devoluciones con mayor retraso).

En las siguientes líneas vamos a examinar la situación planteada desde el prisma del Convenio Europeo de Derechos Humanos y la jurisprudencia emanada de su órgano de control, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos. ¿Tiene posibilidad el contribuyente de alegar la violación, por parte de la Administración Tributaria, de algunos de sus derechos fundamentales recogidos en el Convenio o en alguno de sus Protocolos adicionales como consecuencia del retraso en la práctica de la devolución del IVA?

II. LA PROTECCIÓN DE LA PROPIEDAD EN EL CONVENIO EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS

El Convenio Europeo de Derechos Humanos (en adelante, el Convenio) fue firmado en Roma, el día 4 de noviembre de 1950, produciéndose su entrada en vigor casi tres años después, el 3 de septiembre de 1953. En la actualidad, 47 países europeos lo han firmado y ratificado. Por lo que respecta a España, la firma del Convenio se produjo el 24 de noviembre de 1977, siendo ratificado y entrando en vigor el día 4 de octubre de 1979 ¹⁷. Del listado de derechos recogido en su articulado no encontramos ninguno que, aparentemente, pueda afectar a los contribuyentes como tales ¹⁸ (no

¹⁶ En efecto, si bien en determinados casos los intereses de demora pueden compensar el retraso sufrido por el contribuyente, podremos encontrarnos con supuestos en los que la situación no sea tan simple. Piénsese en el caso del empresario que se retrasa en el pago de los salarios a sus trabajadores (salarios que, eventualmente, podría satisfacer en plazo en caso de obtener la devolución del IVA en el término establecido en la Ley). Sin perjuicio de la facultad que asiste al trabajador para resolver el contrato con derecho a indemnización, el Estatuto de los Trabajadores establece un interés del 10 por 100 en los supuestos de mora en el pago del salario (art. 29.3 del RDLeg. 1/1995, de 24 de marzo), tres puntos más que el interés de demora fijado para el año 2008.

¹⁷ Sobre el Convenio, sus antecedentes, protocolos, listado de derechos, etc., puede consultarse la obra de CARRILLO SALCEDO, *El Convenio Europeo de Derechos Humanos*, Tecnos, Madrid, 2003.

¹⁸ Esos derechos son: derecho a la vida (art. 2); prohibición de la tortura (art. 3); prohibición de la esclavitud y del trabajo forzado (art. 4); derecho a la libertad y a la seguridad (art. 5); derecho a un proceso equitativo (art. 6); legalidad penal (art. 7); derecho al respeto a la vida privada y familiar (art. 8); libertad de pensamiento, de conciencia y de religión (art. 9); libertad de expresión (art. 10); libertad de reunión y de asociación (art. 11); derecho a contraer matrimonio (art. 12); derecho a un recurso efectivo (art. 13); prohibición de discriminación (art. 14).

obstante, y a pesar de la ausencia de referencia expresa en el Convenio a la materia tributaria, la práctica ha puesto de manifiesto que gran parte de los preceptos del mismo son susceptibles de ser alegados por los obligados tributarios).

Hubo que esperar hasta marzo del año 1952 para que se firmara el primer protocolo adicional al Convenio el cual contemplaba, entre otros, la protección de la propiedad en su artículo 1¹⁹ (en adelante, artículo 1-P1), en los siguientes términos²⁰:

«Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad sino por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional.

Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de adoptar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas.»

Este artículo supone la primera referencia expresa a la materia tributaria dentro del sistema de protección de los derechos humanos instaurado por el Consejo de Europa. El precepto comienza delimitando el ámbito personal del mismo haciendo referencia tanto a las personas físicas como a las personas jurídicas o morales: ambos podrán gozar de la protección que confiere esta norma pudiendo solicitar, en su caso, el amparo del Tribunal de Estrasburgo.

El derecho que se contempla en el artículo 1-P1 es «al respeto de sus bienes», lo cual puede tener lugar en una doble vertiente:

- Activa, es decir, permitiendo a la persona disponer libremente de sus bienes²¹. Esta es la vertiente que nos interesa para nuestros fines ya que, al retenerse las devoluciones tributarias por parte de la Administración, se está privando al contribuyente de su derecho a disponer del importe de la devolución.
- Pasiva, es decir, no perturbando a la persona en sus posesiones.

Por lo demás, el precepto, tal y como ha sido interpretado y aplicado por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, sugiere los siguientes comentarios:

¹⁹ España firmó dicho Protocolo en el año 1978, entrando en vigor, con su ratificación, el 27 de noviembre de 1990. En el momento de la firma, se efectuó la siguiente reserva: «España, a tenor del artículo 64 del Convenio para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales, deseando evitar cualquier incertidumbre en lo que se refiere a la aplicación del artículo 1 del protocolo, formula reserva, a la luz del artículo 33 de la Constitución Española, que establece:

"1. Se reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia.

2. La función social de estos derechos delimitará su contenido, de acuerdo con las leyes.

3. Nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos sino por causa justificada de utilidad pública o interés social, mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto por las leyes."

²⁰ La Declaración Universal de los Derechos Humanos ya recogía este derecho en su artículo 17. A nivel regional, también se prevé similar derecho en el artículo 21 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José) así como en el artículo 14 de la Carta Africana sobre Derechos Humanos y de los Pueblos. Finalmente, la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea dedica su artículo 17 al «derecho a la propiedad».

²¹ En el caso *Handyside* contra el Reino Unido, el Tribunal manifestó que el derecho a disponer de los propios bienes constituye un aspecto fundamental del derecho de propiedad.

a) Concepto de bienes.

Como ha sucedido con otros pasajes del Convenio, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha otorgado al término «bienes» un concepto autónomo, a los efectos del Convenio y, por tanto, independiente y no necesariamente coincidente con el concepto que cada Estado le otorgue (generalmente, más generoso, más amplio que el de estos). De la jurisprudencia del Tribunal podemos extraer que el término «bienes» incluye no solo el derecho de propiedad sobre bienes muebles e inmuebles, sino también otros derechos de carácter económico: derechos derivados de un contrato de arrendamiento (caso Mellacher y otros contra Austria, demanda n.º 10522/83), o de un laudo arbitral (caso Stran Greek Refineries y Stratis Andreadis contra Grecia, demanda n.º 13427/87), pensiones de la seguridad social (caso Vasilopoulou contra Grecia, demanda n.º 47541/99), licencia para explotar un restaurante (caso Tre Traktörer Aktiebolag contra Suecia, demanda n.º 10873/84), etc. En cualquier caso, el Tribunal sí ha dejado claro que la protección del artículo 1-P1 se reserva a los bienes actuales de la persona, no garantizando el derecho a adquirir un bien o derecho en el futuro (caso Marckx contra Bélgica, demanda n.º 6833/74).

Especial atención debemos prestar a las reclamaciones de bienes o derechos ya que, en definitiva, eso es lo que tiene el contribuyente que presenta una declaración tributaria con resultado a devolver. A juicio del Tribunal, una reclamación puede, en determinados supuestos, ser calificada como «bien» a los efectos del artículo 1-P1, si bien se exige para ello, con carácter general, que haya una base suficiente en Derecho interno para la misma, lo cual puede suceder, por ejemplo, cuando dicha reclamación esté fundada en una jurisprudencia constante y reiterada de los Tribunales domésticos²². Para que una reclamación alcance la categoría de «bien» protegido por el artículo 1-P1, su titular debe poseer, al menos, una esperanza legítima en obtener el efectivo disfrute de un derecho de propiedad.

Teniendo en cuenta lo anterior, y volviendo ahora a nuestro tema, debemos recordar que la normativa del IVA establece el derecho del sujeto pasivo, no solo de compensar las cuotas de IVA soportadas con las devengadas en el ejercicio de su actividad económica sino, además, y como manifestación de dicho derecho, la posibilidad de obtener la devolución del saldo resultante a su favor en determinados periodos de tiempo (arts. 115 a 119 LIVA). Por lo tanto, existe una base legal en el ordenamiento doméstico español que ampara la solicitud de devolución del contribuyente. De acuerdo con los razonamientos del Tribunal, en definitiva, dicha solicitud de devolución puede ser calificada de «bien» a los efectos del artículo 1-P1.

b) Contenido del artículo 1 del Protocolo adicional n.º 1.

El artículo 1-P1 contiene, tal y como ha reiterado en numerosas ocasiones el Tribunal, tres normas distintas:

- La primera, que se expresa en la primera frase del primer párrafo y reviste un carácter general, enuncia el principio del respeto a la propiedad: *Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes.*

²² Caso Kopecký contra Eslovaquia

- La segunda, que figura en la segunda frase del mismo párrafo, trata de la privación de la propiedad y la subordina a ciertas condiciones: *Nadie podrá ser privado de su propiedad sino por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional.*
- La tercera, consignada en el tercer párrafo, reconoce a los Estados contratantes el poder, entre otros, de reglamentar el uso de los bienes de acuerdo con el interés general: *Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de adoptar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas*²³.

Las tres reglas se encuentran conectadas entre sí: la segunda y la tercera, que aluden a ejemplos concretos de ataques al derecho de propiedad, deben interpretarse a la luz del principio consagrado por la primera debiendo existir una razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y el objetivo a alcanzar²⁴.

El artículo 1-P1 se incluye dentro del catálogo de derechos «limitados», en contraposición a los derechos «absolutos» contemplados por el Convenio. Estos últimos no pueden ser violados bajo ninguna circunstancia (sería el caso del derecho a la vida y de la prohibición de la tortura o de la esclavitud) mientras que los primeros sí pueden ser limitados pero en situaciones específicas. Para que dicha limitación a determinados derechos sea acorde con el Convenio, es preciso que concurren los siguientes requisitos:

- En primer lugar, la interferencia en un concreto derecho previsto en el Convenio o alguno de sus protocolos debe venir establecida por la Ley. De esta manera, se protege a los titulares de los derechos y libertades fundamentales de actos arbitrarios por parte de las autoridades de los Estados. El artículo 1-P1 que comentamos lo exige así de forma expresa en sus dos reglas limitativas (la segunda y la tercera): la privación de la propiedad solo podrá hacerse en las condiciones previstas en la Ley, mientras que el control del uso de los bienes se podrá efectuar por el Estado a través de «las leyes que estimen necesarias».
- Dicha interferencia debe encontrarse justificada en el logro de alguno de los objetivos previstos por el propio Convenio. Utilidad pública, en el caso de privación de la propiedad; interés general y pago de impuestos, contribuciones y multas, en el caso del control del uso de los bienes. La determinación de qué debe entenderse por cada uno de dichos objetivos corresponde, en primera instancia, a los Estados partes en el Convenio, quienes se encuentran en mejor situación que el juez internacional, gracias al conocimiento directo de su sociedad y de sus necesidades, para definir tales objetivos.
- Las injerencias en los derechos fundamentales deben guardar un justo equilibrio entre el respeto del derecho o libertad de que se trate y el fin por el cual se produce la interferencia. Para

²³ La facultad de los Estados de establecer leyes en materia impositiva sin que ello suponga violación del artículo 1-P1 no supone, tal y como han manifestado los órganos del Convenio (Comisión y Tribunal) que toda la materia fiscal quede al margen de dichos órganos, ya que estos (en realidad, actualmente, solo el Tribunal, tras las modificaciones introducidas por el Protocolo de enmienda n.º 11) deben asegurarse de que el artículo 1-P1 en su conjunto ha sido correctamente aplicado.

²⁴ Caso Phillips contra Reino Unido.

ello, el Tribunal concede a los Estados un determinado margen de discrecionalidad si bien reservándose la potestad de revisar las decisiones de tales Estados amparadas en sus facultades discrecionales. En materia económica, el Tribunal se ha pronunciado de forma reiterada en el sentido de conceder dicho margen de apreciación con un carácter muy amplio.

Aplicando los anteriores principios al tema que nos ocupa, podemos efectuar los siguientes comentarios:

- **Establecimiento de la medida por Ley:** tal y como hemos visto con anterioridad, la Ley 37/1992 establece un plazo general de seis meses para devolver al contribuyente el saldo de IVA a su favor, con obligación de indemnizarle (interés de demora) en caso de no practicar la devolución en dicho plazo. No obstante, en ningún precepto de la mencionada Ley se contempla la posibilidad de retener la devolución solicitada por el contribuyente, ni siquiera ante el inicio de un expediente de comprobación abreviada o inspección. Sea cual sea la decisión que adopte la Administración (conformarse con la solicitud de devolución pedida por el contribuyente, o rectificarla mediante la oportuna liquidación provisional), en todo caso dispone de un plazo de seis meses para practicar la devolución. El hecho de que la norma contemple el devengo de intereses de demora por el retraso en la misma en modo alguno puede servir, a nuestro juicio, como justificación del retraso en la práctica de la devolución más allá de dicho período semestral. No obstante, fuera del texto de la Ley del IVA, sí encontramos un precepto de rango legal que da amparo a la práctica administrativa de retención de la devolución. Nos referimos al artículo 81 de la LGT (situado en la Sección V del Capítulo IV del Título II, teniendo como título «Medidas cautelares»). Dicha norma permite a la Administración Tributaria la adopción de medidas cautelares de carácter provisional para asegurar el cobro de la deuda tributaria «cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado». Entre las medidas cautelares que se pueden adoptar, la Ley cita expresamente la retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración Tributaria²⁵. A la vista de este último precepto, y aun cuando se ponga en duda su adecuación con la normativa comunitaria²⁶, podría afirmarse que el primer requisito para que la interferencia en el derecho de propiedad se ajuste al Convenio queda cumplida: dicha interferencia está prevista en la Ley. No obstante, procede ser cautos con esta afirmación toda vez que, de los términos en que está redactado el artículo que comentamos, no parece deducirse que la

²⁵ Con obligación, en tal caso, de notificar al contribuyente tal retención junto con el acuerdo de devolución.

²⁶ El TJCE, en el asunto C-78/00, mantuvo 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». A nuestro juicio, una normativa nacional que autorice retrasar el pago de la devolución del IVA al contribuyente puede chocar con la jurisprudencia citada. Como ha recordado recientemente el Abogado General en el asunto C-25/07, «de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que, de conformidad con el principio de proporcionalidad, los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permiten alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por el Derecho interno, causen el menor menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la legislación comunitaria de que se trata. Por consiguiente, si bien es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda Pública, no deben ir más allá de lo necesario para dicho fin. En consecuencia, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria en la materia.»

Administración pueda, por la vía de hecho, retener sin más el saldo a devolver a favor del contribuyente. La medida cautelar adoptada por la Administración debe ser comunicada al titular del derecho a la devolución así como expresar los motivos que justifican su adopción. Cualquier actividad administrativa efectuada fuera de los términos indicados, es decir, sin ser notificada al contribuyente o sin la debida motivación, no encontraría amparo en el artículo 81 de la LGT y, en consecuencia, podría suponer una injerencia en el derecho de propiedad no acorde con el Convenio y su Protocolo n.º 1.

- **Justificación de la medida:** no parece plantear especiales dificultades este segundo requisito. De todos es sabido que el IVA y su sistema de devoluciones da pie a importantes situaciones de abuso y fraude por parte de determinados contribuyentes, con el consiguiente perjuicio que de ello deriva para las arcas públicas. La lucha contra el fraude fiscal constituye un fin legítimo acorde con el Convenio de Roma (sin perjuicio del cumplimiento del siguiente requisito).
- **Proporcionalidad:** el tercer filtro que debe pasar toda injerencia estatal en los derechos y libertades recogidos en el Convenio y sus protocolos adicionales es el del justo equilibrio entre el respeto a dicho derecho o libertad y la finalidad que se pretende conseguir con la medida adoptada. En nuestro caso, en un extremo de la balanza habrá que colocar el respeto a la propiedad del contribuyente y en el otro la prevención, por parte de la Administración Tributaria, de abusos y fraudes amparados en el sistema de devoluciones del IVA. A la hora de determinar si este justo equilibrio es respetado por el Estado en cuestión, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos concede a estos un margen de discrecionalidad especialmente amplio.

Respecto a la proporcionalidad de la medida, pensamos que debemos fijarnos en la existencia de otras medidas que permitan conseguir la finalidad perseguida por la Administración y que resulten menos onerosas para el contribuyente. En este sentido, la retención de las cantidades a devolver no es la única medida que ofrece el ordenamiento para garantizar los intereses de la Hacienda Pública. Ya hemos hecho referencia anteriormente al artículo 118 de la LIVA, el cual faculta a esta para exigir la prestación de garantía ante una solicitud de devolución. Nos parece obvio que, de ambas posibilidades, la que menor menoscabo causa a los derechos del contribuyente y, en concreto, a su derecho a la devolución del IVA, es la segunda: al exigirse la prestación de garantía, el contribuyente podrá optar por concederla o no sabiendo que, en el primer caso, percibirá la devolución solicitada; mientras que, por el contrario, si directamente se retiene el saldo a favor del contribuyente, se limita notablemente su capacidad de disposición sobre unas cantidades que le corresponden (salvo que la comprobación administrativa arroje un resultado contrario). Por lo tanto, somos de la opinión de que la retención de la devolución únicamente debería acordarse tras el inicio de un procedimiento de comprobación o inspección por parte de la Administración del cual se desprenda, al menos indiciariamente, la posible improcedencia de la devolución solicitada por el contribuyente.

c) La protección de la propiedad y la prohibición de discriminación del artículo 14 del Convenio.

El Convenio dedica su artículo 14 a establecer una prohibición de discriminación en el disfrute de los derechos y libertades fundamentales por él recogidos. Los términos empleados por dicho precepto son los siguientes:

«El goce de los derechos y libertades reconocidos en el presente Convenio ha de ser asegurado sin distinción alguna, especialmente por razones de sexo, raza, color, lengua, religión, opiniones políticas u otras, origen nacional o social, pertenencia a una minoría nacional, fortuna, nacimiento o cualquier otra situación.»

Tal y como el Tribunal ha manifestado en reiteradas ocasiones, este precepto no tiene un carácter independiente, no puede ser invocado de forma separada al resto de derechos y libertades establecidos en el Convenio o sus Protocolos. Su ámbito, pues, queda limitado a estos últimos. Si no se invoca en relación con cualquier otro derecho o libertad fundamental establecidos en el Convenio o sus Protocolos, no cabe hablar de violación del artículo 14 del Convenio ²⁷ (aunque no sea preceptiva una previa declaración de violación del derecho o libertad en relación con el cual se invoca el artículo 14). A los efectos que nos interesan en el presente estudio, analizaremos el artículo 14 en relación, como es lógico, con el artículo 1-P1.

Para que quepa hablar de trato discriminatorio, ha de producirse un trato distinto y menos favorable que el otorgado a otros en idéntica o análoga situación ²⁸. Ello exige, en primer lugar, la complicada tarea de establecer ambos términos de la comparación. En el caso de las devoluciones del IVA, se podría mantener que, por un lado, se encuentran aquellos sujetos pasivos que presentan declaraciones trimestralmente, pudiendo solicitar la devolución del saldo a su favor únicamente en la declaración correspondiente al cuarto trimestre; y, por otro lado, los contribuyentes que declaran el impuesto mensualmente, *ex* artículo 71.3 del Reglamento del IVA. En ambos casos nos encontramos con sujetos pasivos del impuesto que tienen la posibilidad, si se dan las circunstancias ya sabidas de exceso en las cuotas de IVA soportado respecto de las cuotas repercutidas, de solicitar la devolución de la diferencia a su favor. No obstante, los primeros suelen recibir sus devoluciones con mayor rapidez que los segundos: si consultamos los informes anuales de recaudación publicados por la AEAT, podemos comprobar cómo las solicitudes de devolución de IVA efectuadas a final del ejercicio (IVA anual) son devueltas en un porcentaje muy alto el mismo año de presentación de la solicitud de devolución (en porcentajes situados entre el 92 y el 95% durante los ejercicios 2002 a 2005). No ocurre lo mismo con las solicitudes de devolución mensual, en las cuales solamente entre el 71 y el 79 por 100 de las devoluciones se practican el mismo año de presentada la declaración ²⁹.

Pero cabe cuestionarse ¿es acertada la anterior comparación? ¿No lo sería más aquella que enfrentara entre sí a los diversos tipos de contribuyentes que presentan declaración mensual (por ejemplo, grandes empresas y contribuyentes del art. 30 del Reglamento del IVA)? A nuestro juicio, para que los términos de la comparación sean adecuados es suficiente con atender al hecho de que distintos contribuyentes son acreedores frente a la Hacienda Pública como consecuencia del exceso en el IVA sopor-

²⁷ En fechas relativamente recientes (1 de abril de 2005) entró en vigor el Protocolo adicional n.º 14 al Convenio, que establece una prohibición general de discriminación (su ámbito de actuación incluye no solo los derechos y libertades previstos en el Convenio, sino también cualquier derecho establecido por la Ley).

²⁸ En palabras del Tribunal, «también puede haber discriminación cuando un Estado, sin justificación objetiva y razonable, no trata de forma diferente a las personas que se encuentran en situaciones sustancialmente distintas» (Asunto *Pretty* contra Reino Unido, Sentencia de 29 de abril de 2002).

²⁹ Informe Anual de Recaudación Tributaria 2006, página 65. Agencia Tributaria. No obstante, respecto de las devoluciones solicitadas mensualmente, del Informe no se desprende si las practicadas dentro del año de declaración lo fueron, además, dentro del plazo de seis meses previsto por la Ley.

tado frente al IVA devengado. Ciertamente, el hecho de que determinados contribuyentes presenten declaración trimestral mientras que otros lo hacen mensualmente pudiendo, en este último caso, solicitar devoluciones con idéntica periodicidad, tiene su justificación. No obstante, pese a las diferencias existentes entre ambas *clases* de sujetos pasivos del IVA, la normativa comunitaria no hace distinciones, en materia de devoluciones, entre uno y otro. Si el legislador comunitario entiende que todos los sujetos pasivos del IVA tienen derecho a la práctica de las deducciones (y, como manifestación de estas, a la obtención de las devoluciones) en igualdad de condiciones, el aplicador de la norma no debería introducir un distinto trato entre ellos. En definitiva, entendemos que es perfectamente equiparable, a los efectos que nos proponemos, la situación del contribuyente que solicita la devolución a final de cada año con la situación del contribuyente facultado para solicitarla mes a mes.

Siguiendo con el contenido del artículo 14 del Convenio, la discriminación prohibida por dicho precepto es aquella que no tiene una justificación razonable y objetiva. Ello exige comprobar, en primer lugar, si la finalidad perseguida por la medida discutida persigue un fin legítimo y, en segundo lugar, si tal medida es proporcionada o no a la finalidad que se pretende lograr. Al igual que comentábamos anteriormente respecto al artículo 1-P1, el Tribunal concede a los Estados cierto margen de discrecionalidad en orden a determinar si los medios empleados resultan proporcionados o no a los fines perseguidos (debien- do recordarse que, en materia económica, dicho margen de discrecionalidad es especialmente amplio).

Respecto a la primera cuestión (finalidad de la medida), consideramos que la retención de la devolución del impuesto persigue efectivamente un fin legítimo: poner freno a situaciones abusivas y fraudulentas de determinados contribuyentes que emplean la mecánica del IVA para su beneficio personal, al amparo de estructuras cada vez más complejas.

Respecto a la proporcionalidad de la medida, pensamos que debemos fijarnos en los siguientes aspectos:

- En primer lugar, son aplicables aquí las consideraciones que, sobre esta misma cuestión, hemos realizado anteriormente acerca de la existencia de otras medidas menos *traumáticas* para el contribuyente como pudiera ser la exigencia de garantía prevista en el artículo 118 de la LIVA.
- En segundo lugar, y dado que hablamos de posible discriminación, habrá que examinar si esta medida se emplea única o principalmente con determinados contribuyentes (aquellos que solicitan la devolución del saldo a su favor con una periodicidad mensual). La norma, desde luego, no prevé dicha situación expresamente: la Administración Tributaria puede retener las devoluciones a cualquier contribuyente como medida cautelar, y ello con independencia de que presente declaraciones mensuales o no. No obstante, la práctica pone de manifiesto que aquellos contribuyentes que solicitan la devolución del IVA a final de año suelen recibir la misma, en un porcentaje muy amplio, dentro del plazo de seis meses establecido por la Ley. Sin embargo, consideramos que no hay argumentos suficientes para afirmar la existencia de un trato discriminatorio entre unos y otros contribuyentes. Teniendo en cuenta los pronunciamientos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, la situación que comentamos podría tener cabida en el amplio margen de apreciación que el Convenio concede a los Estados: si la práctica pone de manifiesto que los casos de fraude en las devoluciones de IVA se producen en mayor porcentaje en contribuyentes con derecho a devolución mensual o que realizan

determinadas actividades económicas, el Estado puede reaccionar adoptando medidas más severas en tales casos sin que ello suponga discriminación (no prejuzgamos, por supuesto, si esas medidas más severas son conformes con el artículo 1-P1 o no).

Finalizábamos el apartado I anterior cuestionándonos si el contribuyente se encontraba facultado para alegar la violación de algún precepto del Convenio o de sus Protocolos adicionales como consecuencia de sufrir retrasos en el cobro de las devoluciones de IVA a las que tiene derecho. La respuesta a dicha pregunta ha de ser, a la luz de lo expuesto, positiva: el artículo 1 del Protocolo adicional primero al Convenio, garante del derecho fundamental a la protección de la propiedad, puede amparar a los contribuyentes frente a determinadas actuaciones de la Administración que impiden el pacífico disfrute, por parte de su titular, de las cantidades que aquella le ha de rembolsar por haber excedido el IVA soportado, en un determinado período, las cantidades de IVA repercutido en el desarrollo de su actividad económica. El alcance del mencionado artículo, tal y como ha sido interpretado y aplicado por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, lo expondremos en el apartado siguiente.

III. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS EN MATERIA DE DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS

a) Antecedentes.

El Tribunal de Estrasburgo ha conocido en varios supuestos de demandas planteadas por contribuyentes alegando ser víctimas de una violación de su derecho a la propiedad, contenido en el artículo 1-P1 al Convenio, como consecuencia del retraso, por parte de la Administración Tributaria, en practicar devoluciones tributarias.

Así aconteció en el caso de la entidad Buffalo Srl en liquidación contra Italia (Demanda n.º 38746/1997). Dicha entidad debía efectuar pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades que, año tras año, superaban la cuota a ingresar por tal tributo, convirtiendo a la sociedad en acreedora de la Hacienda Pública italiana por la diferencia. Por su parte, esta llegó a practicar las devoluciones con incluso trece años de retraso, causando con ello un importante perjuicio económico a la sociedad demandante, la cual se vio obligada a buscar financiación en entidades de crédito así como a ceder parte de sus créditos a entidades de *factoring*, todo ello con los gastos que implican y que, de haberse efectuado las devoluciones en el plazo fijado por la Ley, posiblemente no se hubiesen producido.

El Tribunal comenzó su razonamiento afirmando la existencia de un bien a los efectos del artículo 1-P1: según la normativa italiana, la Administración debe devolver de oficio las cantidades resultantes de declaraciones tributarias con saldo a favor del contribuyente (sin perjuicio de la facultad de comprobar los datos declarados). Por lo tanto, con la presentación de la declaración tributaria con resultado a devolver, el contribuyente posee un crédito frente a la Hacienda Pública, crédito que, si bien puede ser modificado como consecuencia de la actividad comprobadora de la Administración, en cualquier caso sí tiene encaje en el concepto de «bien» como interés jurídico protegido por el artículo 1-P1.

Continúa indicando el Tribunal que la regla aplicable, de las tres contenidas en el artículo 1-P1, es la primera de ellas: la injerencia en el derecho de propiedad del contribuyente viene constituida por el retraso en la devolución al mismo de su propiedad (su crédito frente a la Hacienda Pública), injerencia tal que no supone una privación de la propiedad (segunda regla) ni, aunque el Tribunal no lo mencione expresamente, una reglamentación del uso de los bienes del contribuyente (tercera regla).

La conclusión a la que llegó el Tribunal en este caso fue que los retrasos de la Administración rompían el justo equilibrio que debe existir entre el interés general (pago de impuestos y lucha contra el fraude fiscal) y el derecho contenido en el artículo 1-P1. Tales retrasos, en opinión del Tribunal, no podían considerarse compensados por el abono de intereses de demora. En definitiva, se había producido una violación del artículo 1-P1.

En similares términos se pronunció el Tribunal de Estrasburgo en el asunto Eko-Elda AVEE contra Grecia (demanda n.º 10162/2002). En esta ocasión, también las declaraciones tributarias de la demandante por el Impuesto sobre Sociedades arrojaban un saldo a su favor, como consecuencia de los pagos a cuenta efectuados durante el ejercicio. La Administración Tributaria griega no solo se demoró en practicar la devolución al contribuyente, sino que, además, por no preverse normativamente, no abonó intereses de demora por tal retraso (hecho este que constituía el motivo de queja de la entidad). En opinión del Tribunal, el pago de intereses está asociado al retraso en la devolución de un crédito por parte de las Autoridades y, por tanto, está vinculado a la obligación del Estado de compensar la diferencia entre la suma debida y la finalmente percibida por el interesado. El retraso superior a cinco años en devolver al contribuyente el saldo a su favor sin abonarle intereses de demora rompe, a juicio del Tribunal, el justo equilibrio que debe existir entre el interés general y el interés particular del contribuyente.

b) El caso Intersplav contra Ucrania.

El caso más reciente del que tenemos noticia y en el que el Tribunal ha debido examinar la adecuación al Convenio del retraso, por parte de la Administración, de la devolución de impuestos fue el asunto que enfrentó a la sociedad Intersplav contra Ucrania, asunto cuyos hechos guardan estrecha relación con el asunto objeto del presente trabajo.

La entidad demandante (una *joint-venture* hispano-ucraniana), dedicada a la fabricación de bienes a partir de chatarra metálica adquirida en Ucrania, soportaba un tipo de IVA del 20% en la compra de su materia prima. Posteriormente, los bienes fabricados eran objeto de exportación, operación esta sujeta al tipo del 0%. En consecuencia, la entidad demandante resultaba constantemente acreedora de la Hacienda Pública por el IVA soportado, solicitando el reembolso de tal importe mediante las oportunas declaraciones.

La Administración Tributaria ucraniana, por su parte, retrasaba sistemáticamente los acuerdos de devolución, obligando con ello a la sociedad a acudir a los Tribunales de Justicia (llegó a plantear más de 140 procesos contra la Administración, la cual fue condenada en diversas ocasiones a abonar el dinero a la demandante). Pese a las resoluciones judiciales en su contra, el Fisco ucraniano hizo oídos sordos y mantuvo retenidos los saldos a favor de Intersplav. La única vía que le quedaba en defensa de sus intereses era, pues, la demanda ante el Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

En una decisión de 31 de marzo de 2005, la Sección Segunda del Tribunal acordó admitir parcialmente la demanda ³⁰. La sentencia se dictó con fecha 9 de enero de 2007. El Tribunal consideró lo siguiente:

- Respecto a la calificación del saldo a devolver como «bien» a efectos del artículo 1-P1: el Gobierno ucraniano alegó que el demandante no gozaba de un bien protegido por el artículo 1-P1, toda vez que las cantidades cuya devolución se solicitaba eran cuestionadas por la Administración Tributaria. Hasta tanto no hubiera un pronunciamiento judicial confirmando el importe de la devolución, el contribuyente no podía alegar ser titular de un crédito frente al Estado. Frente a ello, el Tribunal mantuvo que el asunto no trataba sobre la cantidad exacta a devolver al contribuyente, sino sobre su derecho en general a obtener la devolución del IVA. Habiendo respetado la normativa doméstica, el demandante podía razonablemente confiar en obtener tal devolución así como una compensación por el retraso. En orden a practicar las devoluciones, la Ley del IVA no exige la previa confirmación judicial. En conclusión, consideró el Tribunal que la entidad demandante sí era titular de un bien a los efectos del artículo 1-P1.

Si aplicamos la anterior conclusión a nuestro ordenamiento interno, tenemos que la Ley 37/1992, cuando regula las devoluciones de IVA, no exige ningún pronunciamiento administrativo ni judicial para practicar las mismas. Basta la mera autoliquidación suscrita por el sujeto pasivo para que, por parte de la Administración, y sin perjuicio de las comprobaciones a que haya lugar, se proceda a reembolsar al contribuyente la cantidad consignada, y todo ello en el plazo de seis meses. En consecuencia, el contribuyente que, en la autoliquidación correspondiente, solicita la devolución del saldo a su favor es titular de un bien protegido por el artículo 1-P1.

- No planteó demasiados problemas aceptar que se había producido una injerencia en el derecho al disfrute pacífico de la propiedad contenido en el artículo 1-P1, como consecuencia de los retrasos en las devoluciones del IVA a la sociedad demandante. Al igual que se afirmó en el caso *Buffalo Srl contra Italia* (citado anteriormente), de las tres reglas recogidas en el artículo 1-P1 el Tribunal entendió que la aplicable era la primera (toda vez que la demora en las devoluciones no implicaban ni una privación de la propiedad ni un control de su uso).
- Sobre la justificación de los retrasos: la interferencia en el pacífico disfrute de la propiedad, puesta de manifiesto en los constantes retrasos en las devoluciones del IVA, se justificó por el Estado demandado en la lucha contra el fraude fiscal: el sistema de devoluciones del IVA era objeto de reiterados abusos por parte de contribuyentes y al Estado competía la adopción de medidas tendentes a frenar los mismos. Concretando más en la empresa demandante, el Gobierno ucraniano sospechaba del uso de empresas ficticias por parte de Intersplav (debido, según alegaron, a la desproporción entre el importe de impuestos pagados y las cantidades cuya devolución se solicitaba). En definitiva, las medidas adoptadas tenían, a juicio de la Administración, perfecto encaje en el amplio margen de discrecionalidad concedido a los Estados por el Tribunal.

³⁰ La demandante alegaba violación del artículo 6 del Convenio (derecho a un proceso justo) y del artículo 1-P1. La primera pretensión se consideró por el Tribunal como manifiestamente mal fundada y, por tanto, se inadmitió a trámite, mientras que la segunda sí superó el filtro de la admisibilidad.

El Tribunal discrepó de las alegaciones del Gobierno: si bien es cierto que, especialmente en materia económica, los Estados disponen de un amplio margen de discrecionalidad dentro del cual pueden interferir en los derechos y libertades contenidos en el Convenio sin que se produzca violación de este, no resulta aceptable efectuar una alegación genérica al fraude en el IVA para retener a un contribuyente concreto las cantidades a cuya devolución tiene derecho: «[...] El Tribunal, sin embargo, no puede aceptar como argumento, la situación general de las devoluciones de IVA que aduce el Gobierno, sin que se haga una referencia concreta a que la demandante se hallaba directamente involucrada en dichas prácticas abusivas.»

Esta última afirmación que transcribimos del Tribunal puede tener especial relevancia en nuestro ordenamiento: año tras año se publica en el BOE el Plan General de Control Tributario, en el cual la lucha contra las tramas de fraude en el IVA suelen aparecer como área de actuación prioritaria. Pues bien, siguiendo el pronunciamiento del Tribunal de Estrasburgo que estamos comentando, el hecho de que, con carácter general, se dé prioridad al control de dichas tramas de fraude no autoriza a la Administración para, en abstracto, adoptar una medida concreta (como puede ser la retención del saldo a devolver al sujeto pasivo) dirigida contra un contribuyente por el mero hecho de que este realiza las actividades que se especifican en el Plan, a menos que se acredite que el contribuyente se encuentra envuelto en la realización del fraude. En otras palabras, no existe una supuesta «presunción de culpabilidad» para aquellas empresas o sectores objeto de atención preferente por parte del Plan de Control Tributario y que pudiera autorizar la adopción de medidas como las que comentamos por parte de la Administración. Por el contrario, todas las empresas (también las dedicadas a la promoción de viviendas, o a las exportaciones...) tienen derecho a la devolución del IVA en idénticos términos que cualquier otro contribuyente y, a menos que la Administración disponga de algún dato concreto que relacione al sujeto pasivo en cuestión con alguna irregularidad, deberá practicar la devolución en idénticas o similares condiciones.

El Tribunal, tras efectuar los razonamientos que hemos expuesto (calificación del crédito frente a Hacienda como bien, declaración de la existencia de una injerencia en el respeto a la propiedad y afirmación de que dicha injerencia no se encuentra justificada) concluyó declarando la violación del artículo 1-P1 por parte del Gobierno ucraniano.

c) Compensación al contribuyente.

Con base en el artículo 41 del Convenio ³¹ (y, posiblemente, en el dicho «frente al vicio de pedir, la virtud de no dar»), en el caso *Intersplav* se concedió por el Tribunal una indemnización a la entidad demandante de 25.000 euros, frente a los más de dos millones y medio de euros solicitados por diversos conceptos (pérdidas de beneficios y derivadas de la inflación, gastos bancarios y gastos por despidos). No queremos dejar de efectuar algunos comentarios sobre la compensación acordada, que no alcanza ni un uno por ciento del perjuicio económico alegado por el contribuyente ni de la deuda que la Administración Tributaria mantenía con la entidad demandante (4.119.250 euros).

³¹ «Si el Tribunal declara que ha habido violación del Convenio o de sus Protocolos y si el derecho interno de la Alta Parte Contratante solo permite de manera imperfecta reparar las consecuencias de dicha violación, el Tribunal concederá a la parte perjudicada, si así procede, una satisfacción equitativa.»

En primer lugar, es preciso señalar que la satisfacción equitativa (*just satisfaction* en la redacción del Convenio en su versión inglesa; *satisfaction équitable* en la versión francesa) no se concede en todos los casos de violación de los derechos y libertades fundamentales contenidos en el Convenio o alguno de sus protocolos sino, únicamente, habiendo sido declarada previamente tal violación, si concurren además los siguientes requisitos:

- Primero, que la normativa doméstica del país que ha vulnerado el Convenio no permita reparar sino de manera imperfecta las consecuencias de la violación.
- Segundo, que el Tribunal considere que es necesario acordar tal satisfacción.

En segundo lugar, la compensación que se acuerde por el Tribunal se fijará atendiendo a criterios de equidad y, por lo tanto, no necesariamente en función del daño real sufrido por la persona cuyos derechos fundamentales han sido vulnerados. Los criterios que podrán tenerse en cuenta a la hora de determinar el importe de la satisfacción equitativa son variados, pudiendo señalarse, entre otros, el hecho de que el daño sufrido por el demandante sea imputable a él mismo, así como las circunstancias económicas locales y la finalidad perseguida por el Estado.

Cuando nuestra normativa interna establece el devengo de intereses de demora como consecuencia del retraso en el pago de las devoluciones del IVA, lo cual supone que el contribuyente ha dejado de disponer en plazo de sumas que le son legalmente debidas, no hace sino reparar de una manera parcial o imperfecta, al menos en un buen número de casos, el perjuicio sufrido por el contribuyente. En efecto, ese «dejar de disponer» puede derivar en perjuicios de mayor calado para el contribuyente no compensados suficientemente con el simple abono de intereses de demora (ya señalábamos anteriormente que el no disponer de su dinero en plazo puede implicar consecuencias muy gravosas y no cubiertas por los intereses de demora: interés del 10% por retraso en el pago de salarios, recargos tributarios por pago extemporáneo de deudas contra la Hacienda Pública, costas judiciales por reclamaciones planteadas por acreedores... y muchos más ejemplos que podríamos indicar en los que el perjuicio económico sufrido por el contribuyente supera la compensación recibida de la Administración). Se cumple, por tanto, el primer presupuesto del artículo 41 del Convenio para establecer la satisfacción equitativa.

En cuanto al segundo presupuesto (apreciación por parte del Tribunal de la necesidad de conceder satisfacción equitativa), dependerá en gran medida de la prueba que aporte el demandante sobre los daños sufridos como consecuencia del retraso en la práctica de la devolución. En este sentido, es preciso señalar que el Reglamento del Tribunal, en su regla 60, fija los requisitos formales para demandantes que pretendan el reconocimiento de una satisfacción equitativa. En concreto, señala el precepto citado que se deberá efectuar una reclamación específica y detallada con aportación de los documentos que sirvan de prueba, dentro del plazo concedido para formular alegaciones sobre el fondo del asunto. En cualquier caso, la necesidad de conceder satisfacción equitativa al demandante estará íntimamente relacionada con el mayor o menor retraso sufrido: si este fuera de una semana, aunque se declarara la violación del artículo 1-P1 como consecuencia de dicho retraso, entendemos que no habría necesidad de conceder satisfacción alguna.

El importe de la satisfacción equitativa a conceder al demandante que haya visto violado alguno de sus derechos o libertades fundamentales variará, como es lógico, de un caso a otro, teniendo

como único elemento común que la misma se fijará atendiendo a criterios de equidad. En el caso Intersplav, la empresa demandante solicitaba una indemnización de dos millones y medio de euros aproximadamente tras haber soportado una serie de gastos y pérdidas que, de haber contado con el importe de las devoluciones de IVA en plazo, no se hubiesen producido. Así ocurre con toda claridad con los gastos bancarios (intereses y comisiones), al menos por las cantidades solicitadas a entidades financieras coincidentes con las devoluciones pendientes de efectuar por la Administración Tributaria; igualmente, con relación a los gastos por despidos, siempre que los mismos se hubiesen producido por causas objetivas derivadas, directa o indirectamente, de la indisponibilidad de las devoluciones (por ejemplo, por no poder abonar los salarios a los trabajadores o por verse la empresa obligada a reducir su producción al no poder invertir en la adquisición de materia prima). Al emplear criterios equitativos, el Tribunal debe colocar en un plato de la balanza el daño real sufrido por el demandante y, en el otro, los motivos que llevaron al Estado a interferir en los derechos fundamentales de aquel. Por ello, no podemos sino concluir que el importe otorgado a Intersplav resulta bajo: al daño económico sufrido por la empresa se suma, principalmente, la actitud de la Administración Tributaria ucraniana que, año tras año, retrasó las devoluciones solicitadas. Aun cuando ello fuera persiguiendo un fin tan loable como es la lucha contra el fraude fiscal y, más concretamente, los abusos en las devoluciones del IVA, resulta llamativo que no se iniciara ningún procedimiento inspector contra el contribuyente y, especialmente, que tras ser ordenada para ello por parte de los Tribunales de Justicia, se siguiera negando el abono de las devoluciones debidas. En definitiva, la actitud pasiva y negligente de la Administración ha derivado en un perjuicio económico para el contribuyente que no se ve aliviado ni por el abono de intereses de demora ni por la satisfacción concedida por el Tribunal.

IV. CONCLUSIONES

1. En España, la normativa vigente en materia de devoluciones del IVA prevé dos posibilidades: por un lado (regla general), las devoluciones se solicitarán al final del ejercicio, en la declaración correspondiente al cuarto trimestre; en otros casos, previstos para determinados contribuyentes, existe la posibilidad de pedir la devolución del saldo a favor del contribuyente con carácter mensual. En ambos casos, el plazo de que dispone la Administración Tributaria para practicar la devolución es el mismo: seis meses. Y, también en ambos casos, la consecuencia que prevé la normativa para el supuesto de que se incumpla dicho plazo es el abono automático de intereses de demora.
2. La práctica pone de manifiesto que, no obstante lo anterior, las devoluciones no se practican en todo caso con la misma celeridad: en el caso de contribuyentes con derecho a devolución anual, la gran mayoría las percibe dentro del plazo de seis meses de que dispone la Administración Tributaria. No obstante, en el caso de devoluciones mensuales, el porcentaje de contribuyentes que recibe las mismas en plazo se reduce drásticamente.
3. El derecho a la devolución, como una manifestación que es del derecho a la deducción del IVA soportado, tiene un carácter esencial en la mecánica del IVA, como medio a través del cual se puede lograr la neutralidad de dicho impuesto. El TJCE se ha pronunciado sobre tal

carácter esencial en numerosas ocasiones. Sin embargo, la protección de tal derecho se ha efectuado siempre al amparo de la normativa comunitaria vigente y, especialmente, al amparo de la Sexta Directiva.

4. Las referencias que el TJCE ha efectuado en otros pronunciamientos a los derechos y libertades fundamentales admiten estos como principios generales del derecho. Ello es así como consecuencia de que, hasta la fecha, no existe dentro del acervo comunitario norma positiva alguna que establezca un listado de derechos y libertades fundamentales (tal carácter no es atribuible a la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea).
5. Sin embargo, de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos podría extraerse una nueva vía para la protección de los derechos de los contribuyentes a la obtención de las devoluciones tributarias que les correspondan y, más concretamente, a la devolución del saldo de IVA a su favor. En concreto, dicha vía vendría representada por el derecho a la protección de la propiedad contenido en el artículo 1-P1 al Convenio de Roma.
6. De los pronunciamientos del Tribunal de Estrasburgo puede concluirse que el derecho a la devolución tributaria tiene el carácter de «bien» protegido por el artículo 1-P1. Dicho precepto, además, se aplica independientemente de que su titular sea persona física o jurídica.
7. Para que se produzca una injerencia en el derecho de propiedad, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos viene exigiendo, con base en el artículo 1-P1, la concurrencia de los siguientes requisitos:
 - a) En primer lugar, que la injerencia responda a una medida prevista por Ley.
 - b) En segundo lugar, que dicha medida se encuentre justificada, que persiga un fin legítimo.
 - c) En tercer lugar, que tal medida sea proporcionada.
 - d) Finalmente, no ha de representar un trato discriminatorio.
8. La retención, por parte de la Administración Tributaria, de la devolución a favor de un contribuyente puede constituir una injerencia en su derecho de propiedad. Siguiendo los razonamientos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en orden a determinar si se ha producido o no una violación del artículo 1-P1, deberemos examinar lo siguiente:
 - En primer lugar, verificar si el retraso en la devolución del impuesto se encuentra prevista o no legalmente. En nuestro ordenamiento puede mantenerse la postura de que, a la luz de lo establecido en el artículo 81 de la LGT, la Administración Tributaria se encuentra facultada para retener la devolución del IVA a favor del contribuyente si encuentra indicios de que, en caso contrario, el cobro de la deuda tributaria se vería frustrado o gravemente dificultado. Pues bien, únicamente cuando la retención de la devolución se efectúe al amparo de dicho precepto podría mantenerse la posibilidad de que no hubiera una violación del artículo 1-P1. En caso contrario, es decir, cuando no se cumplan los presupuestos del artículo 81 y, por tanto, cuando la retención de la devolución carezca de amparo legal, constituyendo una mera vía de hecho de la Administración, podría afirmarse que se

ha producido una violación del derecho fundamental al respeto de la propiedad. Recordemos, por otro lado, dos exigencias del artículo 81 que, entendemos, deberían cumplirse en todo caso de retención de las devoluciones tributarias a favor de los contribuyentes:

- La medida cautelar debe ser notificada al afectado, con expresión de los motivos que la justifican.
 - Además, dicha medida se autoriza únicamente para garantizar la deuda tributaria. Esto último implica la necesidad de que la Administración haya iniciado algún procedimiento (comprobación abreviada o inspección) para determinar la deuda tributaria si bien, a la luz de lo dispuesto en el párrafo cuarto del artículo 81, no se exige la previa existencia de liquidación tributaria, siendo suficiente con la propuesta de liquidación. En todo caso, no podría adoptarse una medida cautelar en el seno de un procedimiento de verificación de datos; en su caso, la Administración tendría que esperar a la finalización del mismo y al inicio posterior del correspondiente procedimiento de comprobación o inspección.
- En segundo lugar, hay que comprobar que la medida en cuestión se encuentre justificada. Si aceptamos que la retención de la devolución únicamente puede encontrar amparo en lo dispuesto en el artículo 81 de la LGT, la justificación de la medida viene dada por la propia Ley: asegurar el cobro de la deuda tributaria. En cualquier caso, siempre será esgrimible una justificación más amplia: prevenir el fraude fiscal. Sin embargo, a la luz de lo mantenido por el Tribunal en el caso *Intersplav* contra Ucrania, no resulta suficiente una alegación genérica a la prevención del fraude fiscal. Resulta preciso, por el contrario, que se haga referencia concreta a la situación del contribuyente.
 - Finalmente, se debe examinar si la actuación de la Administración resulta proporcionada a los fines perseguidos. Aun cuando pueda considerarse que la retención de la devolución del saldo a favor del contribuyente se encuentra justificada, si tal circunstancia se prolonga en exceso en el tiempo de forma injustificada o por causas no imputables al contribuyente podría considerarse que el justo equilibrio que debe existir entre la finalidad que se busca por el Estado y los derechos del contribuyente ha sido roto y, en consecuencia, el artículo 1-P1 ha sido vulnerado.
 - Si los tres pasos anteriores dan una respuesta positiva (es decir, la medida sí está prevista por ley, sí se encuentra justificada y sí guarda el justo equilibrio entre Estado y contribuyente), aun deberíamos dar un cuarto paso y cuestionarnos si la medida supone un trato discriminatorio. De los datos ofrecidos por la propia Administración, se desprende que determinados contribuyentes (aquellos que solicitan las devoluciones con periodicidad anual) reciben las cantidades que les corresponden con mayor celeridad que aquellos que pueden instar las devoluciones mensualmente. No obstante, ello no implica, necesariamente, la existencia de un trato discriminatorio, toda vez que la situación de ambos grupos de contribuyentes y, en concreto, las actividades por ellos desarrolladas (que suele ser el motivo por el cual determinados sujetos pasivos del IVA pueden optar por presentar declaraciones mensuales), no es la misma. El Estado goza de un margen de discrecionalidad para implementar los derechos y libertades recogidos en el Convenio, margen que, en materia económica, es especialmente amplio.

9. La violación del derecho a la protección de la propiedad como consecuencia del retraso en la devolución de impuestos por parte de la Administración puede implicar, asimismo, un perjuicio para el contribuyente, perjuicio que no en todos los casos quedaría suficientemente compensado por el abono de intereses de demora. Por lo tanto, puede afirmarse que la normativa nacional únicamente prevé una reparación imperfecta del daño causado a la persona cuyos derechos fundamentales han sido vulnerados. Tal circunstancia da pie a solicitar el reconocimiento de una satisfacción económica por parte del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, ex artículo 41 del Convenio, con la particularidad de que, caso de reconocerse la misma, su importe quedará fijado atendiendo a criterios de equidad y no necesariamente atendiendo al perjuicio real sufrido.
10. Una posible entrada en vigor del Tratado de Lisboa podría derivar en un importante impulso a la protección del derecho a la devolución del IVA en el seno de la Unión Europea, por el doble motivo de incorporar al acervo comunitario un catálogo de derechos y libertades fundamentales, entre los que se encuentra el derecho a la propiedad, así como prever la incorporación de la Unión Europea al Convenio.

Bibliografía

- BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J. [2008]: «La recuperación del IVA». *Impuestos. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*. N.º 6. Págs. 1-10.
- CARRILLO SALCEDO, J.A. [2003]: *El Convenio Europeo de Derechos Humanos*. Primera edición. Madrid, Tecnos.
- CAAMAÑO ANIDO, M.A. [Enero 2003]: «El derecho tributario sancionador desde la perspectiva del ordenamiento comunitario (y II)». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, N.º 238, págs. 93-126.
- CUBERO TRUYO, A. [2007]: «El Impuesto sobre el Valor Añadido (I)» en VV.AA. *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. Primera edición. Madrid: Tecnos. Págs. 631-772.
- HARRISON, G. y KRELOVE, R. [2005]: *VAT Refunds: A Review of Country Experience*. IMF Working Paper.
- NEVILLE BROWN, L. & KENNEDY, T. [2000]: *The Court of Justice of the European Communities*. Quinta edición, Sweet & Maxwell. Londres.
- PÉREZ ROYO, F. [2001]: «El derecho de propiedad y la prohibición de discriminación en su disfrute como límites al poder tributario en el Convenio Europeo de Derechos Humanos». Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*. N.º 109-110, págs. 23-44.
- [2006]: «Cuestiones que plantean ciertas prácticas en el ámbito de las devoluciones de IVA». Consejo para la Defensa del Contribuyente, Memoria.
- SICILIA OÑA, B. [2006]: *Derechos Fundamentales y Constitución Europea*. Ed. Ararteko. Vitoria-Gasteiz.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. EJERCICIO 2008 (CASOS PRÁCTICOS)

JOSÉ VICENTE NAVARRO ALCÁZAR
FERNANDO BORRÁS AMBLAR

Inspectores de Hacienda del Estado

Extracto:

ENCONTRÁNDOSE próximo el cierre del ejercicio fiscal de este ejercicio es importante que las empresas puedan conocer las novedades introducidas en el Impuesto sobre Sociedades por la Ley 16/2007, que con efectos desde el 1 de enero de 2008 adapta la normativa fiscal a la reforma contable llevada a cabo por el nuevo Plan General de Contabilidad. Por ello, publicamos dos casos prácticos en los que los autores examinan diversas cuestiones de interés y que pueden orientar al lector de cara al inminente cierre fiscal 2008.

Palabras clave: Impuesto sobre Sociedades, liquidación del impuesto y contabilización gasto impuesto sobre beneficios.

ENUNCIADO CASO PRÁCTICO NÚM. 1

La Sociedad «PUPA, SA», dedicada a la fabricación y comercialización de material sanitario, ha obtenido durante el año 2008 un resultado contable antes de contabilizar el gasto por el impuesto sobre beneficios de 800.000 euros.

«PUPA, SA» se constituyó e inició sus actividades el 1 de enero de 2002, su ejercicio económico y su período impositivo coinciden con el año natural, y no ha estado nunca sujeta al régimen de entidades de reducida dimensión.

Este año 2008, con la entrada en vigor del nuevo PGC, el departamento de contabilidad tiene muchas dudas sobre cómo se han registrado algunas operaciones que se han producido a lo largo del ejercicio, por lo que pone en conocimiento de usted como asesor fiscal de la empresa la siguiente información, a fin de que proponga los ajustes contables y fiscales que en su caso sean necesarios para contabilizar el gasto por el impuesto sobre beneficios y liquidar el IS de 2008:

1. A principios de año adquirió a muy buen precio una vieja nave industrial que pensaba destinar a almacén, por la que desembolsó 100.000 euros (valor del suelo 25%). Sin embargo, las condiciones en que se encontraba la construcción eran mucho peor de lo que se pensaba, por lo que tras un informe pericial se procedió a su demolición para levantar una nueva nave, cuyas obras de edificación comenzarán el próximo año.

Este contratiempo le ha supuesto a «PUPA, SA» unos gastos de derribo y demolición por importe de 50.000 euros.

Los asientos contables registrados han sido los siguientes:

Por la adquisición de la nave industrial:

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	25.000	
211	Construcciones	75.000	
572	Bancos		100.000

Por la baja del valor contable de la construcción demolida:

Código	Cuenta	Debe	Haber
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material		
211	Construcciones	75.000	75.000

Por la activación de los gastos de derribo y demolición:

Código	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	50.000	
572	Bancos		50.000

2. A principios de 2008 ha realizado una fuerte inversión en maquinaria.

La empresa amortiza contablemente el activo de forma lineal según el coeficiente máximo de tablas, que es el 15 por 100.

Su coste ha ascendido a 1.000.000 de euros y se ha financiado mediante el contrato de leasing con una entidad financiera, cuyo cuadro de distribución de cuotas se acompaña a continuación:

Año	Anualidad	Cuota intereses	Cuota adquisición	Capital pendiente
2008	120.000	120.000	—	1.000.000
2009	120.000	120.000	—	1.000.000
2010	370.000	120.000	250.000	750.000
2011	370.000	70.000	300.000	450.000
2012	370.000	20.000	350.000	100.000

La opción de compra podrá ejercitarse, según indica el contrato, en el plazo de los primeros 10 días de enero de 2013 con un precio convenido para la misma de 100.000 euros.

3. «PUPA, SA» ha obtenido este año una concesión otorgada por la autoridad portuaria para utilizar durante ocho años un espacio acotado en el recinto del puerto donde se pretende consolidar una importante área comercial.

La concesión se concedió con efectos 1 de abril de 2008 y le ha supuesto una inversión en instalaciones de 400.000 euros que deberán revertir en perfecto estado de uso a la autoridad portuaria al final del período concesional.

La amortización contabilizada asciende a 37.500 euros, si bien el coeficiente de amortización máximo de las citadas instalaciones establecido en las tablas del RIS es del 10 por 100.

4. A comienzos de 2008 «PUPA, SA» ha recibido de la asociación de empresarios de la comarca una donación consistente en una máquina empaquetadora por su contribución al desarrollo económico y promoción de la comarca, cuyo valor razonable o de mercado era de 100.000 euros. «PUPA, SA» amortiza esta máquina de forma lineal al 20 por 100 que es el coeficiente máximo previsto en las tablas del RIS.

Asimismo, el socio mayoritario de «PUPA, SA» también ha realizado una donación a la entidad consistente en diversos cuadros de artistas modernos para decorar la sala de juntas de la empresa, valorados en 40.000 euros.

Por estas operaciones la contabilidad de «PUPA, SA» registra los siguientes asientos:

Por la donación recibida de la asociación de empresarios de la comarca:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	100.000	
941	Ingresos de donaciones y legados de capital		100.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
941	Ingresos de donaciones y legados de capital	100.000	
131	Donaciones y legados de capital		100.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	20.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		20.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
841	Transferencias de donaciones y legados de capital	20.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		20.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio	20.000	
129	Resultado del ejercicio		20.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
131	Donaciones y legados de capital	20.000	
841	Transferencias de donaciones y legados de capital		20.000

Por la donación recibida del socio mayoritario:

Código	Cuenta	Debe	Haber
216	Mobiliario	40.000	
118	Aportaciones de socios o propietarios		40.000

5. «PUPA, SA» ha iniciado el 1 de octubre de 2008 un proyecto de investigación y desarrollo para fabricar un nuevo tejido de vendaje más manejable y resistente, a tal fin se han dedicado en exclusiva los siguientes gastos e inversiones:

- Gasto de personal investigador cualificado adscrito en exclusiva al proyecto: 40.000 euros.
- Maquinaria nueva para la fabricación de tejidos adquirida el 1 de octubre de 2008 por 200.000 euros, adscrita en exclusiva al proyecto.
- Gastos de material y suministros exteriores para el desarrollo del proyecto: 100.000 euros.

Por la compra de la maquinaria afecta al proyecto se ha solicitado asimismo una subvención oficial por importe de 150.000 euros, estando pendiente de aprobación por el Ministerio de Industria.

«PUPA, SA» ha contabilizado como gastos del ejercicio los gastos de personal, material y suministros, así como la amortización de la maquinaria realizada por el método de amortización lineal al coeficiente máximo previsto en las tablas del RIS que es del 20 por 100.

«PUPA, SA» es la primera vez que acomete un proyecto de investigación y desarrollo.

6. «PUPA, SA» posee el 10 por 100 de las acciones de «BALDO, SA», entidad dedicada a la promoción inmobiliaria, adquiridas a principios de 2006 por importe de 500.000 euros. La negativa evolución experimentada en el sector de la construcción a lo largo de 2007 ha determinado que el valor de mercado a 31 de diciembre de 2007 de las acciones de «BALDO, SA» se situara en 400.000 euros, por lo que en dicho ejercicio «PUPA, SA» registró una provisión por depreciación de estas acciones, actual pérdida por deterioro del valor de la participación, de 100.000 euros que fue fiscalmente deducible, al cumplir los requisitos establecidos en el artículo 12.3 del Texto Refundido de la LIS.

Las acciones de «BALDO, SA» han sido calificadas como activos financieros disponibles para la venta, figurando en el balance inicial de «PUPA, SA» de 2008 por su valor razonable, es decir, por 400.000 euros, en cumplimiento de lo señalado en la disposición transitoria primera del Real Decreto 1514/2007 por el que se aprueba el PGC.

Sin embargo, en 2008 «BALDO, SA» ha resultado adjudicataria de una importante obra pública que le está reportando abundantes beneficios y que ha supuesto la recuperación del valor de la inversión ya que su valor razonable a 31 de diciembre de 2008 ascendía a 550.000 euros.

Por tal motivo «PUPA, SA», de acuerdo con lo señalado en la norma de registro y valoración 9.^a 2.6.3 del PGC, ha efectuado los siguientes asientos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	150.000	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		150.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido $30\% \times 150.000$	45.000	
479	Diferencias temporarias imponibles		45.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	150.000	
8301	Impuesto diferido		45.000
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		105.000

7. Con motivo de la entrada en vigor del nuevo PGC «PUPA, SA» ha eliminado de su balance con cargo a la cuenta (116), «Reservas por ajustes del nuevo PGC», la cuenta (201), «Gastos de primer establecimiento» cuyo saldo ascendía a 31 de diciembre de 2007 a 120.000 euros.

8. Se ha registrado un gasto de 10.000 euros por la amortización de un derecho de traspaso adquirido el 30 de junio de 2008 a un tercero no vinculado, por el alquiler de un céntrico local comercial cuya duración es de cinco años y por el que «PUPA, SA» ha desembolsado 100.000 euros.

9. Entre los gastos contabilizados en el ejercicio figuran las siguientes partidas:

- 9.000 euros en concepto de gastos de publicidad por el patrocinio del equipo de fútbol sala de la localidad para la temporada 2008/2009 que va de septiembre a mayo, cuyos jugadores lucirán en la camiseta la marca comercial de «PUPA, SA».
- 3.000 euros por la organización de la junta general de accionistas de la sociedad que este año se ha desarrollado en el hotel «TUTIPLEIN». Además, la empresa ha registrado un gasto adicional de 4.000 euros para costear un fin de semana en el citado hotel, con el que ha obsequiado a los principales accionistas y que incluye un circuito de masajes y spa de acreditada fama.

10. La cuenta de ingresos financieros recoge las siguientes partidas:

- 10.000 euros de dividendos percibidos de la Entidad «PROTÉSICA, SA», de la que «PUPA, SA» participa en un 20 por 100 desde el 1 de marzo de 2008.

- 25.000 euros de dividendos percibidos de «PATRO, SA», en la que «PUPA, SA» participa con un 40 por 100 desde su constitución en 2003. Tales dividendos proceden de beneficios obtenidos en ejercicios en los que «PATRO, SA» tributó por el régimen de sociedades patrimoniales.
- 60.000 euros de dividendos procedentes de la mercantil «GA, SA», en la que «PUPA, SA» participa con el 60 por 100 desde su constitución en 2005, participación que adquirió por 360.000 euros. Los citados dividendos proceden del reparto de la cuenta de reservas voluntarias de «GA, SA», cuyo importe ascendía a 100.000 euros, y de los cuales 50.000 euros proceden de un traspaso de la prima de emisión de acciones que «GA, SA» hizo en 2006.
- Por último se ha percibido de «TIRITAS, SA», de la que «PUPA, SA» posee el 50 por 100 desde hace más de dos años, un dividendo de 50.000 euros. La participación en «TIRITAS, SA» costó 300.000 euros. Sin embargo, este año el valor de los fondos propios a 31 de diciembre de 2008 se situaba en 290.000 euros, frente a los 320.000 euros a que ascendía a principios de año. «PUPA, SA» ha registrado por tal motivo una pérdida por deterioro del valor de participación en «TIRITAS, SA» de 10.000 euros, al considerar que hay evidencias objetivas de que su valor no será recuperable.

11. El 1 de enero de 2007 «PUPA, SA» transmitió por 300.000 euros una patente de su propiedad cuyo valor contable era de 10.000 euros. El pago se pactó de la siguiente forma:

- 50 por 100 en el momento de la venta.
- 50 por 100 el 30 de junio de 2008.

Por esta operación «PUPA, SA» se acogió al régimen fiscal de operaciones con pago aplazado del precio establecido en el artículo 19.4 del Texto Refundido de la LIS.

Asimismo, «PUPA, SA» adquirió en 2007 un elemento de transporte por un precio de 100.000 euros, por lo que se aplicó la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios por importe de $14.016,66 \text{ euros} = 14,50\% \times (290.000 \times 100.000/300.000)$.

12. El importe de los pagos fraccionados ascendió a 125.000 euros y las retenciones soportadas a 40.000 euros.

SE PIDE:

Liquidar el IS y contabilizar el gasto por el impuesto sobre beneficios del año 2008.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1

1. Tanto los gastos de derribo y demolición como la pérdida ocasionada por la baja del valor contable del edificio derruido se deben incluir como mayor precio de adquisición o coste de producción de los terrenos al tener la consideración de mejora, sin que supongan la existencia de un gasto fiscalmente deducible. Así lo ha entendido la DGT en su Consulta n.º V2601/2006.

Por lo tanto el asiento por el que se da de baja el valor contable de la construcción demolida no es correcto y debe revertirse:

Código	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	75.000	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material		75.000

2. La contabilidad de la empresa habrá registrado como gastos:

- 120.000 euros en concepto de intereses.
- Y 150.000 euros = $1.000.000 \times 15\%$ en concepto de amortización del inmovilizado material.

Sin embargo, por las características del contrato de arrendamiento financiero le resulta aplicable el régimen especial regulado en el artículo 115 del Texto Refundido de la LIS, en el cual será deducible, por un lado, la carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora, es decir 120.000 euros, y por otro, la parte de las cuotas de arrendamiento financiero satisfechas correspondientes a la recuperación del coste del bien, siempre que no sea superior al resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas, que en el presente caso es cero, al incluir un período de carencia de dos años.

En consecuencia, al no satisfacerse cuota alguna correspondiente a la recuperación del coste del bien, únicamente se computará como partida deducible la carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora, ya que el régimen fiscal expuesto no se configura por la norma legal como optativo, por lo que si el contrato celebrado es de los citados por esta norma no cabe renunciar a su aplicación, ni íntegra ni parcialmente.

Este es el criterio administrativo establecido por la DGT en su respuesta a la Consulta n.º 1950/2001.

En conclusión, deberá efectuarse un ajuste extracontable positivo, diferencia temporaria deducible de 150.000 euros.

3. El apartado 6.º 10 del marco conceptual de la contabilidad del nuevo PGC, al definir el concepto de vida útil establece que en el caso de activos sometidos a reversión su vida útil es el período concesional cuando este sea inferior a la vida económica del activo.

Esta circunstancia es la que se da en el presente caso, ya que el período concesional es de 8 años y la vida económica de las instalaciones de 10 años (100/10).

Por lo tanto, la amortización contable es correcta ya que es el resultado del siguiente cálculo:

$$37.500 = 400.000/8 \times 9/12$$

Queda por determinar si esta amortización contabilizada es fiscalmente deducible, ya que en principio aplicando el coeficiente de amortización máximo previsto en las tablas del RIS, la amortización fiscal sería de:

$$30.000 = 400.000 \times 10\% \times 9/12$$

Pues bien, entendemos que la amortización contabilizada es fiscalmente deducible pese a superar el importe resultante de aplicar el coeficiente máximo de las tablas del RIS, ya que se puede considerar que esta amortización responde a una depreciación efectiva que está plenamente justificada en los términos señalados en el artículo 11.1 e) del Texto Refundido de la LIS, puesto que al cabo de ocho años cuando finalice el período concesional, este activo causará baja en el balance de la empresa pasando a ser propiedad de la autoridad portuaria.

En definitiva, no efectuaremos ningún ajuste por este concepto.

4. Analicemos por separado estas dos operaciones:

- Donación recibida de la asociación de empresarios de la comarca. La contabilización es conforme a la norma contable (norma de registro y valoración 18.^a del PGC), en la que la donación recibida de la asociación de empresarios de la comarca se lleva a resultados, conforme se amortiza el activo donado al tratarse de una donación de capital. Ahora bien, el criterio de imputación fiscal señalado en el artículo 15, apartados 2 a) y 3, y en el artículo 19.8 del Texto Refundido de la LIS, establece que las donaciones de cualquier tipo deben tributar íntegramente por su valor de mercado en el ejercicio en que se perciban.

Por tal motivo deberá practicarse un ajuste extracontable positivo/diferencia temporaria deducible de 80.000 euros por la diferencia entre el valor de mercado de la máquina (100.000 €) y la imputación contable a resultados del ejercicio (20.000 €).

- Donación efectuada por el socio mayoritario. Igualmente es correcta la contabilización de la donación de los cuadros efectuada por el socio mayoritario de la entidad, ya que la norma de registro y valoración 18.^a 2 del PGC señala que las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables recibidos de socios o propietarios no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, independientemente del tipo de subvención, donación o legado de que se trate.

El problema se plantea a la hora de decidir si esta donación constituye o no un ingreso fiscal:

- a) Así, podemos entender que como se trata de una adquisición a título gratuito, «PUPA, SA» debe tributar por tal concepto mediante un ajuste extracontable positivo/diferencia temporaria deducible de 40.000 euros, tal y como señalan los citados artículos 15.2 a) y 3 y 19.8 del Texto Refundido de la LIS, ya que en ellos no se distingue la procedencia de la donación, sea esta de un socio o de un tercero.
- b) Pero por otro lado no debemos olvidar que el artículo 10.3 del Texto Refundido de la LIS establece que el cálculo de la base imponible del IS se efectúa partiendo del resultado contable determinado de acuerdo con las normas mercantiles y una vez corregido mediante la aplicación de los preceptos establecidos en el citado Texto Refundido de la LIS.

Por ello puede entenderse que tras la entrada en vigor del nuevo PGC, las donaciones recibidas de los socios y propietarios al no constituir ya ingreso contable, tampoco pueden considerarse ingreso fiscal por aplicación de lo señalado en el citado artículo 10.3 del Texto Refundido de la LIS, y sin que esto suponga vulnerar lo dispuesto en los mencionados artículos 15.2 a) y 3 y 19.8 del Texto Refundido de la LIS, ya que en estos preceptos únicamente se pretende resaltar un criterio de imputación fiscal de las donaciones diferente al contable, pero en modo alguno puede llevarnos a alterar el sentido técnico-contable de esta operación (art. 12.2 de la LGT) que no constituye ingreso para la entidad receptora sino aportación de fondos propios.

Bajo esta óptica la aplicación de los artículos 15.2 a) y 3 y 19.8 del Texto Refundido de la LIS quedaría reservada a las donaciones recibidas de terceros no socios ni propietarios.

Aun a riesgo de equivocarnos y en espera de lo que la doctrina administrativa señale al respecto, nos apuntamos a la opción b), por lo que no propondremos ajuste extracontable alguno por esta operación.

5. «PUPA, SA» registra como gastos del ejercicio las partidas afectas al proyecto de I+D, ahora bien el artículo 11.2 c) del Texto Refundido de la LIS permite aplicar la libertad de amortización a los activos afectos a las actividades de I+D, de manera que la empresa podrá aplicar este incentivo fiscal por lo que a la maquinaria se refiere:

Elemento	Amortización contable	Amortización fiscal	Ajuste /Diferencia temporaria
Maquinaria	$200.000 \times 20\% \times 3/12 = 10.000$	200.000	- 190.000

Asimismo, «PUPA, SA» podrá aplicar la deducción por actividades de I+D por el siguiente importe:

- Gastos de I+D: $150.000 = 40.000 + 10.000 + 100.000$.

Y como es el primer año en que se desarrolla esta actividad, la deducción por gastos de I+D será: $63.000 \text{ euros} = 42\% \times 150.000$.

- Inversiones en I+D: $16.000 = 8\% \times 200.000$. La subvención solicitada al Ministerio de Industria aún no se ha aprobado, por lo que no está devengada y no minora la base de la deducción.
- Gastos de personal cualificado: $6.800 = 17\% \times 40.000$.

Total deducción por actividad de I+D: 85.800 euros = 63.000 + 16.000 + 6.800.

6. En principio, la contabilización de las acciones de «BALDO, SA» por su valor razonable a 1 de enero de 2008, así como la recuperación del valor, al estar calificadas como activo financiero disponible para la venta y del efecto impositivo, parece acorde con lo dispuesto en los preceptos del PGC que se citan en el enunciado del supuesto.

Sin embargo, el tratamiento fiscal de la operación plantea dudas y ello incide en el cálculo del impuesto diferido reflejado en la cuenta (479), «Diferencias temporarias imponibles».

Veamos las posibles alternativas que se plantean en el IS:

- a) Por un lado, el artículo 15.1 del Texto Refundido de la LIS, tras señalar que los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios establecidos en el CCo, establece a continuación que, no obstante, las variaciones de valor originadas por la aplicación del criterio de valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Bajo esta perspectiva, en la medida en que la recuperación del valor de las acciones de «BALDO, SA» se imputa en una cuenta de reservas que forma parte del patrimonio neto de «PUPA, SA» y no en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, no tendrá por el momento trascendencia fiscal y la contabilización del impuesto diferido reflejado en la cuenta (479), «Diferencias temporarias imponibles» es correcta.

- b) Sin embargo, no debemos olvidar que las acciones de «BALDO, SA» sufrieron una depreciación en el ejercicio 2007 que dio lugar a un gasto fiscalmente deducible por importe de 100.000 euros, si bien ahora en 2008 la reversión de esta corrección valorativa se ha llevado a una cuenta de reservas integrante del patrimonio neto de la empresa, sin pasar por la cuenta de pérdidas y ganancias, en aplicación de lo dispuesto en el PGC.

Y en este punto debemos recordar que el artículo 19.6 del Texto Refundido de la LIS señala que la reversión del deterioro del valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección valorativa por deterioro, lo que en el presente caso se produjo en 2007, se imputará en el período impositivo en el que se haya producido dicha reversión, es decir, en 2008, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella.

Es por ello que bajo este argumento deberíamos hacer un ajuste extracontable positivo/diferencia temporaria deducible de 100.000 euros. Téngase en cuenta que con este ajuste el valor fiscal de las acciones de «BALDO, SA» se sitúa en 500.000 euros, en tanto que con-

tablemente si bien su valor razonable es de 550.000, se ha diferido el reconocimiento de un resultado de 150.000 resultante de la revalorización producida.

En consecuencia, deberemos rectificar la contabilización del impuesto diferido imputable a cuentas del patrimonio neto, que únicamente ha de registrar el pasivo fiscal correspondiente a la revalorización que excede de la corrección valorativa efectuada en 2007, es decir, sobre $50.000 = 150.000 - 100.000$:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Diferencias temporarias imponibles	30.000	
8301	Impuesto diferido ($30\% \times 100.000$)		30.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido ($30\% \times 100.000$)	30.000	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		30.000

Una vez practicados estos asientos de corrección, las cuentas (479), «Diferencias temporarias imponibles» y (133), «Ajustes por valoración de activos disponibles para la venta» habrán registrado por esta operación:

La cuenta (479), «Diferencias temporarias imponibles» un abono neto de:

$$15.000 = 45.000 - 30.000$$

Que refleja el pasivo fiscal que surge en «PUPA, SA» por la revalorización de las acciones de «BALDO, SA», que excede de la corrección valorativa de 2007.

Y la cuenta (133), «Ajustes por valoración de activos disponibles para la venta» un abono neto de:

$$135.000 = 105.000 + 30.000$$

Que refleja la revalorización de las acciones de «BALDO, SA» minorada en el efecto impositivo que tendrá que soportar la empresa en el futuro cuando se traslade el beneficio a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Nuevamente hemos de tomar una decisión y en este caso, en tanto la doctrina administrativa fije un criterio al respecto, nos decantamos por la alternativa b), por lo que propondremos un ajuste extracontable positivo/diferencia temporaria deducible por importe de 100.000 euros.

7. La eliminación de la cuenta (201), «Gastos de primer establecimiento» en 2008 con cargo a la cuenta (116) es correcta, ya que el nuevo PGC no permite la activación de dichos gastos.

El artículo 19.3 del Texto Refundido de la LIS permite la deducción fiscal de los gastos cargados a una cuenta de reservas cuando así lo establezca una norma legal o reglamentaria, lo que en

este caso se cumple por exigirlo una norma de rango reglamentario, como es el Real Decreto 1512/2007, por el que se aprueba el nuevo PGC, en su disposición transitoria primera.

Ahora bien, dado que el gasto no figura registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias de 2008, es decir, en el resultado contable del que parte la norma fiscal para determinar la base imponible (art. 10.3 del TRLIS), procederá efectuar un ajuste extracontable negativo/diferencia permanente negativa de 120.000 euros.

8. El derecho de traspaso constituye un inmovilizado intangible de vida útil definida, cuya amortización a efectos fiscales está limitada a la décima parte de su importe por ejercicio (art. 11.4 del TRLIS):

Elemento	Amortización contable	Amortización fiscal	Ajuste /Diferencia temporaria
Derecho de traspaso	10.000	$100.000 \times 10\% \times 6/12 = 5.000$	+ 5.000

NOTA: Aplicación literal del artículo 11.4 del Texto Refundido de la LIS. No obstante, se podría considerar gasto fiscalmente deducible la amortización contable, 10.000 euros $[(100.000/5) \times 6/12]$, dado que el contrato de arrendamiento tiene una duración de cinco años y por tanto corresponde a una pérdida por deterioro efectiva justificada [art. 11.1 e) del TRLIS]. En este caso no realizaríamos ningún ajuste.

La DGT en Consulta número V0906/2008, de 6 de mayo, en un tema sobre amortización del inmovilizado intangible constituido por derechos de adquisición sobre jugadores de fútbol, considera que un medio de prueba para la justificación del deterioro del inmovilizado intangible puede ser la duración del contrato.

9. Deben practicarse las siguientes rectificaciones contables y ajustes extracontables:

- Los gastos para patrocinar el equipo de fútbol sala son fiscalmente deducibles y no constituyen una liberalidad, ya que sirven para promocionar a la empresa [art. 14.1 e) del TRLIS], ahora bien de los 9.000 euros a que ascienden:
 - $9.000 \times 4/9 = 4.000$ euros corresponden a 2008
 - $9.000 \times 5/9 = 5.000$ euros corresponden a 2009

Por tanto, deberá practicarse una rectificación contable en los siguientes términos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
480	Gastos anticipados	5.000	
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas		5.000

- Los gastos correspondientes al fin de semana en el hotel con el que se ha obsequiado a los principales accionistas constituyen retribución de fondos propios y no son gasto fiscalmente deducible [art. 14.1 a) del TRLIS], por lo que deberá hacerse un ajuste extracontable positivo/diferencia permanente positiva de 4.000 euros.

10. Procede practicar los siguientes ajustes y deducciones por doble imposición interna de dividendos:

- Los dividendos percibidos de «PROTÉSICA, SA» dan derecho a la deducción por doble imposición interna plena por importe de 3.000 euros = $10.000 \times 30\% \times 100\%$, a condición de que mantenga la participación al menos un año (art. 30.2 del TRLIS).
- Los dividendos de «PATRO, SA», sociedad patrimonial, solo dan derecho a la deducción por doble imposición interna limitada y su importe asciende a 3.750 euros = $25.000 \times 30\% \times 50\%$ [disp. trans. 22.6 b) del TRLIS].
- Los dividendos percibidos por la distribución de las reservas voluntarias de «GA, SA», ascienden a 60.000 = $60\% \times 100.000$, sin embargo, la mitad de ellos procede del traspaso de la prima de emisión de acciones que no da derecho a la deducción por doble imposición de dividendos en aplicación de lo dispuesto en el artículo 30.4 a) del Texto Refundido de la LIS, por lo tanto la deducción por doble imposición interna será de 9.000 euros = $30\% \times 100\% \times 30.000$.

Además, la parte de los dividendos correspondiente al reparto de la prima de emisión de acciones, 30.000 euros, no genera renta puesto que no excede del valor contable de la participación en «GA, SA», que es de 360.000 euros, por lo que, de acuerdo con lo señalado en el artículo 15.4 del Texto Refundido de la LIS, procede efectuar un ajuste extracontable negativo/diferencia temporaria imponible de 30.000 euros.

- La base de la deducción de los dividendos procedentes de «TIRITAS, SA», debe minorarse en el importe de la pérdida por deterioro del valor de estas acciones que ha sido gasto deducible [art. 30.4 e) del TRLIS]. Así pues, la deducción por doble imposición interna de dividendos será de 12.000 euros = $30\% \times 100\% \times (50.000 - 10.000)$.

11. Por la operación de venta de la patente realizada en 2007 deberá computar una renta de $145.000 = 290.000 \times 150.000/300.000$, imputable a la parte del precio cobrada en 2008, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 19.4 del Texto Refundido de la LIS, debiendo efectuarse un ajuste extracontable positivo/reversión de la diferencia temporaria imponible de 2007, por importe de 145.000 euros.

Igualmente, la empresa tendrá derecho a practicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, ya que en 2008 ha realizado las siguientes inversiones aptas para aplicar este incentivo fiscal:

- Adquisición de la maquinaria en régimen de arrendamiento financiero (punto 2 del supuesto) por importe de 1.000.000 de euros.
- Adquisición de maquinaria afecta al proyecto de I+D (punto 5 del supuesto) por importe de 200.000 euros. Recuérdese que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 35.1 c) 2.º del Texto Refundido de la LIS la deducción por inversiones afectas a proyectos de I+D es compatible, para las mismas inversiones, con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios del artículo 42 del Texto Refundido de la LIS.
- Adquisición del derecho de traspaso (punto 8 del supuesto) por importe de 100.000 euros.

Por el contrario, la adquisición de la nave industrial (punto 1 del supuesto) no puede computarse como reinversión por cuanto no puede afectarse todavía a la actividad económica desarrollada por «PUPA, SA».

Así las cosas, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios ascenderá a:

$$20.783,34 = 290.000 \times 12\% - 14.016,66$$

Este cálculo se ha realizado de acuerdo con el criterio establecido por la DGT en respuesta a la Consulta n.º V0635-35, de 18 de abril de 2005, en la cual se señala que «para el caso en el que la renta se integrara proporcionalmente según el criterio de las operaciones a plazos y, además, la reinversión se realizara en diferentes períodos impositivos, la deducción se practicará en los períodos impositivos en los que se vaya integrando la renta en la base imponible, por el importe que resulte de aplicar el porcentaje del 20 por 100 (en 2008 el 12%) a la renta total integrada en la base imponible desde la transmisión hasta los períodos en que se van percibiendo los correspondientes cobros, por la relación existente entre la cantidad total reinvertida hasta cada uno de dichos períodos y la cantidad total a reinvertir, minorado en la deducción que se hubiera practicado en los períodos anteriores en los que se percibieron los correspondientes cobros».

Liquidacion IS	Importes
Resultado contable del enunciado	800.000,00
Eliminación de la baja contable de la construcción demolida	75.000,00
Reducción de los gastos de publicidad anticipados	5.000,00
Resultado contable antes del gasto por IS	880.000,00
Ajustes por diferencias permanentes	
Gastos de primer establecimiento	- 120.000,00
Gastos de hotel para accionistas	4.000,00
Ajustes por diferencias temporarias	
Amortización de la maquinaria adquirida en arrendamiento financiero	150.000,00
Donación de la asociación de empresarios de la comarca	80.000,00
Libertad de amortización maquinaria afecta a proyecto de I+D	- 190.000,00
	.../...

.../...	
Recuperación del valor de las acciones del «BALDO, SA»	100.000,00
Amortización del derecho de traspaso	5.000,00
Reparto de la prima de emisión	– 30.000,00
Cobro aplazado de la patente	145.000,00
Base imponible	1.024.000,00
Cuota íntegra	307.200,00
Deducciones por doble imposición de dividendos (3.000 + 3.750 + 9.000 + 12.000)	– 27.750,00
Cuota íntegra ajustada positiva	279.450,00
(Límite deducciones $139.725 = 50\% \times 279.450$ al superar la deducción por I+D del ejercicio el 10% de 279.450)	
Deducción por actividades de I+D	– 85.800,00
Reinversión de beneficios extraordinarios (sin límite)	– 14.016,66
Cuota líquida	179.633,34
Retenciones a cuenta	– 125.000,00
Pagos fraccionados	– 40.000,00
Cuota diferencial a ingresar	14.633,34

CONTABILIZACIÓN IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

A) Reflejo del impuesto corriente

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	179.633,34	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		165.000,00
4752	Hacienda Pública, acreedora por IS		14.633,34

B) Reflejo del impuesto diferido

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Diferencias temporarias deducibles [(150.000 + 80.000 + 100.000 + 5.000) × 30%]	100.500	
6301	Impuesto diferido		100.500

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	66.000	
479	Diferencias temporarias imponibles [(190.000 + 30.000) × 30%]		66.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Diferencias temporarias imponibles ($145.000 \times 30\%$)	43.500	
6301	Impuesto diferido		43.500

C) Imputación del efecto impositivo al resultado del ejercicio

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	101.633,34	
6301	Impuesto diferido	78.000,00	
6300	Impuesto corriente		179.633,34

ENUNCIADO CASO PRÁCTICO NÚM. 2

La Sociedad «DECORO, SA» dedicada a la fabricación y venta de mueble auxiliar y de terraza, así como a la realización de proyectos de decoración, ha obtenido en el año 2008 un resultado contable antes de impuestos, determinado de acuerdo con las normas del PGC, de 1.000.000 de euros. El período impositivo de la entidad y su ejercicio contable coinciden con el año natural.

Se dispone de la siguiente información de las actividades realizadas durante el ejercicio con posible trascendencia fiscal:

1. «DECORO, SA» adquirió por permuta, el 1 de julio de 2006, un activo que valoró contablemente en 100.000 euros y que desde entonces se ha venido amortizando linealmente a razón del 20 por 100 que constituye el doble del coeficiente máximo previsto en las tablas, hasta el 31 de diciembre de 2008, fecha en que ha sido vendido por un precio de 66.250 euros.

El 1 de julio de 2007 hizo una mejora que aumentó el valor contable del bien en 10.000 euros.

El valor de mercado de este activo en la fecha de adquisición, en el momento de la permuta, era de 120.000 euros. Hasta la última declaración del IS ha venido realizando los ajustes extracontables fiscalmente correctos derivados de esta operación.

2. Al inicio de 2006, la sociedad formalizó un contrato de arrendamiento financiero que cumple los requisitos del artículo 115 del Texto Refundido de la LIS sobre un elemento amortizable contablemente según tablas al coeficiente máximo del 15 por 100, por cuanto no tiene dudas de que ejercerá la opción de compra. La operación se contabilizó como la adquisición de un inmovilizado financiado a través de dicho contrato. El valor de contado del mismo era de 100.000 euros, la duración del contrato fue de dos años, siendo dos las cuotas anuales de arrendamiento satisfechas, una al inicio de 2006 y la otra al comienzo de 2007, por importe de 45.000 euros cada una de ellas corres-

pondiente a la recuperación del coste del elemento, además de los intereses. Al inicio de 2008 se ejercitó la opción de compra por importe de 10.000 euros. La amortización contabilizada en el ejercicio 2008 correspondiente a dicho elemento asciende a 15.000 euros.

3. En la cuenta de tributos figura contabilizado un gasto por importe de 50.000 euros correspondiente a la cuota devengada de IVA por una venta realizada en 2006 a un mayorista de muebles, que no fue repercutida en su momento, y que ha sido liquidada por la Inspección mediante acta de conformidad. No se ha abierto expediente sancionador puesto que la Inspección considera que la conducta de la sociedad no es constitutiva de infracción tributaria. La sociedad al cierre del ejercicio 2008 todavía no ha rectificado la factura correspondiente a aquella operación al objeto de repercutir al cliente el IVA liquidado por la Administración tributaria.

4. En enero de 2006 se adquirió el 25 por 100 del capital social de «NOU ESTIL, SA», entidad cuyas acciones no cotizan en Bolsa, por un importe de 600.000 euros, siendo el valor nominal correspondiente a las mismas de 500.000 euros. Las acciones con el nuevo PGC han sido calificadas como inversiones en empresas asociadas. El día 3 de febrero de 2008 la sociedad participada redujo su capital en un 50 por 100 (1.000.000 de €) con devolución, en metálico, de las aportaciones de los socios, en concepto de nominal. A la vista del balance formulado por la sociedad participada, sabemos que los fondos propios de la entidad «NOU ESTIL, SA» eran a 1 de enero de 2008 de 2.250.000 euros y a 31 de diciembre de 2008 de 1.300.000 euros. «DECORO, SA» ha registrado la operación de reducción de capital de acuerdo con lo establecido en la norma 9.^a de registro y valoración del PGC y ha dotado una pérdida por deterioro de valores mobiliarios por importe de 25.000 euros realizando un cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias.

5. El 31 de diciembre de 2007 se contabilizó una pérdida por deterioro de créditos por importe de 16.000 euros debido a que el crédito de un cliente venció el 1 de octubre de 2007 y resultó impagado. Este año, como consecuencia de un proceso judicial de concurso, se acepta una renovación del crédito en tres efectos de un importe de 4.000 euros cada uno, con vencimientos escalonados en 2009, concediéndose una quita por el resto. La entidad ha mantenido la pérdida por deterioro correspondiente al crédito renovado por la desconfianza en el cobro y ha aplicado el resto de la pérdida contabilizada en el ejercicio anterior.

6. En febrero de 2008 adquiere a «NOU ESTIL, SA» un terreno por importe de 150.000 euros, que a su vez había sido adquirido cuatro meses antes por «NOU ESTIL, SA» a «DECORO, SA» a un precio de 200.000 euros. A 31 de diciembre de 2008 y debido a una reclasificación urbanística, el terreno se ha revalorizado hasta alcanzar en el mercado un precio de 275.000 euros.

«DECORO, SA» ha adquirido el terreno con fines especulativos, por lo que no ha afectado a su actividad económica.

7. El 1 de julio de 2006 «DECORO, SA» inicia un proyecto de desarrollo para la fabricación de un nuevo material para muebles de jardín más resistente y decorativo a partir de una investigación previa efectuada por la empresa años atrás. La sociedad ha venido activando los gastos en que ha incurrido para el desarrollo del proyecto que ha concluido a mediados del presente año.

Una vez analizados los resultados del proyecto, se plantean serias dudas sobre su viabilidad económico-comercial, razón por la cual se ha decidido llevar todos los gastos activados a la cuenta de pérdidas y ganancias del presente ejercicio.

El detalle de los gastos activados por conceptos y ejercicios ha sido el siguiente:

Concepto	Importe (€) 2006	Importe (€) 2007	Importe (€) hasta 30/06/2008
Sueldos y salarios	100.000	110.000	60.000
Trabajos, servicios y suministros exteriores	50.000	60.000	35.000
Amortización de maquinaria	50.000	100.000	50.000
Total gastos activados	200.000	270.000	145.000

Los sueldos y salarios corresponden a las retribuciones satisfechas a un ingeniero especializado que fue contratado en exclusiva durante este período para llevar a cabo el citado proyecto.

Durante todo este tiempo «DECORO, SA» se ha acogido al beneficio fiscal de libertad de amortización, aplicándolo en la cuantía máxima legalmente permitida.

8. La maquinaria afecta al anterior proyecto de desarrollo se adquirió el 1 de abril, de 2006 por importe de 500.000 euros y tras un dilatado período de pruebas entro en funcionamiento el 1 de julio de 2006, amortizándose linealmente a razón de un 20 por 100, que es el coeficiente máximo previsto en las tablas.

Concluido el mencionado proyecto, «DECORO, SA» ha decidido desprenderse de la misma puesto que no es susceptible de ser utilizada en su proceso productivo. A tal efecto, la Sociedad «INNOVA, SA» está interesada en su adquisición y ofrece a «DECORO, SA» en pago de la misma las acciones propias que forman su autocartera y que representan el 10 por 100 de su capital social. «DECORO, SA» acepta la operación, que se formaliza el 1 de julio de 2008. Las acciones se califican contablemente como disponibles para la venta y la permuta se calificó contablemente como no comercial.

Se sabe que «INNOVA, SA» ha contabilizado la maquinaria por importe de 400.000, lo que coincide con los fondos propios de las acciones entregadas que no ha variado desde el 1 de enero de 2008.

9. No obstante lo anterior, las acciones de «INNOVA, SA» han sufrido un fuerte deterioro en el segundo semestre de 2008 y sus fondos propios a 31 de diciembre de 2008 se han situado en 200.000 euros. Esto es debido, entre otras cuestiones, a la disminución de las reservas como consecuencia del reparto de un dividendo a cuenta. De estos dividendos, «DECORO, SA» ha recibido y contabilizado por su importe íntegro la cantidad de 130.000 euros. El deterioro mencionado se ha traducido contablemente en la contabilización de una pérdida por deterioro de valores mobiliarios en 2008 por importe de 100.000 euros.

10. A mediados de 2008 «DECORO, SA» se desprende de un importante paquete de 5.000 acciones de una sociedad que poseía desde 2003 y que representaban el 25 por 100 de su capital social.

Dichas acciones se adquirieron por su valor nominal de 100 y su valor, según el patrimonio neto de la entidad en el momento de la venta, era del 150 por 100, correspondiendo este mayor valor a los beneficios acumulados durante estos años, dado que la sociedad no ha repartido nunca dividendos. No obstante, el precio de venta se ha conseguido fijar en el 200 por 100, debido a la existencia de plusvalías latentes en activo de la citada sociedad.

11. A principios del pasado año pagó 160.000 euros por el traspaso de un local de negocios muy bien situado. El contrato de arrendamiento en el que se ha subrogado tiene una duración de ocho años; no obstante, la empresa lo viene amortizando linealmente considerando un período de cinco años.

12. «DECORO, SA» tiene una importante presencia en el mercado exterior, cuya actividad en el presente ejercicio se refleja en los siguientes datos:

- Desde 2005 tiene una sucursal en Munich que ha obtenido este año unos beneficios de 300.000 euros, por los que ha pagado a la Hacienda Pública alemana 30.000 euros.

La evolución de los resultados de la sucursal en estos años ha sido la siguiente: – 200.000 euros (2005), – 150.000 euros (2006), + 100.000 euros (2007).

- Participa desde hace varios años con un 20 por 100 del capital social en una empresa de fabricación de muebles de automontaje situada en Caracas, que este año ha obtenido unos beneficios de 2.000.000 de euros, los cuales han sido objeto de distribución vía dividendos entre sus socios tras pagar el 40 por 100 del IS venezolano. Por la transferencia de estos dividendos «DECORO, SA» ha pagado un 10 por 100 a la Hacienda Pública de Venezuela.
- Asimismo y con objeto de facilitar la exportación de sus productos en el norte de África, el 1 de octubre de 2008 ha suscrito el 40 por 100 del capital social de una entidad de nueva creación situada en Argel por importe de 200.000 euros, habiéndose desembolsado en el presente ejercicio el 50 por 100.

13. «DECORO, SA» era socio fundador con un 50 por 100 del capital social de la mercantil «TRESILLOS, SA», entidad constituida el 1 de enero de 2000 con un capital social de 400.000 euros.

«TRESILLOS, SA» se ha disuelto y liquidado en el presente año correspondiendo a «DECORO, SA» una cuota de liquidación compuesta por: 100.000 euros en efectivo y 500 tresillos cuyo coste de producción era de 200 euros cada uno, pero cuyo valor unitario de mercado ascendía a 350 euros.

«DECORO, SA» ha registrado en su contabilidad esta operación del siguiente modo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos	100.000	
300	Mercaderías (500×350)	175.000	
250	Inversiones financieras permanentes		200.000
778	Beneficios excepcionales		75.000

A finales del ejercicio «DECORO, SA» había vendido la mitad de estos tresillos.

14. Están pendientes de aplicar las siguientes deducciones en la cuota:

Ejercicio	Concepto	Importe (€)
2006	Formación profesional	50.000
2006	Actividades de I+D	110.000
2007	Creación de empleo	25.000
2007	Actividades de I+D	126.000

La entidad desea asimismo acogerse a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios del artículo 42 del Texto Refundido de la LIS, si es que tiene derecho. A tal efecto hay que señalar que las inversiones realizadas por «DECORO, SA» son exclusivamente las que aparecen recogidas en los distintos puntos del supuesto.

15. Para la liquidación del ejercicio se sabe que la empresa ha efectuado los pagos fraccionados por el sistema establecido en el artículo 45.2 del Texto Refundido de la LIS de acuerdo con la información siguiente:

Concepto	Ejercicio 2006	Ejercicio 2007
Cuota íntegra	400.000	360.000
Deducciones por doble imposición	- 20.000	- 10.000
Otras deducciones	- 40.000	- 20.000
Retenciones	- 2.000	- 1.000
Pagos fraccionados	- 160.000	- 180.000
Cuota ingresada	178.000	149.000

SE PIDE:

Sabiendo que la entidad desea pagar lo mínimo posible por el IS, dentro de lo legalmente permitido, practicar la liquidación correspondiente al IS del ejercicio 2008.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1

1. Habrá que reconstruir la amortización contable y fiscal del activo:

a) Amortización contable:

Ejercicio	Amortización contable	
2006	$100.000 \times 20\% \times 50\%$	10.000
2007 (normal)	$100.000 \times 20\%$	20.000
2007 (mejora)	$[(20.000 \times 50\%)/(100.000 - 20.000)] \times 10.000$	1.250
2008 (normal)	$100.000 \times 20\%$	20.000
2008 (mejora)	$[20.000/(100.000 - 20.000)] \times 10.000$	2.500
	Total	53.750

b) La amortización fiscal aplicando el 20 por 100 ($10\% \times 2$) es correcta ya que el activo se adquirió por permuta y por tanto tiene la consideración de usado, de manera que resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 2.4 del RIS.

Ejercicio	Amortización fiscal	
2006	$120.000 \times 20\% \times 50\%$	12.000
2007 (normal)	$120.000 \times 20\%$	24.000
2007 (mejora)	$[(24.000 \times 50\%)/(120.000 - 24.000)] \times 10.000$	1.250
2008 (normal)	$120.000 \times 20\%$	24.000
2008 (mejora)	$[24.000/(120.000 - 24.000)] \times 10.000$	2.500
	Total	63.750

La diferencia entre el valor contable del activo, 100.000 euros y su valor de mercado 120.000 euros, se ha de integrar en la base imponible aplicando a la citada diferencia el método de amortización utilizado respecto del mencionado activo [art. 18 c) del TRLIS].

Por ello, en el ejercicio 2008 habrá de efectuarse por este concepto un ajuste extracontable o diferencia temporaria (–) de:

$$(20.000 + 2.500) - (24.000 + 2.500) = -4.000 \text{ euros}$$

El resultado contable de la transmisión habrá sido:

Precio de venta	66.250
Precio de adquisición	100.000
Precio de la mejora	10.000
– Amortizaciones acumuladas	– 53.750
Beneficio en venta	10.000

Por su parte, la renta derivada de la transmisión, teniendo en cuenta los valores y amortizaciones fiscales, será:

$$66.250 - (120.000 + 10.000 - 63.750) = 0$$

Y puesto que el resultado contable refleja un beneficio de 10.000 euros, procede en consecuencia efectuar un ajuste extracontable o diferencia temporaria (-) de - 10.000 euros.

En definitiva, el juego de los ajustes o diferencias temporales habrá sido el siguiente:

Ejercicio	Resultado contable permuta	Renta por permuta	Ajuste/Diferencia temporaria
2006	0	20.000	+ 20.000
	Amortización contable	Amortización fiscal	
2006	10.000	12.000	- 2.000
2007	21.250	25.250	- 4.000
2008	22.500	26.500	- 4.000
	Resultado contable venta	Renta por venta	
	10.000	0	- 10.000
Total			0

2. De acuerdo con las condiciones del contrato de arrendamiento financiero y el coeficiente máximo de amortización previsto en las tablas para el elemento patrimonial tendremos el siguiente cuadro:

Año	Recuperación del coste (1)	Amortización contable	Gasto fiscal (2)	Exceso (1) – (2)	Ajustes/Diferencia temporaria
2006	45.000	15.000	30.000	15.000	- 15.000
2007	45.000	15.000	30.000	15.000	- 15.000
				(T) 30.000	
2008	10.000	15.000	30.000	(T) 10.000	- 15.000
2009	0	15.000	10.000		+ 5.000
2010	0	15.000	0		+ 15.000
2011	0	15.000	0		+ 15.000
2012	0	10.000	0		+ 10.000
Total	100.000	100.000	100.000		0

El artículo 115 del Texto Refundido de la LIS permite la deducción de la parte de la cuota correspondiente a la recuperación del coste del bien hasta el límite resultante de multiplicar el doble del coeficiente lineal máximo previsto en las tablas de amortización por el coste del bien.

En el presente caso será: $100.000 \times 15\% \times 2 = 30.000$ euros

En el año 2008 la cuota correspondiente a la recuperación del coste del bien es la cantidad satisfecha por el ejercicio de la opción de compra, esto es, 10.000 euros, ahora bien, la sociedad acumula un exceso no deducido por superar el citado límite en los dos años anteriores de 30.000 euros (15.000 + 15.000).

En definitiva, en el año 2008 la sociedad tiene pendiente de deducir: $10.000 + 30.000 = 40.000$ euros y como ya hemos indicado que el límite se sitúa en 30.000 euros, esta será la cantidad deducible este año y 10.000 euros en el año próximo.

Puesto que el gasto contable es de 15.000 euros, procederá efectuar un ajuste extracontable o diferencia temporaria (–) de – 15.000 euros.

3. Procede efectuar un ajuste extracontable o diferencia permanente (+) de + 50.000 euros, puesto que el IVA debe repercutirse al cliente (art. 89 de la LIVA), esto es, por esta operación debió registrarse en la contabilidad un crédito y no un gasto.

4. La empresa habrá realizado los siguientes asientos:

Año 2006:

Código	Cuenta	Debe	Haber
240	Inversiones financieras empresas asociadas	600.000	
570	Tesorería		600.000

Año 2008:

Código	Cuenta	Debe	Haber
570	Tesorería	250.000	
240	Inversiones financieras empresas asociadas		250.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
696	Pérdidas por deterioro de participaciones a largo plazo	25.000	
293	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en partes vinculadas		25.000

La devolución de capital con devolución de aportaciones, independientemente de si se reduce el valor nominal de las acciones o si se amortiza parte de ella, supone una desinversión al recuperarse total o parcialmente el coste de la inversión efectuada debiendo disminuirse el precio de adquisición de los valores. El asiento realizado es correcto y no produce ningún ajuste fiscal.

Por otra parte, debemos calcular si la provisión dotada contablemente no excede de los límites fiscales de deducibilidad establecidos en el artículo 12.3 del Texto Refundido de la LIS, debiendo tenerse en cuenta la reducción de capital realizada. De esta forma comprobaremos los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio, teniendo en cuenta la reducción de capital practicada.

Fondos propios al inicio 2008 menos reducción de capital:

$$25\% (2.250.000 - 1.000.000) = 312.500$$

Fondos propios final 2008:

$$25\% \text{ de } 1.300.000 = 325.000$$

Es decir, ha habido una ganancia en 2008.

A efectos fiscales, pues, no se produce una pérdida por deterioro de los citados valores mobiliarios y por lo tanto deberemos efectuar un ajuste extracontable o diferencia temporaria (+) de + 25.000 euros, por la pérdida por deterioro contabilizada.

5. Los asientos contables habrán sido los siguientes:

Año 2007:

Código	Cuenta	Debe	Haber
436	Cientes de dudoso cobro	16.000	
430	Cientes		16.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
694	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales	16.000	
490	Deterioro del valor de los créditos por operaciones comerciales		16.000

Año 2008:

Código	Cuenta	Debe	Haber
650	Pérdidas de créditos comerciales incobrables	4.000	
436	Cientes de dudoso cobro		4.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
490	Deterioro del valor de los créditos por operaciones comerciales	4.000	
794	Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales		4.000

La pérdida por deterioro del crédito contabilizada en el ejercicio 2007 no fue deducible dado que no habían transcurrido seis meses desde el vencimiento impagado (1 de octubre de 2007) hasta el cierre de dicho ejercicio (31 de diciembre de 2007), por lo que habría un ajuste extracontable positivo o diferencia temporaria (+) en la declaración del IS del ejercicio 2007.

Este año 2008 no procede dotar la pérdida por deterioro por cuanto ha habido una pérdida de 4.000 euros y se ha renovado el vencimiento del resto del crédito, 12.000 euros, posponiéndose hasta el próximo ejercicio (art. 12.2.5.º del TRLIS).

Ahora bien, la contabilidad de la empresa ha recogido en resultados una aplicación de la provisión por los 4.000 euros de la quita, pero como el año anterior no se admitió la deducibilidad de la pérdida por deterioro, este año tampoco podemos considerar la aplicación como ingreso.

Procede en consecuencia realizar un ajuste extracontable o diferencia permanente (–) de – 4.000 euros.

6. La recuperación del valor del terreno, hasta el importe de la pérdida sufrida en la venta por «NOU ESTIL, Sa», y que asciende a 50.000 euros (150.000 – 200.000), ha de computarse como ingreso en «DECORO,SA», al ser entidades vinculadas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 19.6 del Texto Refundido de la LIS.

Por ello tendremos que hacer un ajuste extracontable o diferencia temporaria (+) de + 50.000 euros.

7. A tenor de lo expuesto, la contabilidad de «DECORO, SA» habrá registrado el siguiente asiento contable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	615.000	
620	Gastos de I+D (por los gastos activados) (200.000 + 270.000 + 145.000)		615.000

Sin embargo los gastos activados durante los ejercicios 2006 y 2007 fueron objeto de deducción en las declaraciones del IS de esos años, al haberse acogido la empresa a la libertad de amortización prevista en el artículo 11.2 del Texto Refundido de la LIS, por ello deberemos efectuar un ajuste extracontable o diferencia temporaria (+) de + 470.000 euros = 200.000 + 270.000.

Por lo que respecta a los gastos de I+D activados en el ejercicio 2008, procede aplicar la libertad de amortización a los conceptos de sueldos y salarios (60.000) y trabajos, servicios y suministros exteriores (35.000), si bien no hay que realizar ajustes extracontables al estar contabilizados como gastos del ejercicio.

Ahora bien, la maquinaria afecta al proyecto de I+D se amortizó fiscalmente de manera íntegra en el año 2006, en virtud de la libertad de amortización, por lo que no resulta deducible el gasto con-

tabilizado por su amortización. Deberemos por lo tanto realizar un ajuste extracontable o diferencia temporaria (+) de + 50.000 euros.

En definitiva, el juego de los ajustes o diferencias temporales habrá sido el siguiente:

Ejercicio	Gasto I+D activado	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste/diferencia temporaria
2006	200.000	0	Sueldos y salarios 100.000	– 650.000
			Trabajos, servicios y suministros exteriores 50.000	
			Amortización maquinaria 500.000	
2007	270.000	0	Sueldos y salarios 110.000	– 170.000
			Trabajos, servicios y suministros exteriores 60.000	
2008	145.000	615.000	Sueldos y salarios 60.000	+ 520.000
			Trabajos, servicios y suministros exteriores 35.000	
Totales	615.000	615.000	915.000	– 300.000

Queda pendiente de revertir un ajuste extracontable o diferencia temporaria (–) de 300.000 que representa la libertad de amortización aplicada a la maquinaria afecta al proyecto de I+D en la cuantía que excede a la amortización contable, en concreto, 300.000 = [500.000 – (20% × 500.000 × 2)]. Dicha reversión se produce con la venta de la citada maquinaria que se analiza en el siguiente punto.

Asimismo, «DECORO, SA» podrá acogerse a la deducción por actividades de I+D prevista en el artículo 35 del Texto Refundido de la LIS, por los gastos realizados en 2008. Hay que precisar a este respecto que la conclusión con o sin éxito del programa de I+D no influye en la procedencia de la deducción.

El importe de la mencionada deducción será:

Media de gastos por I+D de los ejercicios 2006 y 2007:

$$(200.000 + 270.000)/2 = 235.000 \text{ euros}$$

Base de la deducción por gastos de I+D del año 2008: 145.000.

Y al no superar los gastos de I+D del período la media de los dos ejercicios anteriores, el importe de la deducción será:

$$145.000 \times 25\% = 36.250 \text{ euros}$$

(Téngase en cuenta que la amortización que computa como base de la deducción es la amortización contable fiscalmente deducible, por lo que no comprende las cantidades aplicadas como gasto fiscal en concepto de libertad de amortización).

A ello habrá que añadirle la deducción del 17 por 100 de los gastos por sueldos y salarios correspondientes al personal investigador cualificado adscrito al proyecto:

$$60.000 \times 0,17 = 10.200 \text{ euros}$$

Total deducción por actividades de I+D: 46.450 euros.

8. Por esta operación la contabilidad de «DECORO, SA» habrá registrado el siguiente asiento, al considerar la permuta como no comercial:

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	300.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (500.000 $\times$ 20% $\times$ 2)	200.000	
213	Maquinaria		500.000

Sin embargo, el artículo 15.3 del Texto Refundido de la LIS señala que en las permutas deberá computarse una renta por la diferencia entre el valor de mercado del bien recibido, 400.000, y el valor neto contable del elemento entregado, 300.000:

Por consiguiente, haremos un ajuste extracontable o diferencia temporaria (+) de + 100.000 euros.

Además, y dado que la maquinaria ha sido objeto de libertad de amortización, tal y como se recoge en el punto anterior, al haberse transmitido, el último párrafo del artículo 11.2 del Texto Refundido de la LIS obliga a incrementar la base imponible en el importe de las cantidades aplicadas a la libertad de amortización, con lo que termina de revertir el ajuste extracontable o diferencia temporaria (–) que estaba pendiente. En definitiva, haremos:

Libertad de amortización practicada	500.000
– Amortización contabilizada	– 200.000
Ajuste extracontable	+ 300.000

NOTA: La transmisión de la maquinaria afecta al proyecto de I+D no supone incumplir el requisito de mantenimiento previsto en el artículo 44.3 del Texto Refundido de la LIS, ya que en el caso de las inversiones afectas al proyecto de I+D el propio artículo 35 del Texto Refundido de la LIS señala que estas deben permanecer en el patrimonio de la sociedad, salvo pérdidas justificadas hasta que cumplan su finalidad específica en la citada actividad, excepto en los casos en que su vida útil, determinada en función del resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en las tablas del RIS fuese inferior.

9. Las acciones de «INNOVA, SA» en poder de «DECORO, SA» han sido calificadas como disponibles para la venta, lo que conlleva, en principio, que al final del ejercicio se valorarán a valor razonable y los cambios producidos por la diferencia de valor se llevarán a la cuenta de patrimonio neto. No obstante, si efectivamente se ha producido un deterioro, y así lo considera la entidad al no ser recuperable su importe, el cambio de valor se realizará con un cargo en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Por ello, en principio, consideramos correcta la contabilización de la pérdida por el deterioro de los valores mobiliarios realizada por la entidad por importe de 100.000 euros, ya que el valor de adquisición de la participación se ha contabilizado por el valor neto contable de la maquinaria entregada, tal y como hemos visto en el punto anterior, es decir, 300.000 euros, y los fondos propios al cierre del ejercicio correspondientes a las acciones adquiridas ascienden a 200.000 euros.

Por su parte, el límite de deducción fiscal lo determina la diferencia entre los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio, de acuerdo con lo establecido en el artículo 12.3 del Texto Refundido de la LIS, es decir:

$$400.000 - 200.000 = 200.000 \text{ euros}$$

Por lo que no hay que realizar ningún ajuste extracontable.

Por último, se puede practicar la deducción por doble imposición de dividendos, en la cuantía que exceda de la depreciación sufrida por la cartera debida al reparto de las reservas existentes en el momento de la adquisición [art. 30.4 d) del TRLIS]:

$$(130.000 - 100.000) \times 30\% \times 100\% = 9.000 \text{ euros}$$

Corresponde aplicar la deducción del 100 por 100 (art. 30.2 del TRLIS) ya que aunque el tiempo de posesión de las acciones de «INNOVA, SA» no llega al año, este requisito temporal puede cumplirse también con posterioridad a la distribución del dividendo.

10. La renta generada por la venta de estas acciones puede acogerse a la deducción por doble imposición de dividendos prevista en el artículo 30.5 del Texto Refundido de la LIS hasta el importe de los beneficios no distribuidos correspondientes a la participación transmitida durante el tiempo de tenencia de la misma. Es decir:

Renta integrada en la base imponible:

Precio de venta	1.000.000
Precio adquisición (5.000×100)	500.000
	<hr/>
	500.000

Incremento de beneficios netos no distribuidos:

$$5.000 \times (150 - 100) = 250.000$$

Por consiguiente, la deducción será:

$$250.000 \times 30\% \times 100\% = 75.000 \text{ euros}$$

11. La amortización contabilizada: 32.000 euros = 160.000/5, excede del límite de deducción fiscal señalado en el artículo 11.5 del Texto Refundido de la LIS: 16.000 euros = 160.000/10.

Por lo tanto, haremos un ajuste extracontable o diferencia temporaria (+) de + 16.000 euros.

NOTA: Aplicación literal del artículo 11.4 del Texto Refundido de la LIS. No obstante, se podría considerar gasto fiscalmente deducible 20.000 euros (160.000/8), dado que el contrato de arrendamiento tiene una duración de ocho años, y por tanto corresponde a una pérdida por deterioro efectiva justificada [art. 11.1 e) del TRLIS]. En ese caso el ajuste sería + 12.000.

La DGT en Consulta n.º V0906/2008, de 6 de mayo, en un tema sobre amortización del inmovilizado intangible constituido por derechos de adquisición sobre jugadores de fútbol considera que un medio de prueba para la justificación del deterioro del inmovilizado intangible puede ser la duración del contrato.

12. Actividad exterior de «DECORO, SA»:

- a) Las rentas positivas obtenidas de la sucursal de Munich están exentas del IS, en el importe que superen a las rentas negativas de ejercicios anteriores y que se hubieren integrado en la base imponible de «DECORO, SA», dado que las rentas procedentes del citado establecimiento permanente cumplen los requisitos establecidos en el artículo 22 del Texto Refundido de la LIS.

Por lo tanto, habrá que realizar en primer lugar un ajuste extracontable o diferencia permanente (+) de + 30.000 euros por el impuesto pagado al transferir los beneficios, ya que figura contabilizado como gasto en la cuenta de tributos de «DECORO, SA».

Por otra parte, la renta neta negativa de los ejercicios 2005-2007 es de:

$$- 200.000 - 150.000 + 100.000 = - 250.000 \text{ euros}$$

Y de acuerdo con lo expuesto, la renta exenta ascenderá a: 300.000 – 250.000 = 50.000 euros, debiéndose consignar por un ajuste extracontable o diferencia permanente (–) de – 50.000 euros.

- b) Por los dividendos recibidos de la empresa de Caracas, «DECORO, SA» puede acogerse a la exención prevista en el artículo 21 del Texto Refundido de la LIS, dado que se cumplen los requisitos establecidos en el citado precepto.

Así, por los dividendos íntegros percibidos, que ascienden a 240.000 euros = 2.000.000 × 60% × 20%, procede hacer un ajuste extracontable o diferencia permanente (–) de – 240.000 euros.

En tanto que por los impuestos satisfechos al transferir los beneficios a España que ascienden a 24.000 euros = 240.000 × 10%, en la medida en que ya figuran contabilizados como

gastos en la cuenta de tributos de «DECORO, SA», haremos un ajuste extracontable o diferencia permanente (+) de + 24.000 euros.

- c) Por último, la inversión realizada para la creación de una empresa en Argel puede acogerse a la deducción por actividades de exportación prevista en el artículo 37 del Texto Refundido de la LIS, ya que supone una participación superior al 25 por 100 del capital social, si bien la base de la deducción será el importe de la inversión efectiva, esto es, el capital desembolsado. En definitiva, el importe de la deducción será:

$$200.000 \times 50\% \times 9\% = 9.000 \text{ euros}$$

13. El artículo 15.6 del Texto Refundido de la LIS establece que en la disolución de entidades, se integrará en la base imponible de los socios la diferencia entre el valor de mercado de los elementos recibidos y el valor contable de la participación anulada.

Pero «DECORO, SA» ha contabilizado un beneficio excepcional de 75.000 euros como consecuencia de la disolución de la entidad «TRESILLOS, SA», y por ello la aplicación del artículo 15.6 del Texto Refundido de la LIS no produce ajuste alguno.

Por otra parte, al haber sido contabilizados los bienes recibidos por su valor de mercado, no será de aplicación el artículo 18 del Texto Refundido de la LIS.

Por último, la renta derivada de esta operación puede acogerse a la deducción por doble imposición de dividendos establecida en el artículo 30.3 del Texto Refundido de la LIS, dado que la sociedad disuelta habrá integrado en su base imponible la citada diferencia por imperativo del artículo 15.3 del Texto Refundido de la LIS, deducción que alcanzará el 100 por 100 de la cuota correspondiente a la citada renta al superar los porcentajes de participación (5%) y tenencia (>1 año) establecidos en el artículo 30.3 de la precitada norma:

$$75.000 \times 30\% \times 100\% = 22.500 \text{ euros}$$

14. Las deducciones pendientes de ejercicios anteriores se tendrán en cuenta para practicar la liquidación.

Cálculo de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios:

1. Rentas que pueden acogerse a la misma (transmisiones onerosas de elementos patrimoniales realizadas en el ejercicio, susceptibles de generar rentas que pueden acogerse a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, en virtud de lo dispuesto en el art. 42.2 del TRLIS):
 - Venta del activo al que se refiere el punto 1. En principio la transmisión de este activo material reúne los requisitos del precitado artículo, sin embargo, no hay integración de renta en la base imponible del ejercicio, como exige el artículo 42.1 del Texto Refundido de la LIS, puesto que si bien contablemente se ha reconocido un beneficio de 10.000 euros, sin embargo, esta renta se imputó fiscalmente al año 2006, cuando tuvo lugar la

permuta (pudiendo acogerse entonces a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios), por lo que no procede la deducción.

- Permuta de la maquinaria recogida en el punto 8. La transmisión cumple con los requisitos señalados en el citado precepto, por lo que la renta generada en la misma, 100.000 euros, puede acogerse a la deducción. Por otra parte hay que tener en cuenta que como la maquinaria se había beneficiado de la libertad de amortización hicimos un ajuste positivo de 300.000 euros, pero esta renta de 300.000 euros, que tributa en 2008, no forma parte de la base de la deducción, por impedirlo el apartado 5 del reiterado artículo 42 del Texto Refundido de la LIS.
- Venta de las acciones señaladas en el punto 10. Concurren también en esta operación los requisitos necesarios para acogerse a la deducción, ahora bien, la base de la deducción estará integrada únicamente por aquellas rentas que no hayan disfrutado de la deducción por doble imposición de dividendos (art. 42.5 del TRLIS). Por lo tanto, la renta susceptible de acogerse a la deducción por esta operación será:

$$5.000 \times (200 - 150) = 250.000 \text{ euros}$$

- Disolución y liquidación de la entidad a que se refiere el punto 13. Si bien la renta de 75.000 euros, obtenida en esta operación, podría acogerse en principio a la deducción, pero al haberse aplicado sobre la totalidad de la misma la deducción por doble imposición de dividendos, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios resulta improcedente (art. 42.5 del TRLIS).

Por lo tanto, la base de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios del artículo 42 del Texto Refundido de la LIS podrá ascender como máximo a 350.000 euros = 100.000 + + 250.000.

2. Importe a reinvertir. Para poder aplicar la deducción sobre las mencionadas rentas será necesario reinvertir la totalidad del importe de las citadas transmisiones, es decir:

- Por la permuta del punto 8: 400.000 euros.
- Por la venta de acciones del punto 10: 1.000.000 de euros = 5.000 $\times$ 200.

Podría pensarse que la cantidad a reinvertir fuese la parte proporcional del total importe de la venta, correspondiente a la renta susceptible de acogerse a la deducción, es decir: $(250.000/500.000) \times 1.000.000 = 500.000$ euros, sin embargo, este criterio ha sido rechazado por la DGT en Consulta n.º 1196/2004, de 12 de mayo.

Por lo tanto, la reinversión total debe ascender a 1.400.000 euros (400.000 + 1.000.000) para poder beneficiarse de los 350.000 euros de plusvalía de la deducción por reinversión.

3. Inversiones realizadas por la entidad en 2008. Tenemos que determinar cuál ha sido el importe reinvertido en elementos patrimoniales que generan el derecho a la deducción, a tenor de lo señalado en el artículo 42.3 del Texto Refundido de la LIS y en el plazo establecido en el apartado 4 del citado precepto.

Así pues, teniendo en cuenta que las transmisiones que generan el derecho a la deducción (puntos 8 y 10 del supuesto) se han producido el 1 de julio de 2008, debemos analizar las inversiones que se hayan producido desde el 1 de julio de 2007 hasta el 31 de diciembre de 2008:

- Mejora del activo material señalada en el punto 1 efectuada el 1 de julio de 2007 por importe de 10.000 euros.

La mejora del activo material podría considerarse apta para la reinversión, sin embargo al haberse vendido el activo a la que está incorporada el 31 de diciembre de 2008, se incumple el plazo de mantenimiento de la inversión establecido en el artículo 42.6 a) del Texto Refundido de la LIS por lo que no resulta computable.

- Adquisición del terreno señalado en el punto 6 efectuada el 1 de enero de 2008.

Esta adquisición no constituye un elemento apto para la reinversión, puesto que el terreno no se encuentra afecto a la actividad económica de la empresa.

- Adquisición de las acciones de «INNOVA, SA» señaladas en el punto 8, efectuada el 1 de julio de 2008, por importe de 400.000 euros.

Apta para computar como reinversión al reunir los requisitos establecidos en el mencionado artículo 42.3 del Texto Refundido de la LIS.

- Adquisición de las acciones de la sociedad de Argel señaladas en el punto 12, efectuada el 1 de octubre de 2008.

Aunque resulta apta para computar como reinversión al reunir los requisitos establecidos en el mencionado artículo 42.3 del Texto Refundido de la LIS, sin embargo, esta inversión se ha beneficiado de la deducción por actividades exportadoras del artículo 37 del Texto Refundido de la LIS, por lo que no se puede tener en cuenta al incurrir en incompatibilidad, ya que una misma inversión no puede gozar de más de una deducción de las previstas en el Capítulo IV del Título VI de Texto Refundido de la LIS para incentivar la realización de determinadas actividades.

Así lo entiende la DGT en la Consulta n.º 1867/2004 de 7 de octubre al señalar que «Por otra parte, cuando el Texto Refundido de la LIS, establece deducciones en la cuota íntegra para incentivar la realización de determinadas actividades, ... la realización de una inversión no puede dar lugar a aplicar más de una deducción en la cuota por diferentes conceptos, excepto la deducción por actividades en investigación y desarrollo y por reinversión de beneficios extraordinarios, para las que el artículo 35 del Texto Refundido de la LIS establece de forma expresa la compatibilidad entre ambas».

En definitiva, la reinversión asciende a 400.000 euros.

4. Cálculo de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

Al ser la reinversión parcial la deducción será:

$$350.000 \times (400.000/1.400.000) \times 12\% = 12.000 \text{ euros}$$

15. Los pagos fraccionados realizados por «DECORO, SA» habrán sido:

- En abril:

$$60.840 \text{ euros} = 18\% \times (400.000 - 20.000 - 40.000 - 2.000)$$

- Y en cada uno de los meses de octubre y diciembre:

$$59.220 \text{ euros} = 18\% (360.000 - 10.000 - 20.000 - 1.000)$$

- Total pagos fraccionados:

$$179.280 \text{ euros} = 60.840 + 59.220 + 59.220$$

Todo ello de acuerdo con lo establecido en el artículo 45 del Texto Refundido de la LIS y la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2008.

Liquidación IS Ejercicio 2008 «DECORO, SA»	Importe	Normativa aplicable
Resultado contable	1.000.000	Art. 10.3 del TRLIS
Ajustes positivos		
Punto 3 (diferencia permanente)	50.000	Arts. 89 de la LIVA y 10.3 del TRLIS
Punto 4 (diferencia temporaria nacida en el ejercicio)	25.000	Art. 12.3 del TRLIS
Punto 6 (diferencia temporaria nacida en el ejercicio)	50.000	Art. 19.6 del TRLIS
Punto 7 (diferencia temporaria. Reversión)	470.000	Art. 11.2 del TRLIS
Punto 7 (diferencia temporaria. Reversión)	50.000	Art. 11.2 del TRLIS
Punto 8 (diferencia temporaria nacida en el ejercicio)	100.000	Art. 15.3 del TRLIS
Punto 8 (diferencia temporaria. Reversión)	300.000	Art. 11.2 del TRLIS
Punto 11 (diferencia temporaria nacida en el ejercicio)	16.000	Art. 11.4 del TRLIS
Punto 12 (diferencia permanente)	30.000	Art. 22 del TRLIS
Punto 12 (diferencia permanente)	24.000	Art. 21 del TRLIS
Total ajustes (+)	1.115.000	
Ajustes negativos		
Punto 1 (diferencia temporaria. Reversión)	- 4.000	Art. 18 c) del TRLIS
Punto 1 (diferencia temporaria. Reversión)	- 10.000	Art. 18 b) del TRLIS
Punto 2 (diferencia temporaria nacida en el ejercicio)	- 15.000	Art. 115 del TRLIS

.../...

.../...		
Punto 5 (diferencia permanente)	– 4.000	Art. 12 del TRLIS
Punto 12 (diferencia permanente)	– 50.000	Art. 22 del TRLIS
Punto 12 (diferencia permanente)	– 240.000	Art. 21 del TRLIS
Total ajustes (–)	– 323.000	
Base imponible	1.792.000	
Cuota íntegra al 30%	537.600	Art. 28 del TRLIS
Punto 9: DDII	– 9.000	Art. 30.1 del TRLIS
Punto 10: DDII	– 75.000	Art. 30.5 del TRLIS
Punto 13: DDII	– 22.500	Art. 30.2 del TRLIS
Total deducción doble imposición dividendos	– 106.500	
Cuota íntegra ajustada positiva	431.100	
Punto 14. Deducciones pendientes de años anteriores: 311.000		Art. 39 del TRLIS
Punto 7. Deducción por actividades de I+D de 2008: 46.450		Art. 35 del TRLIS
Punto 12. Deducción por actividad exportadora de 2008: 9.000		Art. 37 del TRLIS
Total deducciones pendientes sujetas a límite: 366.450 (46.450 > 10% 431.100)		Art. 37.1 del TRLIS
(Límite 50% 431.100 = 215.550)		
Deducciones aplicadas: formación profesional 2006 (50.000) + + Creación de empleo 2007 (25.000) + I+D 2006 (110.000) + + I+D 2007 (30.550)	– 215.550	Art. 44.1 del TRLIS
Punto 14. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios	– 12.000	Art. 42 del TRLIS
Deducciones para incentivar actividades	227.550	
Cuota líquida positiva	203.550	
Punto 15. Pagos fraccionados	– 179.280	Art. 45 del TRLIS
Cuota diferencial a ingresar ejercicio 2008	24.270	Art. 137 del TRLIS

Y los asientos contables serían los siguientes:

a) Reflejo del impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	203.550	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		179.280
4752	Hacienda Pública, acreedora por IS		24.270

b) Reflejo del impuesto diferido:

Por las diferencias temporarias nacidas en el ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	4.500	
479	Diferencias temporarias imponibles ($15.000 \times 0,30$)		4.500

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Diferencias temporarias deducibles ($191.000 \times 0,30$)	57.300	
6301	Impuesto diferido		57.300

Por las diferencias temporarias que revierten de ejercicios anteriores:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Diferencias temporarias imponibles ($820.000 \times 0,30$)	246.000	
6301	Impuesto diferido		246.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	4.200	
4740	Diferencias temporarias deducibles ($14.000 \times 0,30$)		4.200

Por la cancelación de las cuentas (6300) y (6301):

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	294.600	
129	Resultado del ejercicio		91.050
6300	Impuesto corriente		203.550

LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS COMETIDAS A TÍTULO DE IMPRUDENCIA. PAUTAS PARA UNA SISTEMATIZACIÓN

ALBERTO AMORÓS VIÑALS

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

EL presente trabajo ha de enmarcarse a la vista de esta inusitada relevancia que los ilícitos imprudentes cobran en el ámbito sancionador tributario. El propósito de este artículo es señalar y resumir la estructura que la dogmática penal ha elaborado en torno al ilícito imprudente, para proceder, en lo posible, a su transposición y desarrollo en el ámbito del derecho tributario sancionador.

La dogmática penal ha elaborado los perfiles del ilícito imprudente con un nivel de profundidad que la doctrina y la práctica tributarias aún no han alcanzado. Por ello, parece obvio que los referentes para construir un derecho tributario sancionador de las conductas negligentes han de buscarse en el derecho penal. Los penalistas se han servido de las estructuras y principios destilados por la Teoría jurídica del delito (del delito imprudente en este caso) a fin de llevar a cabo una adecuada aplicación de estos tipos. Forzosamente en la aplicación del derecho tributario sancionador deberá hacerse lo propio.

Palabras clave: infracciones tributarias, imprudencia, negligencia y deber de cuidado.

Sumario

1. Introducción.
2. Las actividades de riesgo.
3. La estructura del injusto imprudente.
 - 3.1. La producción de un resultado.
 - 3.2. La realización de una conducta que infringe el deber de cuidado exigible.
 - 3.3. La relación de causalidad entre la conducta seguida y el resultado producido.
 - 3.4. La imputación objetiva del resultado.
4. El reproche de culpabilidad.
 - 4.1. La capacidad de reproche.
 - 4.2. El elemento intelectual de la reprochabilidad o capacidad del sujeto para conocer el deber objetivo de cuidado.
 - 4.3. La exigibilidad de obrar conforme a Derecho.

1. INTRODUCCIÓN

Existe una identidad sustancial entre ilícitos penales e ilícitos administrativos. Esta afirmación repetida y de general aceptación, nace de la constatación de que, en ambos casos, se está ante dos manifestaciones de un mismo *ius puniendi* del Estado. La consecuencia, también ampliamente aceptada, de esa identidad sustancial es que los dos ilícitos han de compartir los mismos principios y estructuras dogmáticas, con los matices y las peculiaridades propias de cada campo.

Los tipos imprudentes adoptan, en el ámbito sancionador administrativo, un papel preponderante, lo cual es, por cierto, un primer rasgo diferenciador de los sistemas sancionadores administrativos frente a los penales. En efecto, así como el dolo es el principal protagonista de los tipos delictivos recogidos en el Código Penal, la imprudencia lo es de los ilícitos administrativos. No hay más que observar como los tipos imprudentes son recogidos por el Código Penal de forma restrictiva, estableciendo su artículo 12 un sistema cerrado y subsidiario de infracciones imprudentes al señalar que «los tipos contemplados en el Código Penal son de carácter doloso y solo podrá castigarse su comisión imprudente cuando expresamente lo disponga la Ley». Por otra parte, el Código Penal solo eleva a categoría de delito a la imprudencia grave. La imprudencia leve se castiga como falta (y solo en algunos casos), siendo perseguible, exclusivamente, a instancia de parte (art. 621).

Por el contrario, en el ámbito administrativo en general, y en el tributario en particular, el punto de partida es el contrario, bastando «cualquier tipo de negligencia» para entender cometida una infracción (art. 183.1 de la Ley 58/2003 General Tributaria).

El presente trabajo ha de enmarcarse a la vista de la relevancia que los ilícitos imprudentes cobran en el ámbito sancionador tributario. El propósito de este artículo es señalar y resumir la estructura que la dogmática penal ha elaborado en torno al ilícito imprudente, para proceder, en lo posible, a su trasposición y desarrollo en el ámbito del derecho tributario sancionador.

Hoy en día se admite mayoritariamente que el dolo y la negligencia no son dos formas o manifestaciones de un género único que sería la culpabilidad, sino que, injustos dolosos e injustos imprudentes, constituyen dos categorías diferenciadas en su estructura y contenido y ello, básicamente, porque la vinculación de la conducta al resultado es muy distinta en uno y otro caso.

El comportamiento doloso supone una decisión, querida por el autor, en contra de un bien jurídico. En cambio, en el injusto culposo o imprudente, el resultado también es imputable a la conducta del autor, pero ese resultado no era querido por su autor; cuya conducta no se había desplegado con la intención de provocarlo. Así lo reconoció ya, en el ámbito administrativo, la Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 29 de febrero de 1988 al señalar que la negligencia no exige un ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

En los ilícitos dolosos el reproche penal nace de la contraposición entre la conducta del autor y su resultado, entre los cuales existe, además, un nexo psicológico. En la imprudencia, sin embargo, lo que se contrapone es la conducta del autor con aquella otra conducta que el ordenamiento jurídico entiende que era la exigible y la adecuada a un contexto y a unas circunstancias; el reproche penal lo es por no haber adecuado el autor su conducta a aquella que le era exigible. En definitiva y como señala MIR PUIG, el dolo es, ante todo, un fenómeno psicológico que implica analizar la voluntad y conciencia del individuo; mientras que la imprudencia es, ante todo, un fenómeno normativo que implica emitir un juicio de valor respecto del cumplimiento o no de las normas de cuidado exigible.

Esta constatación de la disparidad sustancial entre conductas dolosas y culposas debiera obligar a que las actividades de imposición y revisión de sanciones tributarias fueran también conscientes de tal diferencia estructural y que, por tanto, las actuaciones en orden a probar, instruir, motivar o revisar una infracción cometida a título doloso no fueran perfectamente intercambiables con las desarrolladas en relación con una infracción cometida a título de imprudencia, pues lo que se está reprochando al autor, en uno u otro caso, es distinto. Sin embargo, esto no siempre es así y no es infrecuente encontrar en la motivación de resoluciones administrativas y judiciales argumentaciones del tipo de que se considera cometida determinada infracción por apreciarse, «cuando menos», negligencia en la conducta. Ese «cuando menos» parece apuntar hacia una concepción gradualista de la culpabilidad, según la cual la negligencia sería el grado menor y el dolo el grado máximo de un mismo fenómeno. Sin embargo, como ya se ha dicho, la ciencia penal rechaza, mayoritariamente, que dolo y negligencia sean diferentes grados o etapas de la culpabilidad, sino que se trata de fenómenos autónomos que no pueden concurrir simultáneamente ni tampoco subsidiariamente o, cuando menos, no en el sentido de entender que la negligencia es una suerte de dolo incompleto o inacabado. Las conductas, pues, han de ser dolosas o culposas, pero es impreciso calificarlas de «cuando menos» culposas.

2. LAS ACTIVIDADES DE RIESGO

El dolo, en cuanto fenómeno psicológico, exige investigar en la conciencia y voluntad del individuo y es, en ese ámbito, donde deberán incidir las actividades de instrucción, prueba y revisión, en su caso. La negligencia, por su lado, no se concibe como una conexión psicológica entre el autor y su resultado, sino como una valoración o reproche dirigido al autor por no haber adecuado sus decisiones a unos parámetros o estándares determinados. En las conductas imprudentes el resultado no forma parte de la voluntad del autor.

El planteamiento de la imprudencia va irremisiblemente ligado al del riesgo y a la valoración que una sociedad hace de los riesgos que está dispuesta a asumir y tolerar. Una sociedad moderna no puede prohibir y castigar toda acción generadora de riesgo. Son innumerables las actividades que pueden, potencialmente, lesionar un bien jurídico y que, sin embargo, el ordenamiento permite y regula: el tráfico a motor, el uso de armas, la actividad sanitaria, etc. En el ámbito tributario, la generalización de la práctica de autoliquidaciones tributarias y la consiguiente asunción, por parte de los obligados tributarios de actividades que, materialmente, son potestades administrativas, debe ser contemplada, *mutandis mutandi*, como una actividad generadora de riesgo que coloca al bien jurídico ante unas situaciones de riesgo que no existirían si las labores de liquidación fueran asumidas *prima facie* por la propia Administración tributaria. Obsérvese, por ejemplo, que el sistema de autoliquidación tributaria deja en manos del sujeto pasivo labores de valoración y calificación de los hechos, de interpretación de las normas y de realización de cálculos materiales para determinar la deuda. Existe, además, un rasgo diferencial en esta actividad de riesgo, respecto de otras también toleradas por el ordenamiento jurídico y es que dicha actividad, no solo es tolerada por el ordenamiento jurídico, sino que este la impone obligatoriamente a los contribuyentes como un método de gestión del sistema tributario.

No admitir ningún riesgo en aquellos ámbitos y relaciones en que se permite a los ciudadanos realizar actividades potencialmente lesivas supondría paralizar a la sociedad. Aun sería más grave no admitir riesgo alguno en aquellos ámbitos y relaciones en los que, no solo se permite actuar a los individuos, sino que se les obliga a hacerlo. Por tanto, ha de existir un nivel de riesgo socialmente aceptable. En el ámbito tributario, existe un riesgo permitido que el ordenamiento asume como tolerable, se trata de aquel riesgo inherente a la «diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias» (art. 179 de la Ley 58/2003 General Tributaria).

3. LA ESTRUCTURA DEL INJUSTO IMPRUDENTE

La dogmática penal ha elaborado los perfiles del ilícito imprudente con un nivel de profundidad que la doctrina y la práctica tributarias aún no han alcanzado. Por ello, parece obvio que los referentes para construir un derecho tributario sancionador de las conductas negligentes han de buscarse en el derecho penal general. Las dificultades de partida son comunes a los ámbitos administrativo y penal, dado que se trata, casi por definición, de tipos abiertos que solo podrán cerrarse tras los correspondientes procedimientos, pues ninguna norma, ni penal ni tributaria, define en qué consiste esa diligencia necesaria que delimita la conducta punible de la que no lo es. Ante este panorama los penalistas se han servido de las estructuras y principios destilados por la Teoría jurídica del delito (del delito imprudente en este caso) a fin de llevar a cabo una adecuada aplicación de estos tipos. Forzosamente en la aplicación del derecho tributario sancionador deberá hacerse lo propio.

La Teoría jurídica del delito define a este como una acción típica, antijurídica y culpable. Sin embargo, el contenido que se ha dado a cada uno de esos elementos ha ido evolucionando a lo largo del tiempo. Según la concepción clásica del delito, la culpabilidad abarcaría la parte subjetiva o interna de la conducta del autor incluyendo, pues, el dolo y la culpa. La tipicidad y la antijuridicidad comprenderían los aspectos objetivos o exteriores de la acción.

Sin embargo, resultó difícil mantener por mucho tiempo que el tipo fuera algo totalmente estanco a la subjetividad del autor, máxime cuando aquel se configuraba a menudo con expresiones que nada tenían de objetivo, tales como «a sabiendas»; «con ánimo de...», «diligencia necesaria», etc. Se inició, pues, un traslado de aspectos subjetivos desde la culpabilidad al injusto típico, expresión esta que hizo fortuna y bajo la que encontraron cobijo la acción, la tipicidad y la antijuridicidad. Este traspaso culminó con el traslado de la negligencia desde la culpabilidad al injusto típico, síntesis esta que hoy en día se acepta mayoritariamente. La negligencia no es, pues, un elemento de la culpabilidad, sino del tipo.

El juicio de culpabilidad *stricto sensu* se sitúa, pues, fuera del injusto típico, siendo concebido como un reproche personal y concreto al autor de la acción u omisión, en la medida en que tenía capacidad para conocer la conducta adecuada a Derecho y podía, en la situación concreta en que se hallaba, haber obrado conforme a Derecho.

Así las cosas, la estructura dogmática del injusto típico imprudente viene dada por los siguientes elementos:

- a) La producción de un resultado.
- b) La realización de una conducta que infringe el deber de cuidado.
- c) La relación de causalidad entre esa conducta y el resultado producido.
- d) La imputación objetiva de ese resultado al autor.

Como ya hemos indicado, fuera del injusto típico queda el reproche de culpabilidad en sentido estricto o reproche por no haber evitado la conducta lesiva.

3.1. La producción de un resultado.

La conducta imprudente no es penalmente sancionable si no va acompañada de un resultado. La dogmática penal distingue entre delitos de resultado y delitos de mera actividad. Pues bien, el ámbito propio de los ilícitos imprudentes está en los tipos de resultado.

En concordancia con este punto de vista doctrinal, el Código Penal en pocas ocasiones conecta la comisión de un delito imprudente a una mera actividad del sujeto, sino que configura los delitos imprudentes, casi sin excepciones, como delitos de resultado.

Un tipo de resultado exige que la conducta o actividad del autor vaya acompañada de un hecho fáctico posterior a ella que suponga la modificación del entorno exterior. Conducta y resultado han de concurrir y han de ser ambos identificables y separables, pero, en el bien entendido que son fenómenos distintos. En realidad, será la constatación fáctica del resultado producido lo que permitirá

entrar a valorar y analizar penalmente la conducta que lo produjo. El resultado se constata; la conducta se valora.

Tomemos el tipo del artículo 191 de la Ley 58/2003 General Tributaria referente a dejar de ingresar dentro de plazo la totalidad o parte de la deuda tributaria; ese «dejar de ingresar» no puede ser concebido como la conducta del autor, sino como su resultado. Asimilar el resultado con la conducta que lo produce, lleva, irremediabilmente, a empobrecer la comprensión del ilícito. En un sistema, como el actual, de separación entre procedimiento de liquidación y procedimiento de sanción, lo único indubitadamente acreditado en el procedimiento de liquidación será la producción del resultado típico (se dejó de ingresar en plazo), pero la conducta del autor, en toda su extensión y complejidad, puede no haber quedado suficientemente acreditada en ese expediente previo, por lo que no bastará que la instrucción del procedimiento sancionador se limite a la mera incorporación de las pruebas materiales obrantes en el expediente de liquidación (*ex art. 210.2 de la Ley 58/2003 General Tributaria*) acreditadoras, exclusivamente, de la producción del resultado típico, sino que el expediente sancionador tendrá un campo de actuación propio orientado a esclarecer y poner de manifiesto la conducta seguida y, también, a valorarla.

Como ya se ha indicado, la conducta imprudente no es penalmente sancionable si no va acompañada de un resultado y, por tanto, no son punibles fases previas a la consumación del delito como serían, por ejemplo, la tentativa imprudente. Trasponiendo esta consideración al ámbito sancionador tributario, tampoco aquí debiera aparecer configurada como ilícita la tentativa imprudente. Sin embargo, algunos tipos, como el previsto en el artículo 195 de la Ley 58/2003 General Tributaria (acreditación indebida de cantidades a compensar en base o en cuota de liquidaciones futuras) pudiera parecer que se conciben como tipos preparatorios de un resultado lesivo, es decir, como formas de tentativa en los que la acción represora se aplica en una fase previa a la consumación del resultado. Admitir la forma de comisión culposa en tales ilícitos preparatorios supondría, pues, violentar la estructura dogmática del injusto imprudente que, como ya se ha dicho, ha de ser común a los ámbitos penal y administrativo. Claro está, que siempre podrá argumentarse que tal divergencia viene justificada por los necesarios matices con que los principios penales deben trasponerse al ámbito tributario, aunque argumentar en ese sentido más que resolver el problema lo cambia de lugar, situándolo en el espinoso escenario de cuáles son esas especificidades y matices.

Parece más razonable intentar conciliar los dos ámbitos represivos en lugar de pretender la existencia de especificidades allí donde estas no son imprescindibles. Esto implica considerar que también en el ámbito tributario se exige a los ilícitos imprudentes que sean ilícitos completos y acabados, no siendo sancionables las formas incompletas o inacabadas. Ahora bien, ese resultado que se exige puede ser un resultado de lesión (afectación completa al bien jurídico protegido) o de puesta en peligro (afectación próxima). Por tanto, lo apropiado será considerar qué tipos como los del artículo 195 citado no son configuraciones de la tentativa, sino tipos consumados de resultado, siendo este resultado la puesta en peligro del bien jurídico.

Ahora bien, el recurso a tipos de peligro no está exento de problemas dogmáticos y prácticos, por ejemplo, en orden a la actividad probatoria de la situación de peligro creada por la conducta punible. En este punto procede sacar a colación la distinción clásica entre delitos de peligro concreto y deli-

tos de peligro abstracto. En los primeros, el tipo penal requiere una concreta puesta en peligro del bien jurídico que deberá ser probada en cada caso por quien ejerza la acusación. Así sucede en todos aquellos tipos del Código Penal (conducción temeraria, incumplimiento de normas sobre prevención de riesgos laborales, etc.), contruidos bajo un esquema en el que a una determinada conducta debe seguir una puesta en peligro de la vida o integridad de las personas. El resultado consistente en la puesta en peligro de la vida o integridad de las personas ha de ser probado, en cada caso. Por el contrario, los delitos de peligro abstracto no exigen la prueba de un peligro concreto, sino que bastará con la prueba de que se ha realizado una conducta que, *a priori*, el legislador juzga como creadora de peligro, por lo que no requieren una prueba adicional de que el peligro ha sido efectivamente creado.

A la vista de tipos como los del artículo 195 que venimos comentando y, a la vista, de las consideraciones realizadas ha de convenirse en que la opción de política represiva seguida por el legislador tributario ha sido la de crear, en ciertos casos, tipos de peligro abstracto. No obstante, como también se ha dicho, esta categoría de ilícitos plantea problemas. En efecto, la coherencia de un sistema penal exige que el carácter antijurídico de una conducta vaya asociado no solo a un desvalor de acción; se exige algo más (también a los delitos de peligro abstracto) y ese algo más es, precisamente, un desvalor de resultado que aquí no es otro que la puesta en peligro del bien jurídico. Los ilícitos de peligro abstracto no están exentos de este requisito; por tanto, aun a pesar de que, *a priori*, la conducta fuera juzgada como peligrosa, si llegara a probarse que, dadas las circunstancias del caso y el contexto de la acción, el peligro no llegó a producirse, deberá negarse la tipicidad de la acción por estar ante un comportamiento incapaz de lesionar al bien jurídico. Obsérvese que se tratará de una prueba de la defensa, pues para quien acusa bastará con probar que se ha realizado la conducta y presumir, *ex lege*, el peligro. Se está, pues, ante una suerte de inversión de la carga de la prueba durante el proceso acusatorio.

Un ejemplo de todo ello sería, en los supuestos del artículo 195 que venimos examinando, aquella declaración indebida de cantidades a compensar cuando pudiera probarse la ausencia total de peligro por la imposibilidad de que dicha compensación llegue a materializarse (por ejemplo, en el Impuesto sobre Sociedades una sociedad en liquidación o con nulas posibilidades de compensación por otros motivos o en el IRPF un sujeto con escasas posibilidades de generar ganancias patrimoniales en el futuro con las que compensar un saldo negativo incorrectamente declarado).

Reflexiones similares pueden hacerse en relación con los tipos infractores previstos en los siguientes artículos de la LGT: el artículo 199 (presentación incorrecta de autoliquidaciones sin que se produzca perjuicio económico), el artículo 200 (incumplimiento de obligaciones contables o registrales) y el artículo 201 (incumplimientos de la obligación de facturación o documentación). Los comentarios antes realizados siguen siendo válidos y parece que lo más oportuno es conceptuar tales ilícitos como de resultado y de peligro abstracto. Sin embargo, como ya se ha señalado, esta calificación no excluye la necesaria concurrencia de un desvalor de resultado, en definitiva, de una puesta en peligro del bien jurídico protegido, de tal modo que si se demostrara la ausencia de peligro la conducta sería atípica.

Un problema adicional es que la constatación de si ha existido o no una situación de peligro (o de auténtica lesión) no es algo ajeno a la definición y concreción de cuál es, exactamente, el bien

jurídico protegido por la norma represiva y que la conducta, presuntamente negligente, pone en peligro. Esta cuestión requiere algunas consideraciones.

En efecto, si el derecho sancionador debe ser considerado como una unidad que comprende tanto el ámbito administrativo como el penal, deberá admitirse, también, que el bien jurídico tributario que se pretende proteger desde ambas esferas de actuación es el mismo. Pues bien, la concepción mayoritaria es que el delito fiscal es un delito de carácter patrimonial, pero perfectamente diferenciable de otros delitos contra la propiedad o el patrimonio individual. Nótese, a este respecto, que la ubicación sistemática de esta figura en el Código Penal de 1995 es, justamente, a continuación del Título dedicado a los delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico.

No es el derecho de propiedad de la Administración el bien jurídico que se pretende proteger con el delito fiscal, sino que su fin de protección lo es en relación con un patrimonio singular (el erario público) en cuando dicho patrimonio hace viable el desarrollo de una política económica y social. La protección inmediata lo es del erario público, si bien de un modo indirecto, pero principal, se quiere proteger la posibilidad de actuar e incidir sobre el orden social y económico.

Ciertos autores (PÉREZ ROYO) se apartan de esta concepción mayoritaria y entienden que estas funciones sociales y económicas deben ponerse en un primer plano y, por tanto, consideran que lo protegido no es un patrimonio, sino una determinada función pública, en particular, la función tributaria, esto es, la capacidad de la Administración para llevar a cabo la efectiva aplicación de las normas tributarias.

Esta segunda concepción proporciona cobertura al polémico «delito contable» dado que en él se tipifica una conducta que lesiona el despliegue de la función tributaria por parte de la Administración. Sin embargo, este punto de vista es criticado porque la función tributaria (a diferencia del patrimonio) no es fácilmente medible ni delimitable lo que supone una fuente de inseguridad al no proporcionar límites claros al injusto.

Desde la concepción patrimonialista del delito fiscal, el denominado «delito contable» no puede ser considerado como un delito de lesión, sino de peligro abstracto y desde esa misma visión los ilícitos tributarios tipificados en los artículos 199, 200 y 201 de la Ley General Tributaria deben considerarse también como ilícitos de peligro abstracto y comparten los mismos problemas de encaje que, en el ámbito penal, sufre el «delito contable».

En cualquier caso, es conveniente señalar que con cierta frecuencia las resoluciones administrativas y judiciales basan su motivación, exclusivamente, en lo que podría interpretarse como «derechos subjetivos» de la Hacienda Pública, es decir, el perjuicio a sus ingresos, a sus plazos o al empleo de sus recursos. Si bien es lógico considerar estos elementos, pues, al fin y al cabo, forman parte del tipo del injusto, se echa de menos, en ocasiones, que la motivación de la sanción y, sobre todo su proporcionalidad, no tenga en cuenta el carácter insolidario o antisocial de la acción, pues el bien jurídico que se pretende proteger es, precisamente, la posibilidad de realizar políticas solidarias y sociales desde los poderes públicos.

3.2. La realización de una conducta que infringe el deber de cuidado exigible.

La inobservancia del cuidado debido constituye un elemento cuya presencia en el tipo de los injustos imprudentes, hoy por hoy, no se discute. El problema está en que, de esta manera, los injustos imprudentes se configuran como injustos con tipo abierto lo cual, inevitablemente, desencadena polémicas en torno a consideraciones de legalidad y de seguridad jurídica.

En efecto, el contenido concreto del deber de cuidado no vendrá, normalmente, precisado en la ley y deberá ser el juez quien, en cada caso concreto, lo determine. Se trata, pues, de un problema inherente a este tipo de ilícitos y, por lo tanto, es un problema que comparten todos los ilícitos imprudentes (penales o administrativos).

El artículo 179.2 de la Ley 58/2003 General Tributaria configura la observancia del deber de cuidado como una eximente, puesto que señala que dicha observancia «no dará lugar a responsabilidad». Sin embargo, el error de técnica legislativa es evidente pues la observancia del cuidado debido no exime la imposición de la pena, sino que configura la conducta como atípica y penalmente irrelevante.

El artículo 179.2 citado (como antes lo hiciera el art. 77.1 del texto derogado) no proporciona, tampoco, un baremo o pauta de cuidado al que el sujeto pueda adaptar su toma de decisiones, pero sí que enuncia algunos supuestos particulares en los que califica la conducta del obligado como diligente. Así, el sujeto despliega la diligencia necesaria, «entre otros supuestos» cuando actúa amparado por una interpretación razonable de la norma; o cuando ajusta su actuación a criterios manifestados por la Administración tributaria en publicaciones (art. 86) o comunicaciones y actuaciones de información (art. 87) y, también, cuando ajusta su actuación a la contestación de una consulta planteada por otro obligado, siempre que exista una igualdad sustancial entre las circunstancias concurrentes en uno y otro caso.

El análisis de este aspecto del tipo del injusto imprudente obliga, necesariamente, a determinar cuál es ese deber de cuidado exigible. La doctrina penalista se encuentra inmersa en una polémica, no del todo acabada, en torno al grado de concreción o personalización de ese deber de cuidado.

Para la concepción mayoritaria el cuidado debido se configura como un deber objetivo y normativo de cuidado. Se trata de un deber objetivo en cuanto que se construye al margen de las especiales capacidades o habilidades que, individualmente, posea el autor. Se trata, también, de un deber normativo porque es el cuidado que el ordenamiento juzga como adecuado para ese ámbito concreto, con independencia de que sea o no el observado en la realidad por el grupo social al que la norma se dirige. Es decir, el deber de cuidado no es, necesariamente, el que usual o mayoritariamente se venga empleando, sino el «adecuado» para la protección del bien jurídico y para la función de motivación social que toda norma jurídica pretende cumplir. Es, por todo lo anterior, que ese deber de cuidado suele configurarse a través del arquetipo del hombre ordenado y prudente en la misma situación que el autor.

Sin embargo, un sector, ciertamente minoritario, aboga por la individualización del deber de cuidado tomando en cuenta, para ello, la capacidad individual del autor. Estaremos, pues, ante un

deber subjetivo de cuidado. Es claro que la finalidad pretendida por esta interpretación es buscar una mayor protección del bien jurídico frente a agresiones procedentes de personas dotadas de capacidades excepcionales a quienes, por ello, debiera exigírseles un cuidado mayor. El reverso de la moneda pudiera ser que esa mayor protección del bien jurídico se viera comprometida por el hecho de que si cada persona solo está obligada según su capacidad, el bien jurídico no quedaría protegido frente aquellos ataques procedentes de quienes están dotados de capacidades inferiores, a los cuales deberá exigírseles, en coherencia, un cuidado mucho menor y quizás por debajo del «adecuado».

Esta discusión en torno a la inclusión de las especiales capacidades del individuo en orden a definir la tipicidad de una conducta se ha ilustrado tradicionalmente con ejemplos como el del cirujano superdotado que ejecuta una operación sin hacer uso de esas superiores cualidades y lesiona a su paciente o el conductor de *rallyes* que atropella a un peatón que invade la calzada aunque, de haber aplicado su específica pericia, podría haber evitado el atropello.

Es fácil constatar que esta discusión es perfectamente trasladable al ámbito tributario sancionador, en el cual la disparidad de capacidades individuales entre contribuyentes es enorme. Se está, pues, ante una cuestión relevante en orden a calificar conductas susceptibles de ser tipificadas como infracciones tributarias y, en especial, infracciones imprudentes.

Como se ha señalado antes, la doctrina mayoritaria considera que el deber de cuidado que determina la comisión del tipo, es un deber objetivo. Para esta doctrina, las especiales capacidades individuales del autor quedan circunscritas al ámbito de la culpabilidad en sentido estricto y se tomarán en consideración en el juicio de reproche (juicio de evitabilidad de la conducta). Esto supone realizar un doble juicio; en primer lugar, se deberá constatar si se ha producido un comportamiento negligente, determinado conforme a criterios objetivos y externos al autor (juicio de tipicidad) y, si tal comportamiento se ha producido deberá analizarse, a continuación, la culpabilidad del autor tomando en consideración (ahora sí) las capacidades subjetivas de esa persona en concreto (juicio de evitabilidad), pero, en el bien entendido que la conducta no será enjuiciable si, previamente, no es típica aunque su autor tuviera capacidades personales que le hubieran permitido adecuar su conducta a un estándar de cuidado superior al exigido por la norma.

Una de las críticas que recibe la conceptualización del deber de cuidado como «deber subjetivo de cuidado» es que deja vacío el juicio de culpabilidad pues, constatado el hecho típico no queda nada sobre lo que realizar ese juicio de reproche, por lo que se llega a una pura imputación objetiva donde solo importa la realización del injusto típico. Además, será difícil evitar la tentación de construir ese deber subjetivo de cuidado *ex post*, una vez conocidos los resultados concretos de la acción y analizadas *a posteriori* las conductas alternativas. Siempre será fácil concluir que, dadas las habilidades concretas del sujeto, otra conducta le era posible, con lo que se llega a una situación de responsabilidad objetiva en la que se sanciona al sujeto por lo que es y no por lo que ha hecho.

Desde esta perspectiva y, circunscribiendo ahora el análisis a aquellas conductas consistentes en una incorrecta interpretación de la norma tributaria, habrá que considerar que quien realiza una interpretación errónea de la norma, pero razonable, no incurre en acción típica alguna y, por tanto,

no se hace necesario entrar a enjuiciar sus especiales capacidades individuales que pudieran haberle permitido realizar otra interpretación que, además de razonable, fuera correcta.

Las conclusiones a que se llega según se parta de una idea objetiva o subjetiva del deber de cuidado son sustancialmente diferentes cuando se trata de analizar la conducta de individuos con facultades relevantes o por encima de la media (en general, grandes contribuyentes que disponen de medios técnicos y jurídicos a su alcance). ¿Qué sucede con los individuos cuyas capacidades individuales son notoriamente inferiores? En estos casos no va a existir una diferencia sustancial entre ambos puntos de vista. En efecto, quien tiene escasas capacidades personales para configurar una conducta adecuada al deber de cuidado y provoca un resultado lesivo (por ejemplo, interpreta erróneamente una norma tributaria), será no culpable para los defensores de la concepción objetiva del deber de cuidado (juicio de evitabilidad de la conducta que constituye el núcleo del juicio o reproche de culpabilidad); mientras que, para los partidarios de una idea subjetiva del deber de cuidado se tratará, simplemente, de una acción no típica pues el individuo no vulneró el estándar de cuidado que subjetivamente le correspondía.

Ahora bien, los penalistas, sin excepción, van a coincidir en que si ese individuo podía advertir su propia incapacidad y, a pesar de ello, actuó, será culpable por emprendimiento de la acción, es decir, por asunción de un riesgo que no podía controlar, pues, en esas condiciones su deber de cuidado consistía, precisamente, en abstenerse de actuar.

La teoría de la responsabilidad por emprendimiento o asunción del riesgo es ampliamente aceptada en el ámbito penal y supone que aquellas personas que no tiene preparación suficiente para actuar en un sector de tráfico determinado deben abstenerse de participar en él, pudiendo resumirse esa regla de conducta con el aforismo de que «omitir pueden todos».

Sin embargo, trasladar esta regla de conducta al ámbito tributario puede ser problemático pues, en muchos casos, no le será posible al sujeto seguirla. Así, en el marco de un sistema de autoliquidaciones el contribuyente no puede plantearse la opción de no autoliquidar. El contribuyente no tiene esa opción, está obligado a practicar la autoliquidación, es decir, está obligado a calificar hechos, calcular deudas y, muy especialmente, a interpretar normas jurídico-tributarias.

Nos encontramos, pues, ante una especificidad del derecho tributario sancionador frente al derecho penal, consistente en que en aquel la aplicación del principio de responsabilidad por asunción para el caso de conductas imputables a personas con capacidades inferiores tiene un ámbito de aplicación más restringido, dada la imposibilidad de aplicar la regla de no actuar o no emprender la acción peligrosa.

¿Qué consecuencias ha de tener esa especificidad del derecho tributario sancionador? Realicemos una consideración previa: la norma penal tiene, ante todo, una voluntad motivadora, su función principal no es sancionar, sino encauzar conductas; por ello, el mandato principal de la norma penal es que los individuos deben, ante todo, comportarse diligentemente y solo, como *ultima ratio*, se les exigirá que no actúen. El individuo solo puede considerarse obligado a no actuar cuando le sea imposible aplicar el cuidado debido y si actúa, cuando podía haberse abstenido, incurre en responsabilidad.

Ahora bien, si ese individuo se encuentra en un ámbito, como el de las autoliquidaciones tributarias, donde no existe la alternativa de abstención, la imputación del riesgo producido por la acción de esa persona con capacidades limitadas se hace, en este ámbito, más compleja e incluso, en muchas ocasiones, dada la imposibilidad de no actuar, no le será imputable a ese individuo el riesgo producido, esto sucederá cuando el individuo solo tenía como opción para evitar el riesgo aquello que, precisamente, le estaba vedado: no actuar.

Debe considerarse, pues, que existe una especificidad tributaria, dado que, en el ámbito penal, bastará con probar que un individuo, con capacidades personales escasas, podía haberse abstenido de actuar. Por el contrario, en el ámbito tributario, esa prueba no va a caber en muchos casos y, por tanto, lo que deberá probarse es que el individuo, a pesar de sus limitaciones, tenía a su alcance otra opción distinta a la ejercida, una opción que, además, era prudente y que desde luego no podía consistir en dejar de actuar. Si esa otra opción no existía, y dado que no es exigible al individuo que se abstenga de actuar, la conducta no será sancionable. La carga probatoria recaerá, desde luego, sobre la Administración tributaria y, por lo tanto, lo oportuno, en estos casos, sería que la instrucción del procedimiento sancionador versara sobre qué hizo el obligado tributario para suplir sus carencias en orden a interpretar la norma o valorar unos hechos.

Se ha constatado anteriormente que los efectos prácticos de las diferentes teorías en torno al grado de objetivización del deber de cuidado son escasos cuando se analiza a individuos con capacidades inferiores a la media. Pero sí que existen diferencias sustanciales cuando se trata de sujetos con capacidades relevantes, de tal modo que para la concepción objetiva no es penalmente exigible que nadie rinda por encima del baremo objetivo, mientras que para la concepción individualizadora debe exigirse más a quien más puede. Aunque esto es así, también es cierto que, en la práctica, las diferencias entre ambas posturas no son tan extremas como pudiera parecer. En primer lugar porque, no debe perderse de vista que se está hablando de conductas imprudentes en las que la voluntad del autor está desligada del resultado producido, pero si el autor, voluntariamente, no aplica sus capacidades extraordinarias y se plantea, además, la comisión del resultado lesivo, al menos como posible, no hay ninguna duda doctrinal de que se estará ante un injusto doloso y no imprudente, aunque sea a nivel de dolo eventual o dolo omisivo. Si por ejemplo, en el ámbito de la interpretación de las normas tributarias, el individuo se planteó la posibilidad de que su interpretación no fuera correcta, es decir, se planteó (aunque no planeó) que el bien jurídico pudiera resultar perjudicado y, a pesar de ello, el individuo no modificó su conducta, estaríamos en el límite entre la negligencia consciente por un lado (el sujeto sabe que incumple el deber de cuidado, pero cree que no se producirá el resultado dañino) y el dolo eventual por otro (el sujeto incumple el deber de cuidado y es consciente de la posibilidad de que se produzca un resultado perjudicial, pero es indiferente a esa eventualidad). Puede parecer difícil llegar a probar estos extremos, y realmente lo es, pero no es descartable que, en ocasiones, existan indicios que apunten en una dirección u otra, por ejemplo, en casos donde se da una volubilidad y artificiosidad excesiva en la conducta interpretativa seguida por el contribuyente.

Retomando el tema de la relatividad en cuanto a las consecuencias en que desembocan las dos concepciones del deber de cuidado (objetiva y subjetiva) debe tenerse en cuenta, además, que ninguna de las dos concepciones excluye completamente la existencia de elementos objetivos o subjetivos, por lo que el debate afecta más a la proporción que a los ingredientes; aceptándose que

el deber de cuidado exigible ha de ser una mezcla de reglas generales y capacidades personales. Dicho de otro modo, no se trata tanto de decidir si deben considerarse o no elementos subjetivos, sino sobre la cantidad y calidad de esos factores a tener en cuenta para crear el baremo de conducta exigible.

En realidad, los partidarios de objetivizar el deber de cuidado no han pretendido nunca configurar un deber de cuidado que sea válido en todo momento y lugar, sino un deber objetivo atendiendo al módulo del hombre prudente y reflexivo en la misma esfera del tráfico en que se encuentra el autor. Al definir y concretar así el deber de cuidado se está reconociendo alguna virtualidad a las aptitudes personales del autor y a los requerimientos exigidos por su contexto particular (no es lo mismo un perceptor de rentas del trabajo dependiente que una entidad sujeta al régimen de consolidación fiscal). Lo que en realidad exige la postura mayoritaria es que estos ingredientes personales a incorporar en el estándar de cuidado sean susceptibles de generalización para un grupo o ámbito concreto, pues de lo que se trata es de construir un patrón de conducta genérico no uno singular. Las pautas de conducta exigibles podrán diferenciarse en función del sector, la profesión, el nivel económico, las situaciones asimilables, etc., pero no según la persona del obligado. Puede individualizarse todo aquello que sea generalizable, pues solo así se evitará realizar un juicio subjetivo sobre el autor.

La resolución del TEAC de 24 de noviembre de 2004 es una buena muestra de lo explicado en el párrafo anterior. En esta resolución, se considera sancionable la no autoliquidación de un IVA devengado por una entidad financiera como consecuencia del cambio de afectación de un bien a otro sector diferenciado de su actividad. Se entiende que existe un deber de cuidado, generalizable a todas las entidades de crédito, consistente en el debido control de los elementos afectos a sectores diferenciados de actividad que pueden dar lugar al devengo de IVA con motivo de un cambio en su afectación. Esta resolución señala: «el cambio de afectación de un bien inicialmente incluido en un sector con alta proporción de impuesto soportado a otro sector con una proporción baja de deducción, obliga a gravar tal acto interno de afectación para mantener la estricta neutralidad del impuesto. Y esta característica del IVA no puede, justificadamente, ser ignorada por una entidad financiera que, por tener su actividad principalmente exenta del mismo, conoce que su derecho a deducir el impuesto soportado en sus adquisiciones es muy limitado...».

Hasta ahora hemos discutido acerca de la configuración general del deber de cuidado o, dicho de otro modo, acerca de los «ingredientes» (reglas generales o capacidades personales) que forman ese deber. Parece obvio que la aplicación práctica de los ilícitos imprudentes exige unas reglas de aplicación con un grado mayor de concreción a la hora de discriminar pautas de conducta. Aunque no es fácil realizar esa concreción, la práctica penal ha establecido unas orientaciones o indicios de culpa en los que el juez puede apoyar su labor valorativa a efectos de determinar, en cada caso, cuál es la regla de conducta a seguir y si esta ha sido vulnerada por la acción del sujeto enjuiciado. Algunos de estos criterios son el respeto a las reglas técnicas o *lex artis*, la infracción de reglas o reglamentos que regulen un determinado tráfico y el conocido como principio de confianza.

La *lex artis* está integrada por aquel conjunto de técnicas o protocolos de actuación generalmente aceptados en un determinado sector o actividad. Se trata, en muchos casos, de pautas de con-

ducta fruto de la experiencia acumulada por un sector profesional, cuyo seguimiento se hace aconsejable a la vista de un caso concreto.

No parece que existan muchas dificultades en considerar como *lex artis* las prácticas contables generalmente aceptadas y, por tanto, si el contribuyente está obligado a la llevanza de contabilidad y su incumplimiento fiscal es consecuencia de un previo incumplimiento de la «praxis» contable su negligencia trasciende al ámbito fiscal, lo que habrá de ser considerado en orden a calificar su conducta. Por ejemplo, la deducción de gastos sin justificación es tanto un incumplimiento contable como fiscal.

La *lex artis* en cuanto fruto de la experiencia acumulada en un sector solo es válida, por eso mismo, para situaciones típicas y ordinarias que se han repetido en el tiempo, pero no es aplicable a operaciones atípicas o sobre las que no existe la suficiente experiencia. Esto nos indica que, también en el ámbito tributario, deberá tenerse en cuenta si la eventual infracción se produce con ocasión de la autoliquidación de operaciones típicas y rutinarias o, por el contrario, de operaciones atípicas y excepcionales.

Otro criterio de orientación para el juez penal es aquel que atiende a la posible infracción de reglas, disposiciones o reglamentos que rigen un determinado tráfico. No se trata de la infracción de reglamentos de orden fiscal, sino de aquellas normas o reglamentos de carácter técnico que rigen la actividad del sujeto infractor, lo cual no será infrecuente dada la multitud de actividades regladas o intervenidas administrativamente. También podríamos incluir aquí la infracción de reglamentos administrativos, mercantiles o registrales vinculados al resultado lesivo producido.

No nos estamos refiriendo a la exclusiva infracción de normas de tipo jurídico, pues también caben aquí normas existentes, pero que no están formuladas jurídicamente, se trataría, pues, de «normas de tráfico» en el sentido más general, así por ejemplo, las disposiciones sectoriales con origen en asociaciones o agrupaciones privadas; códigos deontológicos, normas internas de la propia empresa o grupo económico, etc. Pudiera parecer todo ello muy teórico, pero no es imposible pensar, por ejemplo, en gastos incurridos por empresas multinacionales en el extranjero hechos en vulneración de códigos de conducta aprobados por el sector al que la entidad pertenece.

Por último, el denominado principio de confianza es un regla que sirve para determinar el cuidado observable y cuyo origen se encuentra en el análisis del cuidado objetivo exigible en el sector del tráfico rodado. Esta regla parte de la constatación de que los sujetos que intervienen en actividades de riesgo no pueden prever con absoluto detalle todas las contingencias posibles. En este contexto, un criterio para determinar el cuidado exigible de cada uno de los intervinientes en esa actividad es el denominado principio de confianza en virtud del cual cada persona puede confiar en que los demás participantes se comportarán de acuerdo con sus respectivos deberes de cuidado. En palabras del Tribunal Supremo: «Un comportamiento conforme al cuidado exigido autoriza a suponer que otros participantes del tráfico se comportarán de acuerdo con las obligaciones de cuidado que les incumben, sin que tal suposición implique, por sí misma, una infracción del deber de cuidado» (STS 23-04-1992).

La jurisprudencia acuñó, inicialmente, este criterio en el ámbito del tráfico rodado (por ejemplo, al conductor prudente le bastará con suponer que ningún peatón invadirá inopinadamente la

calzada y, por tanto, adecuar su conducta a dicha suposición). Este principio se ha generalizado posteriormente a otros campos como la construcción, la caza, las intervenciones quirúrgicas, etc.

En definitiva, si la conducta analizada está relacionada y es coherente con las conductas de otras personas que cabe suponer plenamente responsables, el principio de confianza nos dice que no se están sobrepasando los límites del riesgo permitido.

En el ámbito tributario el principio de confianza proporciona un criterio técnico sólido para calificar como atípicas aquellas interpretaciones del sujeto pasivo que siguen los criterios sentados en respuestas a consultas planteadas a la Administración tributaria, pues difícilmente podrá calificarse como «no razonable» una interpretación que en un momento determinado ha hecho suya un sujeto tan cualificado como es la Administración tributaria, lo cual vale tanto para las consultas tributarias, para las resoluciones de órganos económico-administrativos o para las circulares, resoluciones o instrucciones. Sin embargo, la Administración tributaria puede manifestarse por otras vías, como son las interpretaciones contenidas en las actas, informes o acuerdos de la Inspección de los Tributos, a través de manuales o programas de ayuda o, en general, a través de las funciones de información y apoyo al contribuyente.

Aunque la cuestión es más vidriosa, podría plantearse el caso de aplicar este criterio en aquellos supuestos de actuaciones de otros contribuyentes consentidas o no corregidas por la Administración, en donde el sujeto puede confiar en que dicho consentimiento responda a una razonabilidad en la conducta tanto de ese otro contribuyente como de la Administración que tolera esa conducta.

El mismo principio de confianza sería aplicable en las relaciones entre individuos distintos de la Administración tributaria, así el obligado tributario que se limita a declarar según los datos certificados por su pagador aunque dicho certificado sea erróneo, o quien liquida unos hechos conforme a la calificación aceptada por el Registro mercantil o de la propiedad aunque tal calificación no sea aceptada por la Administración tributaria.

Ahora bien, la jurisprudencia penal ha señalado múltiples excepciones en la aplicación del principio de confianza. El principio de confianza no otorga derechos a nadie, solo es una regla orientativa que cesa en su eficacia cuando las circunstancias del caso concreto lo aconsejan o cuando parece claro que se da una situación anómala en alguno de los participantes.

3.3. La relación de causalidad entre la conducta seguida y el resultado producido.

El siguiente paso es determinar si la conducta imprudente fue la causante del resultado previsto en el tipo. Se trata de una relación de causalidad objetiva, es decir, no importa lo que el sujeto quería o no quería hacer. Es más, en la mayoría de los casos la acción imprudente realizada no abarca una voluntad o una consciencia de la producción de un daño (imprudencia inconsciente).

Este elemento del injusto plantea numerosas dificultades probatorias en el ámbito penal, dado que, como es fácil comprender, existen ámbitos como los de la medicina, la salud pública, la adulte-

ración de alimentos, etc., donde los procesos causales implicados pueden llegar a ser sumamente complejos y, consecuentemente, su acreditación a lo largo del juicio puede no ser concluyente, en cuyo caso, deberá prevalecer la presunción de inocencia y absolver.

En principio, en el ámbito tributario, la situación es la contraria y no ha de presentar excesivas dificultades establecer un nexo causal entre el resultado y la conducta, por ejemplo, en tipos como el de «dejar de ingresar» donde ha existido, previamente, un procedimiento separado de liquidación que ha finalizado con el descubrimiento de la deuda no ingresada. Sin embargo, no debe excluirse del todo que, también en este ámbito, se plantean problemas comunes al ámbito penal tales como los derivados de la existencia de procesos causales dilatados en el tiempo o procesos causales complejos donde el resultado producido se debe tanto a la acción del sujeto como a la interferencia de otros hechos y circunstancias.

Así, por ejemplo, la manifestación tardía o diferida en el tiempo de un resultado no impide en absoluto realizar un juicio de causalidad que conecte la acción al resultado. Ahora bien, debe estar clara la distinción entre resultado y acción, teniendo presente, pues, que la acción estará situada en el momento inicial de ese curso causal y que la acción a enjuiciar no es, o no es solamente, la conducta inmediata situada, temporalmente, junto al resultado producido, sino una conducta que puede estar más lejana en el tiempo. Tal será el caso, por ejemplo, en las liquidaciones administrativas que corrijan los criterios de imputación temporal seguidos por el contribuyente. La conducta que supuso la imputación temporal controvertida no tiene por qué estar situada en el ejercicio regularizado, sino que puede ser el resultado de conductas o criterios asumidos por el contribuyente en ejercicios muy anteriores al que se liquida. El juicio a realizar deberá tener en cuenta todo este contexto y, valorar globalmente, cuál ha sido el incremento de riesgo que la conducta en su conjunto ha producido pues, por ejemplo, junto a diferimientos de renta puede haber dado lugar, también, a anticipos en otros ejercicios. Todo esto formará parte del juicio de imputación objetiva al que después nos referiremos.

También son problemáticos los cursos causales complejos, es decir, aquellos en los que la acción del sujeto es interferida por otros procesos causales posteriores y, por tanto, el resultado final no puede ser enteramente atribuido al incremento de riesgo producido por la acción inicial del sujeto. Así, por ejemplo, en procesos complejos de imputación temporal de ingresos y gastos la regularización practicada por la Administración tributaria puede estar condicionada por acontecimientos posteriores como puede ser, en ocasiones, la prescripción de algún ejercicio, razón por la cual la cuota regularizada podría incluir algún importe no recuperable a causa de dicha prescripción. En estas condiciones dicho importe no estaría vinculado directamente a la conducta del sujeto, sino a un acontecimiento posterior.

3.4. La imputación objetiva del resultado.

No basta con la mera relación de causalidad entre la conducta y el resultado para poder afirmar que se ha realizado completamente el injusto típico. Hace falta algo más. Es necesaria una conexión adicional entre la acción y el resultado.

La imputación objetiva del resultado trata de determinar las propiedades objetivas que han de concurrir en un comportamiento para que su resultado sea atribuible al sujeto infractor. Nótese que se ha empleado el término «atribución» del resultado por ser, precisamente, un concepto distinto al de «causación» de ese mismo resultado. Es decir, el resultado no solo ha de ser causado por la conducta, también ha de ser atribuible al sujeto infractor.

Los manuales de derecho penal suelen citar varios ejemplos clarificadores de lo que se pretende: el suicida que se lanza bajo las ruedas de un coche conducido a excesiva velocidad, pero que, conducido a la velocidad reglamentaria, hubiera atropellado igualmente al suicida; el anestesista que inyecta una dosis letal al paciente, pero dicho paciente, dado su estado de salud, tampoco habría sobrevivido a la operación realizada diligentemente; el farmacéutico que dispensa, sin la necesaria receta, un medicamento que produce la muerte de una persona, pero resulta que el médico hubiera expedido dicha receta si el paciente se la hubiera solicitado. En todos estos casos se ha producido un resultado lesivo y también una conducta que infringe el deber de cuidado y, entre ambos, existe una relación de causalidad evidente. Sin embargo, no son típicos.

Para solucionar estos casos ha hecho fortuna la Teoría del incremento del riesgo de ROXIN. Según esta teoría el comportamiento imprudente dará lugar a un resultado penalmente imputable si ha creado un riesgo mayor que el permitido, incrementando la probabilidad de producción del resultado lesivo. Para averiguarlo se llevará a cabo una comparación entre el riesgo real creado y el que hubiera generado un comportamiento correcto.

¿Qué supone todo esto en el ámbito tributario? Veamos un ejemplo: existe una cuota dejada de ingresar como resultado de una conducta interpretativa totalmente falta de razonabilidad en virtud de la cual se ha considerado que determinada renta estaba no sujeta al impuesto (existe pues, resultado, conducta imprudente y nexo causal entre ambos). Ahora bien, si el sujeto se hubiera atendido al deber de cuidado exigido (el de realizar una interpretación razonable de la norma) podría haber llegado, fácilmente, a la interpretación incorrecta, pero razonable, de que la renta estaba sujeta, pero exenta (pues la norma es imprecisa y permite esta interpretación), con lo que el resultado producido por una conducta diligente habría sido el mismo que aquel al que se llega con una conducta imprudente. En estas circunstancias ¿es el resultado «atribuible» al sujeto infractor?

Como se ha dicho, la Teoría del incremento del riesgo condiciona la imputación objetiva del resultado a que se pruebe, no la producción del resultado ni tampoco el carácter imprudente de la acción (que se dan por supuestos), sino que el sujeto ha incrementado, con su conducta el riesgo preexistente, y jurídicamente aceptable, de que se produjese el resultado lesivo. En orden a realizar dicha averiguación habrá que realizar una comparación entre el riesgo real creado y el que se hubiera generado siguiendo el comportamiento correcto. Si de tal análisis resulta que el riesgo no se ha incrementado respecto a la conducta alternativa hipotética adecuada a Derecho, el resultado no será «atribuible» al autor. Pues bien, este tipo de análisis incide directamente en las conductas interpretativas seguidas por el contribuyente en relación con aquellas normas, frecuentes en el ámbito tributario, susceptibles de suscitar un debate acerca de su correcta interpretación por ser técnicamente defectuosas o claramente desafortunadas en su redacción. En estas circunstancias,

es evidente que existe una situación de riesgo que no ha sido provocada por el autor, así las cosas, si la interpretación del sujeto se mueve en el ámbito de una interpretación razonable (que es el deber objetivo de cuidado que se le impone) su conducta no será, en ningún caso típica. Pero, incluso, si la interpretación va más allá de lo que puede entenderse por razonable, la conducta solo será típica si el resultado es objetivamente imputable. Tal actividad probatoria adicional podrá consistir, bien en negar la mayor, es decir, no existe dificultad interpretativa alguna, la norma es técnicamente correcta, y la controversia suscitada por el contribuyente es artificiosa y pretende ser una excusa o pretexto para justificar su conducta. Si ello no es así, es decir, la norma tributaria es compleja, técnicamente mejorable y genera diversidad de interpretaciones, deberá probarse que la conducta interpretativa del sujeto no solo vulneró el deber de cuidado, al no ser razonable, sino que, además, la interpretación seguida por el sujeto pasivo tiene tales implicaciones y consecuencias (frente a otro tipo de rentas, de impuestos o contribuyentes) que aumenta el riesgo de agresión al bien jurídico muy por encima de lo que la norma sancionadora tolera, por lo que el principio de intervención mínima debe ceder dada la magnitud de la agresión.

Veamos otro supuesto, una sociedad ha realizado una interpretación no razonable de la norma que le ha llevado a dotar incorrectamente las provisiones por depreciación de su cartera de títulos, de tal modo que unas provisiones se han dotado en exceso y otras por defecto, aunque el resultado neto es un exceso de provisión. La regularización administrativa corregirá los excesos de dotación, pero no podrá corregir las dotaciones por debajo de lo permitido, pues se lo prohíbe la norma de imputación de gastos. El resultado de todo ello es una cantidad a ingresar causada por una conducta no diligente de la entidad inspeccionada. La Teoría del incremento del riesgo debería proporcionarnos un criterio para dilucidar si, además, el resultado es imputable objetivamente a su autor. Así, es posible que, de haber seguido una interpretación razonable de la norma las provisiones que se dotaron por defecto compensaran o superaran a las que se excedieron, en estas circunstancias, la acción del sujeto, claramente, no supuso un incremento del riesgo.

La Teoría del incremento del riesgo es solo uno de los baremos de que se sirve la imputación objetiva del resultado. Existen otros como son «la previsibilidad objetiva del resultado» (no son imputables los resultados producidos por cursos causales anómalos o desviaciones del curso causal) o «el fin de protección de la norma». En cualquier caso, la finalidad de tales criterios restrictivos de la imputación es clara: limitar los excesos punitivos que derivan de un enfoque exclusivamente causalista de la conducta.

La evolución doctrinal que ha supuesto la aparición de la imputación objetiva como elemento del tipo de injusto ha ido paralela a una realidad social en la que, estadísticamente, son más numerosos los delitos imprudentes que los dolosos, especialmente en el marco de la protección de derechos como son la vida, la salud o el medio ambiente. El delito culposos que, tradicionalmente, estaba relegado a un segundo plano en contraste con el paradigma del delito doloso, adquiere hoy una nueva relevancia, en el contexto de unos avances tecnológicos y sociales que convierten las sociedades actuales en sociedades de riesgos. Por esto mismo, es exigible restringir el tipo penal que ya no puede dirigirse contra cualquier acción generadora de riesgo, sino solo contra aquellas que superen el nivel de riesgo jurídicamente relevante. La construcción es conceptualmente clara, pero su aplicación es compleja.

4. EL REPROCHE DE CULPABILIDAD

Queda por analizar la culpabilidad de la conducta imprudente, entendiendo por culpabilidad el juicio de reproche al autor por su conducta injusta (típica y antijurídica).

En el injusto imprudente, a diferencia del doloso, no existe ningún elemento intencional, intelectual o psicológico en el que basar el juicio de reproche, pues la voluntad del autor no se dirigía hacia la producción del resultado típico. En este sentido se ha dicho (MUÑOZ CONDE) que el ilícito imprudente constituye un *supuesto de incongruencia*, dado que el tipo subjetivo no se corresponde con el tipo objetivo que va más allá de lo que quería el autor.

De lo que se trata aquí y ahora, es analizar las capacidades individuales del autor en la situación concreta en que se hallaba para comportarse de acuerdo con el cuidado objetivamente debido. Dicho de otro modo, si le era exigible otra conducta.

La dogmática penal distingue tres elementos dentro de este juicio de reproche al autor por su acción:

- 1.º La capacidad de reproche.
- 2.º El elemento intelectual de la reprochabilidad o capacidad del sujeto para conocer del deber objetivo de cuidado.
- 3.º La exigibilidad de obrar conforme a Derecho.

4.1. La capacidad de reproche.

Se trata de la imputabilidad o capacidad del autor para ser culpable atendiendo a sus aptitudes intelectuales y psíquicas. La capacidad para ser sujeto infractor se regula en el artículo 181 de la Ley 58/2003 General Tributaria. Baste aquí señalar que, como es sabido, por lo que respecta a las personas jurídicas y entes sin personalidad, el sistema sancionador tributario se configura de una manera distinta al derecho penal ordinario donde dichas entidades carecen de capacidad de culpabilidad.

4.2. El elemento intelectual de la reprochabilidad o capacidad del sujeto para conocer del deber objetivo de cuidado.

Para que la acción sea reprochable a su autor, el sujeto infractor ha de conocer o tener la posibilidad de conocer la pauta normativa de conducta que el derecho le exige (el deber objetivo de cuidado). Este conocimiento o posibilidad de conocimiento se configura como el elemento intelectual o subjetivo del juicio de reproche y su existencia es vital para evitar caer en formas de responsabilidad objetiva.

Es en este momento, cuando en la dogmática penal tiene cabida el análisis del error. El error vencible no posee efecto disculpante de la reprochabilidad, sino que se limita a atenuar la pena impuesta. Lo mismo debiera ocurrir en el ámbito administrativo. Más difícil resulta el tratamiento del error invencible y, en especial, del error invencible de prohibición, es decir, del error que versa sobre la licitud de la conducta seguida por el obligado tributario y cuyo efecto, de apreciarse tal error, sería disculpante de la conducta.

Ahora sí que van a ser relevantes las especiales capacidades del sujeto infractor para atenerse al deber objetivo de cuidado que se le exige, pero, en cualquier caso, es bastante difícil incardinar la teoría del error invencible de prohibición en el ámbito de las infracciones tributarias imprudentes, en especial en aquellos supuestos en que se imputa al sujeto una interpretación no razonable de la norma tributaria.

La dificultad estriba en que cuando se imputa al sujeto una interpretación errónea, pero razonable y, por ello no se le sanciona, esto nada tiene que ver con el error de prohibición, sino que estamos ante una acción atípica, pues el sujeto ha actuado con la diligencia necesaria. El ámbito del error es aquel en el que se imputa al sujeto una interpretación errónea y no razonable, teniendo su origen, dicho error, en las especiales capacidades del sujeto (disminuidas respecto al estándar ordinario) y que este no podía subsanar o vencer. Sin embargo, en no pocas ocasiones, ocurrirá que dicho error era vendible en atención a la posibilidad de dirigir consultas a la Administración o de hacer uso de los servicios de ayuda puestos a disposición del contribuyente, es decir, el autor, podía haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones.

En definitiva, existirán pocos casos en que un error de interpretación disculpante no esté ya incluido dentro de los márgenes que admite el deber normativo de cuidado. De todos modos, no puede descartarse *a priori* que, en atención a las particulares circunstancias del caso, pueda apreciarse error de prohibición disculpante a pesar de que la conducta del sujeto no haya sido diligente, puede pensarse en situaciones en las que estén involucrados menores, inmigrantes...

En otro orden de cosas, parece relevante señalar que el conocimiento o capacidad para el conocimiento del deber objetivo de cuidado se configura como el único elemento intelectual del injusto imprudente, el cual, a diferencia del injusto doloso no requiere de otros elementos psicológicos o intencionales que acompañen a la acción y ello porque en el injusto imprudente la voluntad del autor no se dirige al resultado típico por lo que esa voluntad, su contenido y dirección, no tienen relevancia jurídica, a diferencia de lo que sucede en los injustos dolosos. Así las cosas, nos podemos plantear si en las infracciones tributarias cometidas a título de imprudencia puede ser de aplicación el criterio de graduación de ocultación previsto en el artículo 184.2 de la Ley 58/2003 General Tributaria.

La ocultación se configura claramente como un elemento intencional que acompaña a la acción (un desvalor de acción). Si se asume que solo puede ser ocultado aquello que previamente se conoce (el sujeto no puede ocultar aquellos hechos que él mismo desconocía en el momento de cometer la acción) y se asume, también, que la ocultación no puede ser cometida inconscientemente, sino que requiere de una acción conscientemente dirigida a ese fin. Resulta que concurren en la ocultación unos elementos de cognoscibilidad y voluntariedad que no son los propios del elemento intelectual

del injusto imprudente, sino del doloso. Asumiendo estos presupuestos, la ocultación sería un criterio de calificación aplicable, exclusivamente, a los injustos dolosos, lo cual sería acorde al principio de proporcionalidad (a más culpa más pena).

Otra alternativa sería considerar a la ocultación como un desvalor de resultado, esto es, lo que importa no es la acción dirigida a ocultar, sino el hecho en sí de que los datos queden ocultos a la Administración. En este caso, la ocultación podría concurrir con cualquier tipo de negligencia (incluso la negligencia inconsciente).

4.3. La exigibilidad de obrar conforme a Derecho.

Aunque el sujeto conociera o pudiera conocer el deber objetivo de cuidado y, por tanto, el carácter antijurídico de su acción, podría suceder que, dadas las circunstancias concretas del caso, no le fuera exigible actuar de un modo distinto al que lo hizo.

Estamos ante lo que se conoce como eximentes o causas de justificación como son el miedo insuperable, el estado de necesidad o el encubrimiento entre parientes. A la vista de las mismas, su aplicación al derecho tributario sancionador parece bastante difícil.

EL PRINCIPIO DE CORRELACIÓN DE INGRESOS Y GASTOS A LA LUZ DEL NUEVO PLAN GENERAL CONTABLE

CARLOS LAMOCA PÉREZ

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

LA vigencia del nuevo Plan General Contable y la regulación que el mismo establece sobre el principio de correlación de ingresos y gastos, ha venido a ahondar más, si cabe, en los problemas de coordinación que entre aquel y el Impuesto sobre Sociedades ya se habían venido detectando. En el caso del principio tributario de correlación de ingresos y gastos esos problemas de coordinación son evidentes. La necesaria especialidad del derecho tributario exige que tal norma no quede al albur de resoluciones o interpretaciones ajenas a su ámbito, so pena de perturbar una de las finalidades del impuesto, cual es la de proveer «en tiempo y forma» a las necesidades recaudatorias del Tesoro.

Palabras clave: Plan General de Contabilidad, principio de correlación de ingresos y gastos e Impuesto sobre Sociedades.

Sumario

1. Equivalencia resultado contable-base imponible.
2. Principios contables y normas tributarias.
 - A. Resultado contable y base imponible.
 - B. Normas contables con incidencia en el ámbito del impuesto.
 - C. Correcciones fiscales al resultado contable.
 - D. Correlación ingreso-gasto en el PGC.
 - E. Correlación ingreso-gasto en el TRLIS.
3. Estructura contable del coste de elaboración.
 - A. Componentes del precio.
 - B. Componentes del coste: la parte razonable de los costes indirectos de elaboración.
4. Análisis fiscal del coste de elaboración.
 - A. Necesidad: correlación ontológica y temporal.
 - B. Afección.
 - C. El coste «necesario». Coste fiscal y coste contable.
5. Costes por subactividad.
 - A. Consideraciones contables.
 - B. Consideraciones fiscales.
 - C. Caso particular de subactividad en dotaciones a amortización.
6. Incorporación al coste de producción de partidas intangibles. Imagen.
7. Conclusiones.

1. EQUIVALENCIA RESULTADO CONTABLE-BASE IMPONIBLE

No es propósito de este trabajo realizar un estudio exhaustivo sobre los sistemas que para el cálculo de sus costes de elaboración pueden utilizar las empresas de este país. Ni siquiera una aproximación parcial a los aspectos exclusivamente contables que tales sistemas de costes comportan. La finalidad, a la vez que más específica, es mucho más simple. Se pretende únicamente analizar la viabilidad fiscal en el Impuesto sobre Sociedades, de algunas de las decisiones sobre costes que, contablemente, presentan un aspecto irreprochable pero que, a la luz de las normas de tal impuesto, pueden resultar, al menos, discutibles por contradictorias, cuando no claramente contrarias a los principios explicitados en la normativa tributaria.

Más concretamente y de manera principal, veremos que, en el caso de los principios de devengo y de correlación de ingresos y gastos, la equivalencia «resultado contable-base imponible», solamente rota por las correcciones fiscales previstas en el Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), demanda una, a nuestro entender, revisión de planteamientos, un análisis comparativo sobre el contenido conceptual de tales principios, tanto en su versión contable como en su versión fiscal. Y ello porque la precitada equivalencia resultado-base, no conlleva necesariamente a que se reproduzca tal coincidencia entre principios. Estos, como veremos, nacen e inciden en dos escenarios diferentes, tienen distinto contenido y, lo que es más importante, tienen diversa fuerza jurídica. La consecuencia de todo ello es obvia: la aplicación del principio contable de devengo o la del de correlación de ingresos y gastos, que nos llevan a cuantificar el resultado contable, puede verse modulada, corregida, por la aplicación de principios, del mismo nombre pero distinto contenido, recogidos en las normas tributarias. No hay exclusión, no hay solapamiento. Simplemente, coordinación entre derechos y aplicación prevalente de la ley más especial sobre la recibida de forma genérica en el ámbito fiscal.

2. PRINCIPIOS CONTABLES Y NORMAS TRIBUTARIAS

A. Resultado contable y base imponible.

Dice el apartado 3 del artículo 10 del TRLIS (RDLeg. 4/2004) que: «En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, **corrigiendo**, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el **resultado contable** determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código

de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas». De este precepto interesa destacar dos pormenores. Por una parte, el referido a las normas que van a incidir en la configuración del resultado contable y, por ello, en la de la base imponible. Y, de otra, el que afecta a las correcciones.

B. Normas contables con incidencia en el ámbito del impuesto.

La remisión que el apartado 3 del artículo 10 hace al «resultado contable» corregido como método de cuantificación de la base imponible del tributo ha llevado a aceptar la incidencia fiscal no solamente del Plan General de Contabilidad (PGC) y de las normas de adaptación del mismo a sectores y ámbitos específicos (Planes parciales) sino también a la recepción fiscal de las resoluciones del ICAC sobre el particular. El resultado es altamente comprometedor, tanto material como formalmente.

Formalmente, porque tanto la configuración de la base imponible como la del devengo, se ven indirectamente afectadas por la incidencia de las normas contables emanadas de órganos técnicos ajenos a las Administraciones tributarias que llevan a cabo funciones interpretativas que, aunque aparentemente se ven constreñidas al ámbito contable, lo cierto es que, sustancialmente y de manera indirecta, tienen amplios efectos en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades. No es fundamentalismo, es simplemente que la Ley General Tributaria (LGT) tiene, por una parte, establecida una reserva de ley expresa en materia de devengo y base imponible (art. 8 de la Ley 58/2003 General Tributaria) y, por otra, regula una competencia exclusiva en materia de explicitación interpretativa de los preceptos tributarios a favor de órganos concretos de las Administraciones tributarias (art. 12.3 LGT, por todos). En consecuencia, no es plausible el que, mediante resoluciones ajenas a los órganos citados, se puedan modificar los sistemas de cálculo de la base imponible, salvo que esos órganos las asuman como propias y las emitan y publiquen con tal naturaleza.

Materialmente, porque el resultado que se persiguió no se ha alcanzado. La intención del legislador era clara: acabar o al menos reducir y atenuar al máximo la eterna polémica sobre ajustes en base motivados por las diferencias entre criterios contables y fiscales. Cierto es que el derecho fiscal es inevitable se vea impregnado de manera fundamental por las normas de técnica contable, pero esa impregnación, esa recepción no puede llevarnos a aceptar, lisa y llanamente, todo lo que provenga de tal ámbito. Pero se optó por la directa. Se recibió el derecho contable, como norma prioritaria a la hora de fijar bases y aquí paz y después gloria. Y no ha sido así. Ni paz, ni gloria. En breve tiempo, el derecho contable fue consciente de su potencia normativa en el ámbito fiscal. Una vez asumido ese papel coprotagonista en el escenario de la base imponible y el devengo del Impuesto sobre Sociedades, era inevitable que se expandiera, que prosperara dentro de ese amplísimo ámbito de actuación que le confería generosamente la ley del Impuesto sobre Sociedades. Las consultas, resoluciones, criterios y directrices contables, emanadas de órganos que poco o nada tienen que ver con las Administraciones tributarias y que, que duda cabe, son y serán siempre reflejo de irreprochables argumentaciones técnicas (nadie lo pone en duda), han arribado al ámbito fiscal convirtiendo a este en un campo abonado para la contradicción y la polémica. No podía ser de otra manera cuando una de las partes de esta mancomunidad, la tributaria evidentemente, está fuertemente, o mejor, absolutamente, influida por las necesidades de gasto del Estado. Es decir, por el presupuesto.

Hay que atender al gasto y eso solamente se puede hacer con el ingreso, vaya por Dios. De ahí la rigidez tremenda que la LGT establece, a través de la institución de la reserva de ley, a la hora de elaborar conceptos tales como el del devengo y el de la determinación de la base imponible de los tributos. Y salvo que la ley (tributaria, no lo olvidemos) no disponga otra cosa expresamente, tal devengo y tal base imponible no pueden quedar al albur de la voluntad de los obligados, quienes, obviamente, tratarán casi siempre de dilatar y diferir temporalmente el pago del tributo.

En la siempre loable búsqueda de la **imagen fiel** de la empresa pueden estar totalmente justificadas técnicas contables que aboguen, como lo hace el nuevo PGC, por la valoración razonable de determinados activos, por la contabilización directa en cuenta de PyG y como gastos del ejercicio de los gastos de establecimiento o por la contabilización en el estado de cambios del patrimonio y sin pasar por la cuenta de PyG de los gastos de constitución. En suma, por la recuperación en tiempo real del gasto ya efectuado. Nada que oponer al respecto. Ahora bien, el Estado, esa máquina infatigable en fabricar políticas sociales o pseudo-sociales, y siempre de gasto, necesita financiación. Hay un presupuesto que cubrir. Unas obligaciones que cumplir. Y para ello se necesita cortar, trocear, temporalizar, el proceso de empresa en funcionamiento. Y ello se hace con herramientas tan seguras y rigurosas como la ley. Las previsiones de gasto se elaboran en base a unas previsiones de ingresos que dimanen de normas jurídicas sobre devengos impositivos y cuantificaciones de bases imponibles que poco o nada dejan, y en el caso de que lo hagan lo hacen expresamente, a la voluntad del obligado tributario. El momento del devengo es rígido y reservado a la ley. La cuantificación de la base imponible, también. El gasto no se recupera inmediatamente en pro de la imagen fiel de la empresa y de la seguridad de los acreedores, sino que se pluri-anualiza, se divide y se imputa a todos aquellos ejercicios en que, **fiscalmente**, se entiende tiene repercusión sobre el ingreso. Correlación fiscal ingreso-gasto, que de eso se trata, en suma.

C. Correcciones fiscales al resultado contable.

A tenor de la redacción del referido artículo 10, se ha venido entendiendo de forma generalizada que el ámbito de las **correcciones** a que se refiere el mismo sería el siguiente:

a) Ajustes permanentes:

- 1.º Los derivados del artículo 14 del Texto Refundido del impuesto y en virtud de la no deducibilidad de gastos allí contemplada.
- 2.º Los ocasionados por causa de la subcapitalización regulada en el artículo 20 del citado Texto Refundido.

b) Ajustes temporales:

- 1.º Por amortizaciones (art. 11 del Texto Refundido).
- 2.º Por provisiones (arts. 12 y 13 del Texto Refundido).
- 3.º Por operaciones societarias de los artículos 15 y 17 del Texto Refundido.

- 4.º Por operaciones vinculadas y según el artículo 16 del Texto Refundido.
- 5.º Por imputación de rentas (arts. 6, 48, 50, 75 y 107 del Texto Refundido).
- 6.º Por diferencias en imputación temporal de ingresos y gastos (art. 19 del Texto Refundido).

A su vez, el artículo 19 del Texto Refundido recoge una serie de posibles ajustes derivados de causas específicas, siempre fiscales y que, se supone, difieren del tratamiento contable que las normas de tal naturaleza han provocado en la cuantificación del resultado empresarial. Estos serían los siguientes:

- 1.º Apartados 1, 2 y 7: aplicación de los principios **fiscales** de devengo y de correlación de ingresos y gastos. Necesidad de que, la aplicación de criterios distintos a los de devengo y de correlación de ingresos y gastos, sea autorizada por la Administración tributaria, para que tenga eficacia fiscal (art. 31 del Reglamento del Impuesto, RD 1777/2004, regula el procedimiento).
- 2.º Apartado 3: principio de inscripción contable necesario para la deducibilidad de gastos. Requisitos y excepciones.
- 3.º Apartado 4: operaciones a plazos.
- 4.º Apartado 5: cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del texto refundido de la Ley de Regulación de Planes y fondos de Pensiones.
- 5.º Apartado 6: recuperación de valor de elementos con valor corregido.
- 6.º Apartado 8: adquisiciones de elementos a título lucrativo.
- 7.º Apartado 9: eliminación directa de provisiones no aplicadas a su finalidad.
- 8.º Entidades beneficiarias o titulares del rescate de seguros de vida en los que, además, asuma el riesgo de la inversión.

Vamos a fijarnos exclusivamente en las correcciones derivadas de los apartados 1, 2 y 7 (correlación ingreso-gasto) por ser las que motivan principalmente este trabajo. Correcciones estas que, tradicionalmente, no han sido objeto de polémica, quizá porque se ha venido entendiendo que, partiendo del resultado contable como magnitud base, la correlación entre ingresos y gastos que predica y requiere el artículo 19.1 del TRLIS estaba conseguida *ab initio* y a través de la aplicación de principios contables. No era necesario, pues, ajuste alguno al efectuar su traslado a la base imponible. Veamos hasta dónde llega la certeza de este posicionamiento.

D. Correlación ingreso-gasto en el PGC.

La entrada en vigor del nuevo PGC, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, no ha supuesto grandes novedades, en lo que atañe al contenido conceptual de los principios contables

enunciados en el anterior PGC. La comparación entre las normas del anterior PGC de 1990 y el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, muestra cómo, este, recibe íntegramente los principios contables explicitados en el anterior si bien con alguna matización, a saber: 1.^a No se atribuye tal naturaleza de **principios** sino la, quizá más adecuada, de **criterios de reconocimiento** de los elementos en las cuentas anuales, a los anteriormente principios de registro y de correlación de ingresos y gastos. 2.^a A su vez el primitivo principio de precio de adquisición se ubica ahora dentro del Marco Conceptual relativo a los criterios valorativos. Se trata pues de cambios de ubicación formal, que aparentemente conservan la carga material y sustancial que, hoy criterios ayer principios, venían manteniendo. No obstante, hay alguna precisión que hacer con respecto al principio de **correlación de ingresos y gastos** y a su evidente refundición con el de registro como criterio que induce a la aplicación de este último.

El anterior PGC, enunciaba el contenido del principio de correlación de ingresos y gastos indicando que: «El resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquellos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa». En el nuevo PGC, perdida su condición de principio y adquirida la de criterio, pasa a tener una entidad «menos importante», «menos trascendente». Los denominados «Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales», recogidos en el apartado 5.º de la primera parte del PGC, titulada «Marco conceptual de la contabilidad», son altamente significativos respecto del papel que, a partir de ahora, cabe atribuir al otrora principio fundamental de la correlación ingreso-gasto. Aunque bastaría la desaparición del cuadro de honor de los principios contables para advertir de la decadencia del aludido, es la regulación concreta del mismo la que, definitivamente, le pone en su sitio. Por supuesto en su «sitio contable». Así resulta que para registrar o reconocer contablemente elementos en las cuentas anuales, se hacen necesarios dos requisitos:

- 1.º Que el elemento que se pretenda registrar o reconocer, tenga naturaleza de tal elemento, es decir, que el mismo sea un Activo, Pasivo, Patrimonio Neto, Ingreso o Gasto, a tenor de las definiciones que, al respecto, ofrece el apartado 4.º «Elementos de las cuentas anuales» del «Marco conceptual de la contabilidad».
- 2.º Y que se cumplan «los requisitos de **probabilidad** en la obtención o cesión de recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos y su valor pueda determinarse con un adecuado grado de **fiabilidad**. Cuando el valor deba estimarse, el uso de estimaciones razonables no menoscaba su **fiabilidad**». Como se aprecia, terreno este altamente pedregoso y accidentado para que se mueva la máquina de un impuesto que, ante todo y como todos, requiere de la más amplia y rigurosa seguridad jurídica a fuer de lograr que sea justo y ponga en uso de forma generaliza el principio de igualdad. Probabilidad y fiabilidad, no parece que sean cauces fiscales idóneos, sin perjuicio que lo sean, y lo son, plausibles, contablemente.

Pero vamos a lo que anunciábamos. El inciso final del apartado 5.º que estamos comentando dice: «Se registrarán en el período a que se refieren las cuentas anuales, los ingresos y gastos **deven-gados** en este, estableciéndose en los casos en que sea pertinente, una **correlación entre ambos**, que en ningún caso puede llevar al registro de activos o pasivos que no satisfagan la definición de estos». Es decir, que solo cuando sea **pertinente**, se exigirá correlación entre ingresos y gastos. Desde luego

ha conocido tiempos mejores aquel principio solemne, sacrosanto, de la correlación. Ahora bien, no nos echemos las manos a la cabeza. Los excesos y los reproches nunca han sido aconsejables en temas fiscales. ¿Por qué? Pues porque tanto el principio de correlación como el principio de devengo, tal y como se han conocido en el ámbito en el Impuesto sobre Sociedades, han sido, siguen siendo y serán, normas específicas y positivas del propio impuesto, no normas recibidas del ámbito contable. Normas de naturaleza exclusivamente, fiscal, tributaria. Han sido, son y serán, herramientas mediante las cuales el legislador fiscal ha cortado y troceado el, conceptualmente inacabable, proceso de empresa en funcionamiento, obligando a parar al contribuyente para «hacer la cuenta» con el socio-Estado. Si en un momento determinado, publicación de la vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades, se entendió que era conveniente limar asperezas tradicionales y recibir generosamente el derecho contable para determinar la base imponible del impuesto, hoy una vez más, se demuestra que, en determinadas situaciones puntuales, el agua contable y el aceite impositivo, no pueden mezclarse. Y que tal recepción, aparentemente sin apenas reservas, tiene más de las que, a primera vista, se pueden apreciar. Ahí es precisamente donde reside el quid del problema.

E. Correlación ingreso-gasto en el TRLIS.

E.1. Contenido normativo del principio de correlación.

El tratamiento normativo que el principio de correlación ingreso-gasto recibe en el TRLIS tiene dos facetas:

- Una primera, sustancial, **correlación ontológica**, según la cual (art. 14 TRLIS) la falta de correlación implicaría la ausencia de deducibilidad. Tal consecuencia no está enunciada de forma expresa pero se desprende fácilmente por interpretación, a *sensu contrario*, de lo que tal precepto regula sobre la no deducción de los donativos y las liberalidades. Si estas no son deducibles obedece exclusivamente a su falta de correlación con el ingreso, a que no coadyuvan con tal ingreso para la obtención del neto. Ergo, para que un gasto, cualquiera, sea deducible será inevitable que esté correlacionado con el ingreso, que colabore con él a la obtención del neto. Más adelante se comenta esta faceta, al hablar de la necesidad del gasto, como requisito para adquirir la naturaleza de coste.
- Una segunda, de naturaleza temporal, **correlación temporal**, que afecta al momento del devengo y que está situada en el artículo 19 del TRLIS. Este precepto exige la correlación ingreso-gasto, en suma, la imputación contemporánea de ambos componentes del excedente neto, a la hora de integrarlos en la base imponible. A tal efecto, el apartado 1 del artículo 19 del TRLIS, dice: «Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la **debida correlación** entre ambos». El impuesto no grava gastos o ingresos separadamente. El impuesto grava capacidades económicas que cuantifica en bases imponibles homogeneizadas por la correlación de sus dos componentes, ingreso y gasto.

E.2. Correlación temporal.

Existe una diferencia fundamental con respecto al tratamiento que, sobre este tipo de correlación, se desprende del nuevo PGC. En este, la correlación es formalmente un criterio de registro, ni siquiera un principio aplicable a cualquier criterio. Y esa cualidad de **criterio**, provoca que tenga vigencia, no de forma generalizada, sino únicamente «en los casos en que sea **pertinente**». No sucede lo propio en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades. Aquí, estamos ante una norma de derecho positivo específica que debe respetarse en todos los casos para la que está prevista. Aquí, la correlación ingreso-gasto es predicable en todas las ocasiones de devengo. Aquí, el gasto ha de incardinarse con el ingreso, ha de coserse al flujo de ingresos de tal manera que, el neto, el resultado, que vayan a producir conjuntamente, eclosionen en un solo y compartido momento de devengo. Es eso y no otra cosa lo que requiere la norma tributaria, que el neto aflore correlacionando ingreso y gasto en un todo único, no permitiendo acceder gastos a resultados en tanto en cuanto el ingreso que llevan aparejado, no tenga reflejo en cuentas anuales. La correlación ingreso-gasto es algo consustancial a la base imponible de cualquier gravamen sobre beneficios. Cualquier tributo sobre beneficios y el Impuesto sobre Sociedades lo es, gravamen netos, su base imponible la constituyen los resultados de unas operaciones en las que intervienen tanto ingresos como gastos. No separadamente, sino como un todo específico. Por ello, es necesario que el gasto siga el mismo destino que el ingreso en cuanto a su gravamen. También por ello, es fiscalmente ineluctable que, ambos componentes del neto, del «resultado contable» si se quiere, accedan a la base imponible en el mismo momento, aunque sea preciso el que el gasto espere al ingreso, remansado en la activación de costes. El artículo 19 del TRLIS no permite pues, diferir el tributo al futuro contabilizando ahora gastos corrientes y esperando a que el ingreso al que coadyuvaban se produzca más adelante. Por el contrario, el gasto ya producido ha de incorporarse, activarse, esperar en esos elementos que, solamente en el futuro, van a producir ingresos, dado que la normativa fiscal sobre devengo no va a permitir la obtención de rentas fiscales materializadas en costes financieros no reconocidos.

El propio PGC, tanto en la versión 1990, como en la actual, establece que «En los casos de conflicto entre principios contables obligatorios deberá prevalecer el que mejor conduzca a que las cuentas anuales expresen la **imagen fiel** del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa». Es decir, que puede darse el caso de que no se haya tenido en cuenta el principio de correlación a la hora de cuantificar el «resultado contable» y que, partiendo de la necesaria identidad resultado-base, irremediablemente, tampoco se deba tener en cuenta en el cálculo de la base imponible. No puede ser así. El artículo 19.1 del TRLIS, norma fiscal y por tanto norma especial a la hora de determinar el devengo del tributo, no tiene prevista su inaplicabilidad por tal circunstancia. Si recibiésemos sin reservas el resultado contable como base imponible indiscutible, las diferencias de tratamiento jurídico del principio de correlación entre el ámbito contable y fiscal, impedirían asegurar que, en el resultado contable se hubiera cuantificado aplicando el principio de correlación «fiscal». E incluso el principio de correlación «contable» si como hemos visto, hubiera existido contradicción entre principios y deba prevalecer el de **imagen fiel**. Son pues, perfectamente admisibles los ajustes fiscales derivados del artículo 19.1 del TRLIS, aun cuando haya tenido vigencia el principio de correlación contable.

Hemos visto que, en el ámbito contable lo que prima de verdad es la «**imagen fiel**» de la empresa. Algo que, en el anterior PGC, se reafirmaba diciendo que en todo caso «el principio de prudencia tendrá carácter preferencial sobre los demás principios». Ahí estriba una de las principales diferen-

cias filosóficas entre la fiscalidad y la contabilidad. En un caso, contabilidad, se pretende proteger a quienes contratan con la empresa, haciendo que su imagen sea actual, real y en todo caso prudente y precavida, en suma «fíel». En el caso de la fiscalidad, la meta es otra. La finalidad de las normas fiscales se encamina hacia la detección y cuantificación de la «**capacidad económica**» del obligado tributario. Ambas, «**imagen fíel**» y «**capacidad económica**», es muy probable que coincidan, pero puede suceder que no sea así y, en esa situación, nadie duda de que ha de prevalecer la norma fiscal. Y es que, esta, a la hora de fijar tanto la cuantificación como, sobre todo, el momento de la exigencia del tributo, tiene factores exógenos que la guían y que, en determinados casos, pueden resultar totalmente ajenos a los criterios económico-contables. Para la financiación del presupuesto, es imprescindible correlacionar flujos ingreso-gasto a fin de ir devengando ya un tributo cuyo diferimiento, en otro caso, quedaría al albur de la voluntad «contable» de la empresa. En un caso, estamos hablando de imagen fíel, de fiabilidad, de seguridad en las transacciones. En el otro, de «capacidad económica» y, si se quiere y más prosaicamente, de pura y dura base imponible, de devengo, de necesidades de financiación del Estado. Dos lenguajes en algunos casos, incompatibles.

Concluyendo. La normativa tributaria es evanescente. Resulta cada día más frecuente el que se anuncien rebajas futuras de tipos de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades. Ante ello, es lógico que el obligado tributario se posicione y pretenda deducir sus gastos al 35% y gravar sus ingresos al 30,5%, al 25% o al 15% como se empieza a rumorear. Es ahí donde está prevista la aplicación del principio de correlación fiscal, es ese precisamente su campo de maniobras, su terreno. Un terreno en el que va a evitar la desvirtuación del impuesto, gravando precisamente netos, bases imponibles en suma, y no gastos o ingresos separadamente. Un terreno en el que va a evitar que quede en manos del obligado tributario la cuantificación y el momento de devengo de tal base imponible y, por ello, la posibilidad de fijación de un, llamémosle «tipo medio de gravamen» que poco o nada tendrán que ver con el que el legislador ha previsto para el caso. Es en ese terreno, finalmente, donde la correlación ingreso-gasto evitará la desigualdad que supondría obtener beneficios en el mismo año en que se producen todos los gastos u obtenerlos en años posteriores a su contabilización como corrientes, de gastos pluri anuales o activables.

Hoy, el derecho contable y a través del nuevo PGC ha movido ficha. Falta que el derecho fiscal también lo haga y resuelva de una vez los problemas que este difícil matrimonio criterio contable-criterio fiscal pueda seguir causando. Que no son muchos, la verdad, pero que, sí, son importantes. Cada uno en su casa y Dios en la de todos. Y que los criterios, resoluciones, pareceres, directrices etc., contables, se reciban en el derecho tributario, que son necesarios, pero previo control de adecuación a lo que se le pide a la norma fiscal. Nada más sencillo de lograr. Basta alimentar el fuego de los ajustes con nuevos leños.

3. ESTRUCTURA CONTABLE DEL COSTE DE ELABORACIÓN

A. Componentes del precio.

Se parte de una premisa elemental: el precio de un producto ha de servir para remunerar a todos los factores que intervienen en su producción: coste de producción, margen bruto, margen de comercia-

lización y beneficio neto. Ahora bien, el precio, podrá o no servir a la finalidad apuntada según que el mercado admita la cuantificación efectuada por la empresa o no dado que puede darse el caso de que el mercado no sea capaz de soportar tal precio y requiera de su rebaja, llegando incluso a tener que vender bajo coste de producción el elemento elaborado. La apreciación anterior es premisa fundamental a la hora de elaborar una teoría sobre los elementos que entran a conformar el denominado «coste de producción», cuando tal teoría se trata de apoyar en conceptos puramente económicos, como ahora veremos.

B. Componentes del coste: la parte razonable de los costes indirectos de elaboración.

Como es sabido, el coste de producción de un *output*, en este caso el del vino elaborado en bodegas, se configura mediante la incorporación de tres elementos básicos:

- 1.º Los consumos de materias primas y demás consumibles, magnitud esta cuya cuantificación, obviamente, provoca los menores problemas, habida cuenta de su tangibilidad física y la realidad comprobable de su incorporación material al producto.
- 2.º Los costes adicionales directos, para los que se pide un requisito de medida ineludible: Que sea posible individualizar su consumo en el producto de que se trate, en nuestro caso el vino.
- 3.º Y la parte razonable de los costes indirectos de elaboración. Aquí es donde precisamente nos vamos a encontrar con el terreno más movedizo, circunstancia esta que, inevitablemente, potenciará las probabilidades de polémica. Y ello no solo porque haya dificultades a la hora de determinar ese requisito de **«razonabilidad»** al que alude la norma contable (Resolución del ICAC de 9 de mayo de 2000), sino porque, lo que es más importante, en muchas situaciones vamos a encontrarnos con problemas de muy difícil solución a la hora de fijar la línea roja cuando un recurso se «consume o no» en la elaboración. Es pues, no tanto el **«cuánto»**, sino más bien el **«cuáles»**, el que nos interesa, a la hora de fijar y delimitar el ámbito en el que se mueve la incorporación de costes indirectos.

¿**Cuáles** son los costes indirectos de producción o elaboración? Responde la normativa contable (Resolución del ICAC de 9 de mayo de 2000): «Los costes que se derivan de recursos que se **consumen** en la fabricación, elaboración o construcción de un producto, afectando a un **conjunto de actividades** o procesos, por lo que no resulta viable una medición directa de la cantidad consumida por cada unidad. Por ello es necesario emplear para su imputación unos criterios de distribución o reparto previamente definidos». La Resolución del ICAC, con buen criterio, no precisa ni enumera **«cuáles»** son esos costes, limitándose a hacer una propuesta extremadamente genérica. ¿Dónde poner la frontera entre lo que se entiende afectado a elaboración y lo que está fuera del proceso? ¿Cómo compatibilizar el más que probable interés del obligado tributario en contabilizar gastos corrientes desplazando la carga financiera del diferimiento hacia el Estado, con el interés fiscal de este plasmado en el TRLIS?

Contablemente, la solución respecto del límite a fijar en **«cuáles»** costes han de considerarse consumidos en la elaboración, ha venido dada por el criterio de **necesidad**. De necesidad estricta. En esa línea, existirán costes cuya consunción será siempre apreciable físicamente

en el proceso de producción (amortizaciones y depreciaciones de maquinaria e instalaciones del proceso productivo, consumos de energía de los diferentes elementos, consumibles auxiliares, etc.). No obstante, hay una serie de consumos con difícil acomodación en el «cuáles» que estamos comentando. Se trata de costes en la frontera entre el «sí es, no es» contable, cuya «necesidad estricta» puede ser, tanto sostenida como rebatida, al menos doctrinalmente. Tal es el caso, entre otros, de los costes de administración, de los costes financieros, de los de distribución, de los costes de almacenamiento y de los costes por subactividad. Sobre ellos se pronuncia la Resolución del ICAC de 9 de mayo de 2000 en el sentido que ahora se expone (comentada rigurosamente en la Monografía «Nueva norma de valoración de existencias» por don Carlos Alberto FERNÁNDEZ ÁLVAREZ, publicada en el número 118 de la revista Partida Doble, en enero de 2001).

- **Costes de administración.** No se deben incorporar al coste de producción, toda vez que no resultan «estrictamente necesarios» para que, el producto, se elabore. Se reconocerían pues como gastos corrientes. No obstante y siempre que se pueda apreciar una relación específica con el proceso de elaboración, se llega a admitir su naturaleza de coste de producción.
- **Costes de distribución.** La Resolución del ICAC de 9 de mayo de 2000 es taxativa al respecto: no formarán parte del coste de producción.
- **Costes financieros.** Pueden darse con cierta frecuencia en empresas elaboradoras de vinos de calidad, cuyos procesos de envejecimiento o crianza suponen largos períodos de inmovilización y, por ello, de necesidad de financiación: La Resolución del ICAC de 9 de mayo de 2000, permite la activación de intereses devengados para financiar existencias de vinos que precisan de más de un año para poder salir al mercado. Se trataría en suma de productos en curso que no adquieren su condición de producto final sino cuando se da por finalizado su proceso de crianza o envejecimiento. Ahora bien, solo está permitida la activación de intereses devengados por fuentes de financiación ajenas.
- **Costes de subactividad.** Basada la doctrina contable en que el coste, para serlo, ha de ser «estrictamente necesario» para obtener el producto (el vino), se desechan todos aquellos costes que se consideran «innecesarios», paradigma de los cuales es el derivado de la infrautilización de medios que suponga despilfarro. Paralelamente y aplicando el requisito de «necesidad», esa misma doctrina apoya la exclusión como coste, de todo tipo de consumos excesivos. Tanto los unos, infrautilización de medios, como los otros, consumos excesivos, se entiende deben contabilizarse como gastos corrientes del ejercicio en que se produzcan. La Resolución del ICAC de 9 de mayo de 2000, por su parte, recibe parcialmente la doctrina descrita (Norma 4.^a, apartado 2) al considerar que los costes de subactividad deben imputarse directamente al resultado del ejercicio. Los problemas que se suscitan son variados no siendo el menor, desde luego, el de determinar qué debe entenderse por «**capacidad productiva normal**», en orden a comparar esta con la que realmente se está llevando a cabo. La norma del ICAC se limita a decir que tal «**capacidad productiva normal**» es la que se «puede llegar a desarrollar con un equipo productivo en **condiciones adecuadas** y términos económicos **racionales**». Demasiados términos imprecisos e indeterminados; demasiadas incógnitas para llegar a fijar la base imponible de un impuesto, como luego analizamos.

- **Costes de almacenamiento.** En puridad no es un componente del coste de producción sino más bien un gasto comercial. Ahora bien, existen determinadas actividades económicas, como pueden ser las de elaboración de vino, en las que conviene distinguir entre lo que sería puro almacenamiento y lo que no dejaría de ser una fase más del proceso de elaboración (crianza y envejecimiento). Más adelante se analiza.

4. ANÁLISIS FISCAL DEL COSTE DE ELABORACIÓN

A. Necesidad: correlación ontológica y temporal.

Ya sabemos que lo forman «todos los consumos de materias primas, de personal y de equipamiento industrial que sean **estrictamente necesarios** para que el producto se termine». Económicamente, el requisito de «necesidad», se evalúa, se construye haciendo abstracción en un mercado en que se dan las condiciones para lograr un marco de competencia perfecta. En este tipo de mercados y conforme a la teoría enunciada, el coste solo debe incorporar aquellos gastos «estrictamente necesarios» para obtener el producto. ¿Cuáles serían estos? Pues los que, según una gestión eficiente de tales recursos, se requieren para producir los bienes. Y ¿cuál es el grado de eficiencia en la gestión que se requiere? No hay más remedio que acudir a la abstracción para llenar el hueco que la indeterminación conceptual provoca: «El uso racional de los factores según la generalidad de los ofertantes». Algo, como se ve, harto movedizo y diletante.

Por otro lado, para que un coste se convierta en partida deducible en el Impuesto sobre Sociedades, se requiere que, además, esté correlacionado con el ingreso correspondiente. No hay una deducibilidad inmediata y necesaria provocada automáticamente por su naturaleza de coste contable. Normalmente sucederá que cualquier gasto «necesario» estará inevitablemente «correlacionado ontológicamente» al ingreso correspondiente (gasto para producir ingreso) haciéndolo, por tanto, potencialmente deducible en el impuesto (art. 14 TRLIS). Ahora bien esa necesidad, que lo convierte en coste, y esa correlación ontológica, que lo convierte en deducible genéricamente, no lo hacen deducible en cualquier momento. Es preciso que ese gasto observe una segunda condición, otro requisito más, cual es el de la correlación temporal (art. 19 TRLIS). Solo los gastos que tienen una relación con el ingreso, directa o indirecta, necesaria o innecesaria, pero siempre correlacionada ontológicamente, son gastos deducibles. Y lo son en el preciso momento en que, el ingreso, es ingreso. Son gastos, pues, que proporcionan o pueden proporcionar ingresos y por ello conforman junto a este, el neto, que aspira a gravar el impuesto.

Esa correlación, ese participar contemporáneo en la conformación del resultado, junto al ingreso, ese coadyuvar a la obtención de los ingresos, es lo que determina su deducibilidad, sean o no idóneos tanto en su cuantía como en su naturaleza, sean acertadas las decisiones gerenciales sobre su incorporación a la empresa o no lo sean. Las equivocaciones, los errores, las estrategias y posicionamientos, no se penalizan fiscalmente, castigando las mismas con la no deducibilidad, por no necesidad. Basta la «intención» de que el recurso quiera producir ingresos, la correlación, la relación gasto-ingre-

so, aunque esta sea mínima, es más, basta que el gasto no sea un donativo o liberalidad para que se entienda correlacionado, para que sea deducible. Y en cuanto eso sucede, el gasto, fiscalmente, estará ineludiblemente **correlacionado ontológicamente** con el ingreso correspondiente.

B. Afección.

A su vez, la exigencia fiscal de correlación ingreso-gasto, nos lleva a observar dos consecuencias más:

- 1.º Por un lado, el que un recurso lleve incorporada esa vocación de producir ingresos, hace que tal vocación, tal *fatum* le otorgue naturaleza de elemento **afecto** a la actividad. **Elemento afecto en sentido material y sustancial**. Claro está que se requieren otros requisitos, aunque ya de carácter formal: contabilización, etc. En ningún caso se le va a pedir «idoneidad». Bastará la «correlación», la relación con el ingreso que se presupone puede o va a provocar. Repetimos, no idoneidad. No optimización. No productividad marginal constante. Habrá tiempos muertos, habrá absentismos, habrá desconexiones temporales gasto-ingreso, habrá, en suma, actividad por debajo de los niveles máximos o medios, pero no por ello habrá ociosidad fiscal. Todo el gasto, todo, será deducible en la medida en que hay una simbiosis de correlación gasto-ingreso.
- 2.º La moneda de la simbiosis «correlación-afección» admite también que se examine la otra cara: afección-correlación. Vista así, la afección formal, presupone, salvo prueba en contrario, correlación, gasto sustancialmente deducible.

En ambos casos, la consecuencia que se obtiene es clara: la necesidad ineludible de **afección**, medida y probada esta por dos exigencias: la afección formal como presupuesto de correlación. Y la afección material, real, como requisito sustancial de correlación. Es esta segunda exigencia la que nos interesa destacar en este momento. El bien origen del gasto, ha de estar afecto «materialmente» a la actividad y solo en la medida en que se produzca tal afección, podrá generar correlación con el ingreso. No basta la afección formal. Es necesario que, ese bien, al que las decisiones empresariales le otorgan la naturaleza de «afecto», lo sea, lo esté realmente. Y eso solamente se puede comprobar cuando ese recurso guarda correlación con el ingreso.

C. El coste «necesario». Coste fiscal y coste contable.

Así pues, en el ámbito contable, es la **necesidad** en el gasto la que determina su conversión en coste de producción o elaboración. ¿Qué sucede entonces en el Impuesto sobre Sociedades? La conversión de un gasto en coste contable de producción supone dotarle del marchamo de la **correlación temporal** de forma automática (que el coste acceda a la base en el mismo momento en que lo hace el ingreso con el que está correlacionado). Claro está que, cuando la partida económico-contable que representa el coste, deba integrarse en una magnitud fiscal para reducir el ingreso, cual es la base imponible, ha de guardar no solo las exigencias de correlación temporal, sino también las de la que

denominamos correlación ontológica (que el coste vaya dirigido a producir ingreso). Lo normal será que eso suceda siempre, merced a la exigencia contable de «necesidad» y a la indudable similitud entre esta y la correlación ontológica. Pero puede suceder que no. Que haya costes contables, por necesarios, que no lo sean fiscales por no correlacionados ontológicamente. No se puede descartar de raíz el supuesto, aun siendo difícil que ocurra.

Adquirida la naturaleza de coste fiscal por el coste contable de producción, este va a seguir, desde el preciso momento en que lo es, la misma suerte fiscal y contable que el producto al que se ha incorporado. Así, en tanto en cuanto se enajene será partida positiva que incremente la base imponible por su incorporación a la valoración de existencias finales; y solo cuando se enajene se convertirá en partida deducible del ingreso que produce. Ortodoxo, pero aún incompleto. ¿Por qué? Pues porque puede suceder que las normas contables obliguen a integrar en resultados corrientes, todos aquellos gastos que deban considerarse, fiscalmente por supuesto, como de proyección plurianual o activables en elementos patrimoniales (algo común en el nuevo PGC). Estaríamos ante gastos del ejercicio y no costes contables, que debieran ajustarse como costes fiscales sin haber adquirido previamente la naturaleza de coste contable de producción. Se trataría de gastos en los que concurrirían el requisito de correlación (ontológica y fiscal), pero no el requisito de correlación temporal, también fiscal. Un ajuste llevado a cabo con criterios fiscales, obviamente, basados en el principio de correlación temporal de ingresos y gastos del artículo 19.1 del TRLIS.

5. COSTES POR SUBACTIVIDAD

A. Consideraciones contables.

El coste, para ser coste contable de elaboración, ha de ser «necesario». La subactividad no es necesaria, ergo, no es coste de elaboración. Su destino le llevará inevitablemente a lucir directamente en cuentas de resultados del ejercicio. La recuperación fiscal del gasto se operará de forma inmediata y no habrá de esperar a que se produzca el ingreso correlacionado.

Sobre los aspectos contables y fiscales de la **necesidad** como requisito de incorporación de gastos a costes ya hemos hablado y resultaría ocioso repetir la argumentación. No obstante, no conviene perder de vista el nivel de imprecisión jurídica en el que se mueve el requisito contable recordando los pilares del razonamiento:

- El coste de producción lo forman «todos los consumos de materias primas, de personal y de equipamiento industrial que sean **estrictamente necesarios** para que el producto se termine».
- Esa necesidad solo puede determinarse dentro de un mercado en que se den todas las condiciones para lograr un marco de **competencia perfecta**. ¿Cuáles serían estos? Pues los que, según una **gestión eficiente** de tales recursos, se requieren para producir los bienes.

- ¿Cuál es el grado de eficiencia en la gestión que se requiere? No hay más remedio que acudir a la abstracción para llenar el hueco que la indeterminación conceptual provoca: «**El uso racional de los factores según la generalidad de los ofertantes**».

Demasiados conceptos jurídicos indeterminados para un campo, el tributario, donde la seguridad deviene fundamentalmente de la claridad y concreción. Sobre todo cuando esa seguridad y concreción se requiere de una magnitud tan determinante de la cuantía del gravamen como lo es la base imponible. El campo en el que se mueve la subactividad contable es, en este aspecto, movedizo, circunstancia esta que, es inevitable, producirá determinadas inseguridades que, en la determinación de la base imponible, deben ser abordadas exclusivamente, por las normas tributarias.

Quizá sea la determinación de la **eficiencia estándar** la que más problemas causa a la hora de configurar los gastos que deban considerarse coste, porque ¿cómo diferenciar entre decisiones erróneas, desacertadas que provocan ociosidad de recursos y decisiones de liberalidad que, evidentemente también las provocan pero por causas y finalidades totalmente distintas? La determinación de la falta de necesidad en la utilización de recursos, no dejaría de ser una tarea totalmente personalizada y subjetiva, a fijar por cada empresa analizando la oportunidad de sus auto-calificados despilfarros, de su ineficiencia, de su desviación respecto de una eficiencia-estándar de muy difícil fijación, a fin de distinguir, la decisión equivocada o estratégica, de la pura y llana liberalidad. A distinguir, en suma, entre costes-oportunidad, tarea esta que no es objeto de la técnica contable ni, por supuesto, de las normas fiscales. Y misión hartó difícil para el obligado tributario cuando, como es el caso, la prueba de esas ineficiencias, de esas desviaciones, de esa falta de necesidad, recae en el mismo, al ser él quien las utiliza en ejercicio de su derecho.

Puede una empresa de mediana dimensión contratar al gurú de la gestión mundial por un enorme coste esperando que relance su empresa a niveles estratosféricos y en tanto en cuanto espera a que ello explote ¿estaría ocioso el *bussinesman*? ¿Habría subactividad? ¿Cómo diferenciar entre posicionamiento, estrategia y subactividad? ¿No se estará produciendo para el futuro un recurso que con ortodoxos criterios contables ahora está aparentemente ocioso? Resulta mucho más claro afirmar lo contrario a lo que la subactividad supone: que toda la estructura de la empresa genera recursos. Toda ella. Nada permanece ocioso en una empresa en funcionamiento. Podrá estar aparentemente infrautilizado, la decisión de inversión podrá haber sido errónea, su rentabilidad podrá ser baja, pero nunca estará absolutamente ocioso. Medir pues lo que sobra, lo que no se debió invertir ahora y sí más tarde o nunca, lo que puede producir y no produce, nos introduce en el terreno de los costes-oportunidad y por ello en el de las decisiones subjetivas empresariales, escenario este en el que resultará siempre hartó complicado diferenciar la paja del grano.

B. Consideraciones fiscales.

¿Adónde queremos ir? Resulta obvio. A diferenciar, a distinguir los casos de la denominada «subactividad» económica, de las situaciones de simple ralentización y de los casos de falta de afectación material del elemento que se declara ocioso. Sobre todo de estos últimos, dadas las evidentes consecuencias fiscales que producirían.

No basta afectar formalmente un elemento patrimonial a la actividad empresarial mediante su contabilización para concluir que todos sus costes son recuperables. Además de esa afección, de esa vocación de producir ingresos en el futuro es necesario, no que el bien los produzca realmente, sino que pueda producirlos. En suma, es necesario que sus costes estén correlacionados ontológicamente con los ingresos esperados. Si tal no ocurre, la afección en cuentas no va a provocar la deducción de gastos por sí sola. Puede estar afecto formalmente, que lo estará al menos en cuentas, pero en la medida en que ni colabora **ni puede colaborar**, a la obtención de los flujos de ingresos, ha de concluirse que no resulta afecto materialmente. ¿Estaría ocioso? ¿Habría costes por subactividad? La línea de separación entre errores de planificación e inversión, entre inversiones-liberalidades, entre inversiones-imagen y subactividad, es difusa.

Hemos dicho que «**ni puede colaborar**», lo que deja a salvo la prueba de que la inversión haya respondido a un posicionamiento de cara a estrategias por venir. Ahora bien ¿cómo determinar que un bien no colabora, al menos ínfimamente a la obtención de ingreso? Y más complicado aún ¿cómo determinar en qué medida un bien colabora ínfimamente a la obtención de ingresos? Habrá determinados bienes en los que difícilmente pueda adivinarse que sirven de alguna manera a estrategias empresariales futuras (supóngase la inversión en un yate de lujo de un negocio de fabricación de ladrillos) pero, incluso en esos casos esos bienes están ahí, están en la empresa y esta puede argumentar que, si bien ahora no producen ingresos directos, los producen de forma indirecta o los pueden producir en el futuro. Pues bien. De acuerdo. Pero que esos costes suban al marcador de la cuenta de resultados cuando suba el ingreso y no antes. Esa es la razón última del principio de correlación fiscal ingreso-gasto. Y así cuando, los cargos de esos gastos aparezcan en cuenta de resultados, será preciso detectar su correlación temporal con el ingreso que, **ahora**, se está produciendo. Y si no lo tienen, desechar la posibilidad de la deducción fiscal en ese momento, ajustar e incorporar a existencias. En suma, subactividad económico-contable sí, pero también correlación temporal gasto-ingreso. Y solo si no hay ingreso ahora y se prueba que es imposible lo vaya a haber en el futuro (*probatio diabólica*), a pérdidas directas del ejercicio.

C. Caso particular de subactividad en dotaciones a amortización.

Recordemos que la Resolución del ICAC de 9 de mayo de 2000 dice: «Se identificarán de forma específica los costes indirectos que deben ser asignados al ámbito de fabricación de la empresa, incluidos en su caso, los de control de calidad, así como los de administración específicos u otros que estén vinculados a la producción. Estos costes indirectos se imputarán como mayor importe del coste del producto, **salvo los costes de subactividad**» «Se entiende por costes de subactividad, aquellos que son consecuencia de la no utilización, total o parcial, de algún elemento en su **capacidad productiva normal**; dichos costes se considerarán gasto del ejercicio y su medición se determinará a partir de los costes que no varían a corto plazo con el nivel de producción, teniendo presente la proporción resultante entre la actividad real y **la capacidad normal de producción**. A estos efectos, se entiende por capacidad normal de producción la que puede llegar a desarrollar un equipo productivo en **condiciones adecuadas en términos económicos racionales**».

Ya hemos visto que la consecuencia que tendría admitir como gasto corriente la subactividad, determinada en terrenos tan diletantes e indeterminados como los expuestos en la Resolución citada,

puede suponer en determinadas situaciones, la ausencia de vigencia de las reglas que sobre correlación temporal tiene proclamadas el TRLIS. El obligado tributario merced a sus decisiones unilaterales, reflexivas o simplemente empresariales, pero en todo caso subjetivas, impondría el *tempus* del devengo del tributo, con clara transgresión de la aplicación de la correlación citada. Es más, cuando en el futuro una infraestructura excesiva o una plantilla sobredimensionada, entren en funcionamiento, lo harán de forma equívoca, toda vez que una parte de los gastos que han generado, ya han sido recuperados, cuando lo que exigen las normas fiscales, es que solo a partir de la integración del ingreso en base imponible, tengan aparición fiscal, los gastos. El ingreso futuro, daría lugar a un margen inexacto, a una base imponible heterogénea, en la medida en que, en su composición no se han integrado todos los costes que la generaron.

¿Qué hacer pues con los gastos que genera un equipo amortizable que no funciona y que no genera ingresos? Tenemos varias soluciones: a) Considerarlos gastos corrientes del ejercicio probado que sea que nunca van a generar ingresos; b) Acumularlos transitoriamente en un activo inmaterial a periodificar entre los ejercicios que, se supone, en un futuro van a generar ingresos; c) Acumularlos a costes de existencias estimando que de manera indirecta colaboran a la obtención de *outputs*; d) Por último, dotar una provisión por depreciación del inmovilizado. Vamos a comentar esta última solución.

Las dotaciones a amortización presuponen en la empresa la aceptación de una premisa fundamental: la depreciación de un bien, debida fundamentalmente, **al uso, a su utilización**. Si además, esas dotaciones se calculan por tablas, suponen la aceptación de que esa depreciación debida al **uso**, tiene una cuantificación predeterminada y solo esa. Resultaría pues que, si el bien amortizado no estuviera en uso, no se utilizara, o se utilizara parcialmente, no cabría recuperar su coste a través de amortizaciones. No sería ese el camino para recuperar el gasto sino el de la dotación a depreciaciones, por obsolescencia y no por uso. Conforme a ello, en situaciones de inactividad temporal de la empresa y, por tanto, inexistente tal uso, habría ausencia de depreciación por tal causa: en consecuencia, la vida útil deberá referirse exclusivamente al tiempo en que los activos estén siendo objeto de utilización efectiva.

En conclusión y para casos de subactividad, la dotación por amortización no es el camino fiscal para recuperar el coste. El cauce lo fija la provisión por obsolescencia, **siempre probada por efectiva** y nunca forfataria como es el caso de aplicación de tablas. Depreciación **probada** (Código de Comercio, art. 39). El corolario es obvio: no serían admisibles como partidas deducibles por subactividad, aquellas que se hubieran instrumentado a través de dotaciones a amortización. Esta presupone uso y aquella, precisamente lo contrario.

6. INCORPORACIÓN AL COSTE DE PRODUCCIÓN DE PARTIDAS INTANGIBLES. IMAGEN

Tradicionalmente, en sociedades prósperas y más aún, en sociedades que recientemente han accedido de manera precipitada y compulsiva al consumo de bienes de lujo, se da un tipo de mercados, el de bienes y servicios exclusivos, en los que, la oferta, generalmente, no tiene capacidad para absorber la potencia de una demanda siempre creciente. En este tipo de mercados, además del precio

como mecanismo regulador consustancial a la institución, suelen disponerse otra serie de elementos dirigidos todos ellos, no solo a la ordenación de la demanda, sino también al mantenimiento y perdurabilidad de los signos de calidad y prestigio social que el consumo de esos bienes y servicios supone para quien lo lleva a cabo. Son mercados que operan a nivel mundial, donde la demanda no cesa ni es probable vaya a cesar y donde la oferta se encarga de guardar el buen orden de acceso de sus productos al consumidor, incluso mediante la selección personalizada de este, a través del análisis de sus listas de espera. En estos mercados, el precio deja de ser un problema, dada la garantía que representa la venta segura, pasando a primerísimo plano, el mantenimiento sin tacha alguna de la imagen de lujo, de exclusividad, de calidad incontestable, que representa el producto, no ya que se vende, sino que, en casos extremos, se concede.

En ese tipo de mercados exclusivos ni el comprador adquiere solamente el producto físico y real, ni el vendedor enajena únicamente el mismo. Hay algo más. Algo más, incluso que la calidad extraordinaria que mueve a su adquisición, algo más por lo que la posesión de este tipo de bienes goza de tal predicamento: el prestigio, la imagen, la exclusividad. En suma, el lujo. Algo que se identifica con la marca y que se adquiere en el momento de la compra del perfume, del reloj, del vehículo, etc. Esa imagen incorporada al producto, ese prestigio derivado de la marca con la que se vende y que lo convierte en único, en incomparable, es un valor claramente estructural, de la propia empresa, del que vienen a participar tanto el producto enajenado como, a través de él, quienes lo adquieren.

Entonces, ¿qué se vende?, ¿qué se demanda en ese mercado único? Pues un bien que lleva incorporados, por una parte, los elementos físicos convencionales del producto de que se trate; por otra, una serie de elementos físicos de calidad peculiares y exclusivos que lo hacen diferente; y, por último, una serie de componentes intangibles pero presentes y, de hecho y en muchos casos definitivamente decisivos a la hora de la elección del comprador, que solamente se dan, no en «ese producto» en particular, sino en «esa marca» en general pero que quedan incorporados a todos los productos de la misma. Algo que no es otra cosa que la «imagen». Componente este que, paradojas del consumo en este tipo de mercados, llega a suplantar al de los elementos físicos incorporados al producto y al de la calidad de prestaciones que de los mismos se espera, para pasar a ser la causa última y única de su adquisición por el comprador, configurando así mercados atípicos en los que, el producto vendido, es básicamente imagen y prestigio. Claro está que sustentados en una calidad inigualable y costosísima, pero, a la postre, imagen social.

En esos monopolios de oferta con demanda asegurada, donde lo que principalmente se vende y compra son intangibles, imagen, aunque la apariencia formal nos lleve a entender que el objeto de la transacción es precisamente el tangible, es moneda común que solamente se incorporen, como costes de tal producto mixto, los gastos de la parte tangible. Fácilmente identificables estos, nos olvidamos del coste de la parte intangible que **también se está vendiendo y también se está comprando**. La consecuencia final que se propone, heterodoxa y fuera de los límites actuales en que se mueve la teoría oficial de costes, resulta obvia: habría que incorporar como costes del producto que se vende junto al tangible, los gastos que producen, mantienen y crean esa imagen, ese prestigio, cuyo uso social también se enajena. No sería pues, el cobijo de los gastos del ejercicio, sino el de la incorporación a costes el tratamiento que hubiera que dar. Aunque resulte heterodoxo, que lo es. Pero, teniendo presente que solo con heterodoxias podemos avanzar.

7. CONCLUSIONES

Concluíamos el epígrafe anterior haciendo un llamamiento a la heterodoxia contable buscando el mayor acomodo posible a la ortodoxia fiscal. Por otro lado, no solo en el epígrafe precedente se han efectuado propuestas «fiscalistas» buscando la detección de la «capacidad económica» en el momento en que el devengo tributario, entendemos, lo exige. Todo el trabajo ha ido dirigido a tal fin. El principio fiscal de correlación de ingresos y gastos requiere firmeza, seguridad, en la fijación del momento de la exigencia del tributo. No es bueno para nadie que el devengo del impuesto quede al albur de normas que no sean las estrictamente tributarias. Únicas normas que podrán tener en cuenta toda la serie de condicionantes que mueven al Estado a poner en vigencia la exacción tributaria, entre los cuales y no precisamente como los más importantes, seguro están los de orden técnico-contable.

Por otro lado y en un plano exclusivamente técnico, la vigencia inexcusable del principio de correlación ingreso-gasto y en general la mecánica de los impuestos sobre beneficios, demandan más de un sistema de costes por actividades que por centros de coste. Es la actividad la que genera el hecho imponible, el devengo del impuesto y no el centro o la sección. Si al empresario le puede interesar, a efectos de control interno determinar el coste por centros, en el caso de la Administración tributaria, no es así, esta se mueve en un escenario mucho más dinámico, en un escenario de operaciones y transacciones que están destinadas a provocar excedentes empresariales. No es precisamente el campo de las estructuras productivas un terreno idóneo donde deambule el impuesto. Las secciones y los centros de costes tienden a bunkerizarse, a mirarse a sí mismos, a cerrarse frente a todo lo que no sea su ombligo contable, necesitando para sostener su endogamia una amplísima sección general en la que residenciar todo aquello que no tenga el RH que se requiere para entrar en el exclusivo club. La Administración tributaria busca la detección del excedente, el momento en que se ha de entender devengada la plusvalía y para ello resulta idónea una analítica por actividades. Es la forma de garantizar que se va a conjugar el interés del empresario con el del Estado, a la hora de compartir los costes financieros que supondría dejar en manos del primero la fijación del momento de devengo, a través de una política de *decalage* sistemático de imputación de gastos a costes, mediante la recuperación «fiscal» de estos en un momento que, también fiscalmente, no hubiera correspondencia gasto-ingreso.

ESCENARIOS DE EXCEPCIÓN DE PREVALENCIA DE LA IMAGEN FIEL SOBRE LOS PRINCIPIOS Y NORMAS CONTABLES LEGALES. ANÁLISIS CONCEPTUAL Y EVIDENCIA EMPÍRICA PARA LAS EMPRESAS ESPAÑOLAS COTIZADAS EN EL IBEX 35

JOSÉ LUIS CEA GARCÍA

*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad.
Universidad Autónoma de Madrid*

ROSARIO VIDAL LOPO

*Profesora Titular de Economía Financiera y Contabilidad.
Universidad de Santiago de Compostela*

Este trabajo ha obtenido el **Accésit Premio Estudios Financieros 2008** en la modalidad de **CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Eduardo BUENO CAMPOS, don Sotero AMADOR FERNÁNDEZ, don Manuel GARCÍA-AYUSO COVARSI, don Juan MONTERREY MAYORAL, don Javier ROMANO APARICIO y don Enrique VILLANUEVA GARCÍA.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

Extracto:

LA Imagen Fiel se consigue por lo general aplicando los Principios y Normas Contables (PyNC) legales de obligado cumplimiento en España. No obstante, el artículo 34.4 del Código de Comercio (C de C) y el propio texto del PGC 2008 establecen que, en casos excepcionales, si la aplicación de una disposición legal en materia de contabilidad fuese incompatible con la Imagen Fiel, tal disposición no sería aplicable, lo que significa que debería utilizarse una solución contable distinta de la legal para tales casos que fuese capaz de mostrarla. La tesis del trabajo es que este precepto prácticamente no se cumple, sino que ha quedado convertido prácticamente en «letra muerta», tanto por parte de las empresas que elaboran sus Cuentas Anuales, como por los auditores de cuentas que las verifican, aun cuando existen distintos escenarios de excepción de tal naturaleza, enumerados en el trabajo, en los que para mostrar la Imagen Fiel estaría justificado utilizar ciertas soluciones contables diferentes de las legales para los casos correspondientes, para poder mostrar tal objetivo informativo. Una revisión empírica de los informes anuales presentados por las compañías cotizadas españolas del IBEX 35 para el intervalo 1993 al 2007, evidencia que solo en un par de casos y no demasiado significativos, se utiliza la susodicha cláusula de excepción, con lo cual el objetivo informativo de la Imagen Fiel muestra un importante indicio de fisura por tal causa. El artículo concluye con una serie de recomendaciones a adoptar para poder superar la situación *de facto* verdaderamente indeseable.

Palabras clave: Principios y Normas Contables (PyNC) legales, prevalencia de la Imagen Fiel, marco conceptual de la contabilidad, PGC 2008, Código de Comercio, Reglamento de la Ley de Auditoría, escenarios de excepción y evidencias empíricas.

Sumario

1. El papel de los Principios y Normas Contables ante el objetivo informativo de Imagen Fiel.
2. La prevalencia del objetivo informativo de Imagen Fiel sobre los Principios y Normas Contables legales en la regulación contable española.
3. Posibles escenarios de excepción en cuanto a la prevalencia del objetivo de Imagen Fiel sobre los Principios y Normas Contables legales.
 - 3.1. Situaciones o problemas concretos que afectan permanentemente a las empresas que pertenecen o desarrollan las actividades propias de un determinado sector o rama económica.
 - 3.2. Peculiaridades específicas de situaciones, problemas o formas de operar concretas que afectan permanentemente a alguna empresa o a un determinado número de ellas con problemática especial común.
 - 3.3. Situaciones o problemas que afectan transitoria o coyunturalmente a una empresa, o a un conjunto amplio de empresas (por ejemplo, a todas las de un sector) o incluso a la generalidad de las empresas del país, capaces de producir incidencias excepcionales de naturaleza cualitativa o cuantitativa.
 - 3.4. La propia endeblez lógica de determinados principios y normas contables generales de carácter obligatorio para poder alcanzar con ellos *erga omnes* cifras compatibles con el objetivo informativo de Imagen Fiel.
 - 3.5. Lecturas distintas e incluso contradictorias de un determinado problema o transacción empresarial a la luz de diferentes principios y normas contables legales (situación de conflicto entre ellas) con síntesis inadecuada en favor del principio de prudencia.
4. Evidencias empíricas en las prácticas informativas de las empresas españolas cotizadas de aplicación de soluciones contables distintas de las legales en defensa de la Imagen Fiel.
 - 4.1. Descripción y reflexiones introductorias sobre el análisis empírico realizado.
 - 4.2. Resultados y comentarios del análisis empírico realizado.

Conclusiones.

Bibliografía.

Anexo.

NOTA: La concepción general del trabajo, así como la ejecución de su parte teórica e igualmente las conclusiones formuladas corresponden a José Luis CEA. Las evidencias tratadas y reflejadas en el apartado 4 corresponden a Rosario VIDAL.

1. EL PAPEL DE LOS PRINCIPIOS Y NORMAS CONTABLES ANTE EL OBJETIVO INFORMATIVO DE IMAGEN FIEL

La elaboración de las Cuentas Anuales (en adelante CA) que las empresas deben presentar públicamente ¹ ha de basarse en la aplicación de un cuadro de Principios y Normas Contables (en adelante PyNC) para poder garantizar satisfactoriamente la objetividad de la información suministrada y, en último término, su fiabilidad ², en cuanto al objetivo de síntesis perseguido de mostrar una Imagen Fiel (en adelante IF) ³ de la empresa correspondiente.

Concretamente, en cuanto al requisito de objetividad/automatismo de la información suministrada en las CA, esto vendría a decir que ha de elaborarse utilizando un mecanismo de procesamiento que impida al máximo la introducción de criterios subjetivos ni por parte de los responsables de las empresas informantes, ni por parte de los auditores de cuentas que han de emitir el juicio de bondad sobre aquella. Como dice AECA en su Documento 1 sobre Principios y Normas de Contabilidad

¹ Se conoce bajo la expresión usual de «información contable con fines generales».

² La fiabilidad es la condición principal e indispensable que ha de exigirse a la información que ha de llegar a manos del público, lo cual está ligado al cumplimiento de una serie de requisitos: a) objetividad/automatismo en su elaboración; b) verificabilidad externa independiente; c) neutralidad/imparcialidad en cuanto a la definición de los PyNC y en cuanto a su aplicación por parte de las propias empresas y por los auditores de cuentas; d) relevancia de la información revelada sobre la empresa; e) oportunidad temporal en cuanto a la aparición de la información empresarial. Aquí nos referimos concretamente al requisito de objetividad/automatismo de la información suministrada que es un requisito necesario mas no suficiente, como acabamos de señalar, de la fiabilidad de la información destinada al gran público.

³ Queremos llamar la atención respecto a que, en contra de lo que pudiera parecer ante los no especialistas en materia de contabilidad empresarial, no existe una única IF posible, indubitable e incontrovertible sobre la realidad de una empresa referida a un determinado momento, sino que podrá haber más de una con relación a una serie de hechos o transacciones empresariales, puesto que pueden existir diferentes soluciones contables aceptables (cualitativas y cuantitativas) respecto a ellos. En otras palabras, aunque en la regulación contable española se habla de la IF, en verdad y en rigor, sería más precisa la expresión utilizada en el mundo anglosajón de mostrar una IF satisfactoria (*a true and fair view*), mas no la única posible, al menos en el terreno técnico-conceptual o especulativo. Esto es importante en cuanto a la idea central que se defiende en el presente trabajo, en el sentido de que aunque sea indispensable elaborar la información a mostrar en las CA con arreglo y sujeción a un cuadro de PyNC previamente definido por un organismo regulador independiente y neutral, ello no quiere decir que las soluciones contables definidas y promulgadas de antemano sean siempre y en todas las circunstancias el vehículo necesario e incondicional de consecución de la IF de cualquier empresa respecto a los hechos o transacciones que ha realizado o que le han afectado, sino que a lo sumo se conseguiría mostrar una IF ortodoxa válida pero que, en determinadas circunstancias, podría existir otra solución diferente de la dictada en el cuadro de PyNC de obligado cumplimiento que podría ser sensiblemente más adecuada para mostrar otra IF más significativa y consecuente con las peculiaridades de determinados hechos singulares que afectan a esa empresa.

en España (1991, págs. 25-28): «la información contable posee un grado de objetividad suficiente cuando varios procesadores de los mismos hechos contables dentro de un mismo sistema de información y aplicando las mismas reglas, pueden llegar a unos datos análogos entre ellos».

Ello implica, en definitiva, lo que ya es obvio y admitido universalmente, es decir, que debe existir un cuadro de PyNC lo más completo posible, dictado desde la máxima neutralidad, objetividad e independencia del organismo emisor, de obligado cumplimiento por todas las empresas de un mismo entorno jurídico y económico ⁴, que establezca cómo deben tratarse los diferentes hechos o transacciones empresariales que puedan darse, en el doble plano cualitativo y cuantitativo, así como qué información debe constar y cómo debe aparecer esta en los distintos documentos contables (CA) que han de presentar obligatoriamente las empresas.

Contando, pues, con un cuadro completo de PyNC de tales características la información para los mismos hechos o transacciones que afectasen a todas ellas sería análoga y, por lo tanto, la información mostrada en las respectivas CA gozaría de una objetividad/automatismo suficiente, es decir, en donde la subjetividad y las conveniencias interesadas de cada empresa por mostrar la imagen deseada o más conveniente para sus intereses quedaría, si no erradicada totalmente, sí al menos sería más difícil que pudiera prosperar, máxime cuando esa información debería ser sometida a la comprobación y juicio independiente de un auditor de cuentas, obligado a su vez a verificar el cumplimiento adecuado por la empresa de ese cuadro obligatorio de PyNC.

Además de esta vertiente de la fiabilidad informativa que propicia la aplicación obligatoria del cuadro preestablecido de PyNC a la hora de registrar los hechos y mostrar la información de ellos en un paquete estándar de CA definido por el propio modelo de regulación contable, habría una segunda vertiente o efecto al atenerse todas las empresas del mismo entorno competitivo al mismo cuadro normativo, esto es, la comparación o comparabilidad de los datos e información de cada una de ellas, aspecto este trascendental aunque no forma parte del interés central del presente trabajo.

Así, pues, la información contable de las empresas surge dentro de un determinado modelo imperativo (legal o profesional) de PyNC (conjunto de reglas cualitativas y cuantitativas que han de regir para el registro de los hechos y transacciones empresariales acaecidas y para la presentación de los documentos que forman sus CA), a partir de lo cual se presupone, salvo prueba en contrario, que se estará mostrando «una» (expresión anglosajona) o «la» (expresión española) IF de la empresa (de su patrimonio, de su situación financiera y de sus resultados, según fórmula acuñada al uso).

Parecería producirse, pues, una conexión cuasinatural entre los instrumentos o reglas técnicas a aplicar (PyNC del modelo contable de obligado cumplimiento) y el objetivo informativo a alcanzar (IF), lo cual hay que presumir que se cumplirá en condiciones normales o habituales. Pero no es en

⁴ El entorno competitivo en el caso concreto de las CA de las empresas cotizadas en bolsa cada vez es más parecido para todas ellas en el escenario actual de la competencia globalizada a escala universal, aunque en esto habría diferentes niveles y también habría que hablar de cómo y quiénes deberían tener la responsabilidad de dictar un cuadro de PyNC, verdaderamente independiente, neutral y objetivo a escala universal. Pero estas reflexiones nos llevarían a otro espacio distinto del que queremos abordar en el presente trabajo.

modo alguno una vinculación causal inexorable entre lo uno (PyNC) y lo otro (IF) en todos los casos y circunstancias.

Por el contrario, hay que señalar que lo indeclinable para quien elabora la información contable (responsabilidad de la empresa informante) y para quien verifica esta (auditor de cuentas independiente) será la consecución efectiva del objetivo informativo de IF y los medios instrumentales a utilizar para alcanzar dicho objetivo no tienen que ser siempre la aplicación mecánica, rutinaria, literal, acontextual y estricta de los PyNC que vienen expresados en el cuadro de normas legales que rija dentro del espacio jurídico/político al que pertenezca la empresa, sino que bajo un buen juicio profesional de idoneidad o de racionalidad económico-financiera podrá haber determinados casos, situaciones o transacciones concretas relativas a la empresa informante en las que, aplicando precisamente las soluciones contables específicas marcadas para ellas por el modelo de regulación contable imperativo, no se conseguiría mostrar la IF y si, en cambio, podría alcanzarse en tales situaciones excepcionales o peculiares utilizando otras soluciones contables distintas que fuesen más acordes con el mencionado objetivo informativo. En tales supuestos, debería prevalecer el objetivo informativo (IF) sobre los presupuestos habituales de alcanzarlo (PyNC legales de obligado cumplimiento), o sea, no solo sería posible, sino que entendemos sería imperativo en tales casos o situaciones excepcionales, aplicar aquellas soluciones contables –distintas de las previstas en el cuadro legal de PyNC– que fuesen adecuadas para poder mostrar la IF en tales casos o situaciones, bien que con la obligación, para quien elabora la información o para quien la audita utilizando estos supuestos de excepción, de dar debida cuenta y razón (en la Memoria) de los motivos y justificaciones de los cambios introducidos de criterios contables, así como también de los efectos cualitativos y cuantitativos derivados de esto sobre la información presentada.

Ahora bien, este imperativo moral, más que una mera posibilidad que ofrece el modelo contable a quien elabora o audita la información contable, tiene el importante inconveniente de que traslada la carga de la prueba sobre la razón de haber abandonado una o más de una de las soluciones contables del cuadro obligatorio de PyNC por el motivo apuntado y sobre la idoneidad de la o las soluciones contables distintas de las ortodoxas que se han aplicado al caso en defensa de la IF, a la propia empresa que introduce tales cambios o al auditor de cuentas que hipotéticamente hiciese salvedad de ello en su informe, o a ambos si actuasen de consuno sobre tal necesidad.

Indudablemente, esto supone un gravamen excesivamente duro y arriesgado para que el orden natural que marca el modelo de regulación contable (lo primero e indeclinable debería ser el objetivo de IF, con la aplicación de las soluciones expresas previstas en el modelo para la mayoría de los casos y con la aplicación, en casos o hechos excepcionales, de otras soluciones contables distintas de las legales, cuando con ellas se mostrase mejor la IF en tales circunstancias especiales), pueda prosperar o funcionar en términos efectivos o satisfactorios, como sería de desear en el plano normativo o del deber ser de la información contable empresarial.

En suma, parece bastante probable que sobre el escenario ideal trazado del deber ser informativo actuará con fuerza, como efecto disuasorio, la carga de la prueba del cambio que se introdujese, con la consiguiente incomodidad y posibles consecuencias indeseables o desagradables a que se expone quien osase hacerlo. En términos prácticos, al responsable de la empresa informante se le planteará el dilema

entre la incomodidad o incluso los riesgos de defender a ultranza la IF, aplicando para ello alguna o algunas soluciones contables diferentes de las que constasen en el cuadro obligatorio de PyNC ante la existencia de situaciones o circunstancias excepcionales o especiales que requerirían tal cambio, puesto que pesaría sobre él la justificación de su quehacer «anómalo», frente a la ortodoxia que representan las soluciones que constan en el modelo de regulación oficial correspondiente (o, en su caso, al auditor de cuentas), o bien refugiarse y resignarse en la comodidad y el conformismo que supone ajustarse a lo que marca la ortodoxia de lo señalado en el modelo de obligado cumplimiento, aunque ello pudiese suponer apartarse o sacrificar, en mayor o menor medida, el objetivo ideal de IF a tenor de las circunstancias, hechos o transacciones especiales que afectan a la empresa en cuestión.

Además, visto el asunto en términos realistas desde la empresa informante, habría que tener presente el doble filtro disuasorio que actuaría sobre ella, en el caso de que se aventurase en este camino tortuoso y arriesgado de defender a ultranza el objetivo de mostrar su más auténtica IF a expensas de prescindir para ello de alguna solución legal no adecuada a su realidad concreta y su sustitución por otra solución contable alternativa más idónea a su juicio que podría llevar a tal objetivo en sus circunstancias especiales para alguno de sus hechos o transacciones:

1. Afirmar su propia voluntad de mostrar una información más fiel, por encima de la incomodidad o el riesgo intrínseco de tener que descubrir expresamente ante el público su proceder llamémosle «heterodoxo», puesto que esto siempre suscitará recelos o sospechas entre los destinatarios de la información.
2. El efecto disuasorio que supone tener que convencer o lograr la anuencia del auditor de cuentas ante la invocación de situación excepcional esgrimida y ante la solución alternativa que pretendiera utilizar la empresa, ya que la amenaza de «salvedad» en el informe del auditor representa un riesgo peligroso que eventualmente podría traducirse en un quebranto bastante oneroso o incluso incalculable al que la empresa juiciosamente no querrá exponerse, con lo cual lo más probable es que acabe optando por replegarse en el refugio de las soluciones contables legales al pie de la letra.

En otras palabras: ¿sucumbirá prácticamente por tales razones la lógica señalada «del deber ser» del modelo de regulación contable –defensa de la IF e introducción en casos excepcionales de soluciones contables distintas de las establecidas en el cuadro obligatorio de PyNC del propio modelo–, quedando prácticamente en letra muerta este imperativo de alcanzar la IF con soluciones contables adecuadas a aquellas situaciones especiales o excepcionales que afectasen a la empresa informante? o, por el contrario, ¿hay evidencias claras en las CA presentadas públicamente de que se está utilizando por parte de las principales empresas españolas cotizadas esta vía alternativa de actuación en aquellos escenarios típicos de excepción?

Nuestro escepticismo respecto a la utilización práctica efectiva de esta vía excepcional en defensa de la IF, por parte de las empresas españolas en general y especialmente por las grandes compañías cotizadas e incorporadas al IBEX 35, se acrecienta ante la fuerza o presión intimidatoria de los argumentos esgrimidos, aunque habrá que ver empíricamente si esto se utiliza o no, para qué y por quién, en qué medida, etc. Esto lo veremos al final del presente trabajo a través de la colación

de los informes reales de CA que han presentado las empresas españolas en los últimos ejercicios (concretamente desde 1993 al 2007).

2. LA PREVALENCIA DEL OBJETIVO INFORMATIVO DE IMAGEN FIEL SOBRE LOS PRINCIPIOS Y NORMAS CONTABLES LEGALES EN LA REGULACIÓN CONTABLE ESPAÑOLA

La consecución del objetivo informativo de IF (del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa), como prioridad incluso, aunque con ciertas restricciones, por encima de los medios instrumentales normales de alcanzar esta (de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia) está reconocido igualmente por la regulación contable española, tanto por el régimen anterior (Ley 19/1989 de 25/7 y PGC 1990) como por el nuevo régimen (Ley 16/2007 de 4/7 y PGC 2008).

En otras palabras, en nuestro modelo de regulación contable de naturaleza eminentemente legal, lo esencial es mostrar la IF, presumiblemente mediante la aplicación estricta de los PyNC legales de tratamiento de los distintos hechos o transacciones empresariales acaecidas y de presentación de las CA, pero puede haber casos singulares o especiales que afecten a la empresa informante en los que en términos de racionalidad económico-financiera cualquier profesional competente sobre la materia podría encontrar motivos o argumentos sólidos para poder demostrar que precisamente, si se aplicaran las normas contables legales establecidas con carácter concreto sobre tales hechos o transacciones que afectan a una empresa o a un conjunto de estas, no se conseguiría o incluso habría un distanciamiento de la IF a través de las CA presentadas, o bien porque incluso ni tan siquiera existiera una norma contable que inequívocamente debiera aplicarse al caso concreto que ocurre en la empresa informante, o bien porque existiesen varias normas contables posibles que pudieran competir entre sí para el tratamiento del caso o caso concretos que se presentan en la empresa, o ante cualquier otra circunstancia o escenario posible semejante⁵. Pues bien, en todas estas situaciones especiales o excepcionales, también en nuestro derecho contable positivo debería prevalecer siempre la exposición de la IF, aunque ello obligue a tener que buscar y aplicar soluciones contables idóneas al margen de las que hipotéticamente viniesen recogidas en el cuadro legal de PyNC para tales casos o situaciones en su sentido más general o normal, pero no bajo las peculiaridades especiales con que se presentan en la empresa informante, ciertamente excepcionales y distintas de las que habrán servido para definir el tratamiento contable común que cubre la norma legal.

¿Cuáles son las referencias o disposiciones legales españolas en materia de contabilidad empresarial que establecen expresivamente que, en la lógica del modelo de las CA, el objetivo irrenunciable es siempre la IF y que este no siempre queda asegurado con la aplicación mecánica de los PyNC formulados en los textos legales, sino más bien al divorcio de esta, con lo cual a los ojos de la propia normativa legal cuál sería el *modus operandi* previsto, es decir, el régimen alternativo a seguir en tales casos para poder alcanzar el referido objetivo?

⁵ Se trataría por tanto de presunción *iuris tantum*, es decir, salvo que se pudiera demostrar que aplicando determinada solución contable legal no se alcanzaría de modo satisfactorio la IF y, en cambio, aplicando una solución contable alternativa se pudiese razonar y justificar suficientemente que sí se alcanzaría el susodicho objetivo informativo.

- **Referencias contempladas en la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización contable internacional con base en la normativa de la Unión Europea.**

Hay varias referencias legales en el C de C (dentro de los artículos de su sección segunda «De las Cuentas Anuales», del título III del Libro Primero). En primer lugar, en el artículo 34.2:

«Las CA deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales. A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no solo a su forma jurídica.»⁶

Comentario:

Aquí se aprecia, en la primera parte del texto, que el objetivo a alcanzar es la IF y que esta se obtendría de conformidad, o sea, aplicando las disposiciones legales existentes sobre la materia, aunque en la segunda parte se abre la posibilidad de ir más allá de lo que hipotéticamente dijese las normas contables expresamente promulgadas, al señalar en términos prácticos que, al efecto de alcanzar la IF, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no solo a su forma jurídica.

Ahora bien, ¿qué ocurre si bajo la lectura jurídico-formal del documento soporte de una operación o contrato empresarial, este parece que es una cosa la cual tiene un determinado tratamiento contable en el cuadro de disposiciones legales (PGC 2008 y disposiciones de desarrollo o complementarias de este), pero la empresa (o, en su caso, el auditor de cuentas), bajo una lectura que entiende de razonable de la realidad económica de dicha operación o contrato, ve otra cosa distinta, la cual requeriría un tratamiento contable propio de la realidad económica que representa y por tanto diferente del que representaría su lectura meramente jurídico-formalista que es el que ve reflejado en el cuadro de las normas contables vigentes?

Parece bastante claro que invocando esta disposición contable-mercantil, la empresa o el auditor de cuentas, podrían utilizar una solución contable inspirada en el auténtico fondo económico de la operación o contrato que se da en una determinada empresa, si entiende que razonablemente tal solución contable, distinta de la legal, fuese necesaria para mostrar la IF de tal empresa.

Es más, si se nos apura, diríamos que no solamente esta norma de derecho positivo apoya la validez de tal proceder, sino que incluso existiría la obligación moral de hacerlo así por parte de quien prepara la información de la empresa o por parte de quien la audita en defensa del susodicho objetivo de IF.

Asimismo, el artículo 34.3:

«Cuando la aplicación de las disposiciones legales no sea suficiente para mostrar la IF se suministrarán en la Memoria las informaciones contables precisas para alcanzar ese resultado».

⁶ El subrayado es nuestro.

Comentario:

Este texto también aporta ciertas claves que nos permiten ver la apuesta que hace el legislador, lógica por otra parte en nuestra opinión, por un modelo de regulación contable que persiga por encima de todo el objetivo de IF, más allá de la utilización en su literalidad de las soluciones contables o normas contables instrumentales de naturaleza legal, las cuales estarán concebidas para regir en las operaciones correspondientes generadas desde unas condiciones normales, pero no cuando tales operaciones tuviesen determinadas condiciones o especificidades propias distintas. En este caso (se refiere concretamente a que, con la especificación dada o con los requerimientos informativos exigidos por la norma legal aplicable a ciertos casos que ocurren en una empresa, no fuese suficiente para expresar la información verdaderamente fiel del hecho en cuestión), la empresa informante a sus expensas o, en su caso el auditor de cuentas, deberían aportar de su propia iniciativa todo aquello que en buena lógica de IF fuese necesario o conveniente para tal fin (es decir, información adicional o datos complementarios) por encima de las exigencias legales, incorporando todo ello a la exposición ofrecida en las CA, dentro de la Memoria concretamente.

Pero sobre todo el artículo 34.4:

«En casos excepcionales, si la aplicación de una disposición legal en materia de contabilidad fuera incompatible con la IF que deben proporcionar las CA, tal disposición no será aplicable. En estos casos, en la memoria deberá señalarse esta falta de aplicación, motivarse suficientemente y explicarse su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa».

Comentario:

Es el punto de apoyo más claro y elocuente de defensa del objetivo informativo de IF por encima de las soluciones contables de derecho positivo previstas para el tratamiento de los hechos ocurridos y, en definitiva, para evocar la utilización de un tratamiento contable distinto de la solución legal tipo o normal. Este alegato claro y contundente de defensa a ultranza de la IF es una forma también de requerir la responsabilidad de los profesionales que elaboran o auditan la información contable para utilizar siempre aquellas soluciones contables alternativas y distintas de las legales previstas en aquellos supuestos en que así lo requiriese la mejor expresión de los hechos ocurridos desde el juicio competente de aquellos y en los términos de excepción que exige la ley y con los requerimientos declarativos que esta exige cuando se utilice este proceder contable (de notar en la Memoria el caso o los casos en los que no se utiliza la solución contable prevista por el modelo de regulación, la motivación y justificación de tal proceder y la solución alternativa utilizada en su lugar, así como los efectos cualitativos y cuantitativos que se han originado sobre la expresión del patrimonio, sobre la situación financiera y sobre los resultados de la empresa a consecuencia del o de los cambios de reglas contables introducidos de superior consistencia conceptual, para así poder mostrar la mejor expresión de la IF de la empresa).

También, en cierto modo, podría traerse a colación el artículo 38 i) del propio C de C:

«Se admitirá la no aplicación estricta de algunos principios contables cuando la importancia relativa de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere la expresión de la IF del patrimonio, de la situación financiera y del patrimonio».

Comentario:

El que se admita la no aplicación estricta de alguno de los PyNC legalmente establecidos sobre determinados casos o transacciones, apoyada en la razón práctica de la importancia relativa escasa o insignificante, obedece a otro motivo distinto, de pura lógica desde luego, en los que el seguimiento a rajatabla de una determinada norma legal de tratamiento contable de un hecho de escasa envergadura cuantitativa para la empresa (que conllevarse por ejemplo tareas engorrosas administrativas de cierta consideración) pudiera ser abandonado o dejado de aplicar, dando paso a otro tratamiento o solución diferente que fuese más cómoda o menos enrevesada siempre que el efecto cuantitativo o cualitativo sobre las magnitudes contables básicas mostradas (renta, patrimonio, etc.) fuese prácticamente intrascendente en términos relativos con respecto a lo que tales magnitudes hubiesen sido aplicando en puridad la solución legal normalmente prevista para el hecho en cuestión (por ejemplo tratar una inversión en útiles y herramientas de escaso valor relativo, como gasto en vez de como activo fijo amortizable, por tener una repercusión relativa muy escasa hacerlo de una forma u otra, con la ventaja de que haciéndolo como gasto consuntivo se evitan tareas administrativas, etc.).

Ahora bien, ¿cuáles serían fuentes alternativas válidas donde encontrar soluciones contables distintas de las legales (PGC 2008 y disposiciones complementarias o de desarrollo de este), en los términos y por los motivos indicados en defensa de la IF? Pero sobre todo y por encima de todo, ¿cuál sería la solución contable alternativa a utilizar que responda mejor a la racionalidad económico-financiera subyacente del hecho, transacción o situación empresarial en cuestión que exija una expresión distinta y alejada de la IF que resultaría de aplicar la solución contable del caso prevista en las normas legales españolas? Es aquí donde está el verdadero meollo del asunto. Más adelante hablamos de esto.

• **Referencias contempladas en el PGC 2008.**

1. En el Marco Conceptual (MC) de la Contabilidad.

En el texto declarativo de la Primera Parte del PGC 2008. MC de la Contabilidad, apartado 1.º Cuentas Anuales. Imagen Fiel, se formula en primer término la idea general de que la consecución de la IF del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa se obtendrá como corolario de la aplicación sistemática y regular de las disposiciones legales en materia de contabilidad y de modo más elocuente y concreto a través del cumplimiento de los requisitos, principios y criterios contables incluidos en el texto del PGC 2008, debiendo sobreentenderse también de las demás disposiciones legales, complementarias o de desarrollo, del susodicho PGC 2008.

Además, el propio párrafo en el que se fija el posicionamiento indicado acaba señalando una idea importante al respecto:

«A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no solo a su forma jurídica».

A pesar de la ambigüedad que encierra la redacción señalada, entendemos en el contexto que tratamos de la prioridad siempre del objetivo informativo de IF por encima incluso, cuando así fuese menester, de los requisitos, principios y criterios contables legales al respecto, esto vendría a querer decir seguramente que cuando la solución contable legal prescrita para cualquiera transacción o hecho no respondiese debidamente a la realidad económica subyacente del caso parece bastante claro, desde el imperativo señalado de atender a la realidad económica, que sería conveniente modificar la solución contable legal del hecho en cuestión para dar entrada a lo que demandase su realidad económica a juicio del preparador o del auditor de la información presentada por la empresa.

De otro lado, en el mismo apartado que comentamos, a renglón seguido se incorporan dos párrafos complementarios que acotan o modifican, como excepción, la presunción normal de obtención de la IF a través de las disposiciones contables legales.

El primero de ellos manifiesta:

«Cuando se considere que el cumplimiento de los requisitos, principios y criterios contables incluidos en este Plan General de Contabilidad no sea suficiente para mostrar la IF, se suministrarán en la Memoria las informaciones complementarias precisas para alcanzar este objetivo».

Comentario:

Este párrafo señala cómo debe procederse ante posibles lagunas o insuficiencias en las normas contables legales de obligado cumplimiento con relación a determinados hechos o transacciones empresariales o incluso sobre determinadas peculiaridades especiales de estas sin la debida cobertura por parte de las disposiciones legales correspondientes, en cuyo caso es evidente que no quedaría más remedio que acudir a otras fuentes normativas o incluso a opiniones doctrinales solventes sobre la materia para aplicar la solución conveniente al respecto y poder así mostrar la IF.

En tal sentido, el propio MC en su apartado 7.º Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados, únicamente reconoce como tales a los que vienen especificados en disposiciones legales españolas. De modo concreto, cita:

- a) El C de C y la restante legislación mercantil.
- b) El PGC y sus adaptaciones sectoriales.
- c) Las normas de desarrollo que, en materia contable, establezca en su caso el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y
- d) La demás legislación española que sea específicamente aplicable.

Es claro que esto no es suficiente, ni resuelve el problema real a que hace referencia el párrafo del MC que indica de forma resumida cómo proceder ante vacíos o insuficiencias de las referidas disposiciones españolas en materia contable. Nosotros entendemos que, aparte de la manifestación aportada de suministrar en la Memoria las informaciones complementarias para alcanzar el objetivo de IF, debería haberse añadido expresamente también en el referido apartado 7.º, un punto final e) que dijese que, cuando un determinado hecho o circunstancias singulares de este no estuviesen contempladas en las referidas fuentes contables españolas, se debería atender, con carácter complementario o supletorio, a lo que estableciesen al respecto las normas e interpretaciones emitidas por el modelo IASB o, en su caso, por la regulación contable internacional de uso y aceptación por los principales mercados financieros internacionales o, en su defecto, por las opiniones doctrinales más solventes o reconocidas sobre la materia en cuestión ⁷.

El segundo de los párrafos señala:

«En aquellos casos excepcionales en los que el cumplimiento fuera incompatible con la IF que deben proporcionar las CA, se considerará improcedente dicha aplicación. En tales casos, en la memoria se motivará suficientemente esta circunstancia y se explicará su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.»

Comentario:

Es aquí donde se aborda la cuestión central del problema que estamos tratando en este trabajo, es decir, el de aquellas situaciones especiales en las que deberían utilizarse soluciones contables distintas de las legalmente formuladas para tales casos, precisamente para poder alcanzar de modo efectivo el objetivo informativo indeclinable de mostrar la IF a través de las CA presentadas por la empresa.

⁷ Con posterioridad a la presentación de este artículo al Premio «Estudios Financieros» del CEF, ha aparecido en el Boletín Oficial del ICAC n.º 74 de junio 2008, la respuesta que da el referido ICAC a una Consulta relativa al caso de transacciones cuyo tratamiento contable no estuviese contemplado en los PyNC generalmente aceptados en España, sobre si en tales casos serían de aplicación obligatoria lo que estableciesen al respecto las normas internacionales NIIF (IASB) adoptadas por la Unión Europea. La respuesta que da el ICAC, en su síntesis final, es: «A la vista de todos los antecedentes expuestos, este Instituto considera que debe concluirse que en el caso de ausencia de una norma o interpretación en la normativa nacional que se aplique específicamente a una transacción, los administradores deberán utilizar su criterio profesional para definir un criterio contable que sea lo más respetuoso con el Marco Conceptual de la Contabilidad previsto en el Plan General de Contabilidad y con los criterios contenidos en las normas de contabilidad generalmente aceptadas en España. Al formarse juicio sobre esta cuestión, se podrán considerar las prácticas que se siguen en el sector, así como cualquier otro desarrollo normativo relevante». De otra parte, la respuesta añade también la postura manifestada al respecto por la Abogacía del Estado, en el sentido de «confirmar el criterio mantenido por el ICAC en su petición de informe sobre los criterios contables de aplicación en defecto de norma específicamente aplicable, de la no obligatoriedad de aplicación supletoria de las NIIF». Evidentemente, estamos de acuerdo con que no sea obligatoria la aplicación supletoria de las soluciones de las NIIF en tales casos, sino que se aplique la solución con mayor racionalidad económico-financiera en cada supuesto concreto, más que con la expresión ambigua de que sea el «criterio profesional para definir un criterio contable aplicable al caso», pero esto no quita para que sigamos considerando conveniente añadir al referido apartado 7.º del Marco Conceptual del PGC el epígrafe e) que proponemos como una fuente complementaria más a las NIIF, por supuesto no con carácter obligatorio ni necesariamente automático o preferente, cuando no existiese solución expresa aplicable al caso en la normativa contable española, enumerada en epígrafes a), b), c) y d), amén de incluir también a lo que señalamos para e), es decir, otra regulación internacional relevante y las opiniones doctrinales más solventes o reconocidas sobre la materia en cuestión.

Como se ve, el texto de este párrafo del MC es coincidente prácticamente en términos literales con lo que señala el artículo 34.4 del C de C antes reproducido y comentado, por lo que nos remitimos al comentario realizado sobre esta disposición del C de C.

También podría traerse a colación, aunque de una manera algo distinta a la cuestión central tratada, el texto que aporta el MC respecto al principio contable de importancia relativa (en el apartado 3.º Principios Contables), donde se vuelve a reproducir lo que ya se apuntaba en la Ley 16/2007, artículo 38 i) del C de C sobre la no aplicación de cualquier PyNC legal en razón de la escasa importancia relativa en términos cuantitativos y cualitativos que la utilización de otra solución alternativa pudiese causar sobre la IF, es decir, se reproduce en el PGC 2008 lo ya señalado en la referida Ley 16/2007, lo que nos exime de mayor comentario sobre lo que ya hemos expresado sobre el particular.

En resumen, queda claro pues que en las disposiciones contable-mercantiles vigentes prima siempre el objetivo de IF, en los casos normales mediante la aplicación de las soluciones contables establecidas en las disposiciones legales españolas sobre la materia y en los casos de excepción o de incompatibilidad entre las soluciones contables legales y el objetivo informativo señalado, aplicando aquellas otras soluciones contables alternativas que resultasen más acordes con las circunstancias especiales de tales casos. En tal sentido, parece evidente que aquí deberían buscarse soluciones contables lógicas y coherentes con el trasfondo de racionalidad económico-financiera de las distintas situaciones excepcionales y máxime si viniesen respaldadas por otras regulaciones internacionales de reconocida solvencia y aceptación, o bien apoyadas por opiniones doctrinales o elaboradas bajo tal presupuesto de racionalidad por quien presenta la información o por el auditor que ha de certificar su bondad.

2. En el contenido de la Memoria.

En el epígrafe 2. Bases de presentación de las CA se contempla un apartado para dejar constancia de la preceptiva información requerida por el aludido artículo 34.4 del C de C para cuando la empresa informante hubiese utilizado la cláusula de excepción en apoyo o defensa de la IF, en los siguientes términos:

«1. Imagen Fiel

(...)

b) Razones excepcionales por las que, para mostrar la IF, no se han aplicado las disposiciones legales en materia contable, con indicación de la disposición legal no aplicada, e influencia cualitativa y cuantitativa para cada ejercicio para el que se presenta información, de tal proceder sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.»

Asimismo, en sentido en parte similar a lo anterior, el texto del apartado c) de este mismo epígrafe:

«c) Informaciones complementarias, indicando su ubicación en la Memoria, que resulte necesario incluir cuando la aplicación de las disposiciones legales no sea suficiente para mostrar la IF.»

Igualmente, tendría cierta conexión con la situación que se está tratando aquí, la exigencia escueta que hace el texto de la Memoria sobre el deber de dejar constancia y justificación de los «Principios contables no obligatorios aplicados.»

Entendemos que esta enunciación escueta parece hacer referencia a cualquier solución contable que hubiese aplicado la empresa informante por no existir dentro de la regulación contable legal española una norma de tratamiento expreso para el caso o situación concreta que afecta a la empresa informante, o bien a los PyNC aplicados por esta respecto a determinados hechos o transacciones que han ocurrido o que le han afectado, en sustitución de los legales para tales casos contemplados en la regulación contable española, lo que provocaría acogerse a la cláusula de excepción para utilizar un tratamiento contable distinto del legal con el fin de poder mostrar la IF de la referida empresa.

Finalmente, debe significarse que el régimen comentado de la prioridad del objetivo informativo de la IF y de sus respectivas consecuencias e implicaciones concretas recogidas con la nueva regulación contable-mercantil española (Ley 16/2007 y PGC 2008), constituye prácticamente un trasunto fiel del régimen existente en la regulación contable precedente (Ley 19/1989 de 25/7 y PGC 1990), salvo algunas diferencias de literalidad de los textos respectivos que no de fondo. Prácticamente en esto no se ha producido ningún cambio significativo, razón por la cual en el análisis empírico (el último punto de este trabajo) de las prácticas informativas seguidas por las empresas españolas cotizadas del IBEX 35 para apreciar de qué manera han cumplido o utilizado los preceptos indicados sobre IF y normas contables aplicadas, nos podrán servir las evidencias mostradas en la información financiera sobre CA presentadas en los años más recientes donde regía el régimen contable anterior por ser, sobre el punto que comentamos, prácticamente idéntico en el nuevo régimen que ha empezado a regir a partir del primer ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2008.

3. POSIBLES ESCENARIOS DE EXCEPCIÓN EN CUANTO A LA PREVALENCIA DEL OBJETIVO DE IMAGEN FIEL SOBRE LOS PRINCIPIOS Y NORMAS CONTABLES LEGALES

No cabe duda, pues, que nuestra regulación contable de corte legalista sanciona la prevalencia del objetivo informativo de IF por encima de los medios instrumentales de conseguirlo en los casos normales (PyNC legales), hasta el punto que entendemos que quienes elaboran las CA (expertos contables de las empresas bajo la responsabilidad de los administradores de las mismas) o quienes las verifican (auditores externos independientes) no solo tienen competencia legal para utilizar determinadas soluciones contables distintas de las prescritas legalmente para el tratamiento y revelación informativa de ciertos problemas o transacciones empresariales cuando, en su opinión responsable, se den las circunstancias de excepción que señala la ley, sino que incluso debería ser para ellos un auténtico deber deontológico aplicar aquellos principios o normas contables alternativas a las legales en aquellos supuestos de excepción que encuentren en el caso particular de las CA de una determinada empresa.

Ahora bien, precisamente el quid de la cuestión radica en interpretar o descifrar qué ha de entenderse por situaciones o casos excepcionales en este contexto, pues esto es lo que habrá que probar como justificación del desvío de la «ortodoxia» que suponen los PyNC recogidos en el ordenamiento

legal. Cuestión esta que, como es fácil de comprender, resulta bastante peliaguda y sin duda enormemente controvertible, sobre la cual queremos aportar algunas reflexiones, a modo de guías para poder resolver convenientemente este delicado tema, con el fin de que la solemne declaración que hace nuestro ordenamiento sobre la prevalencia de la IF sobre los PyNC legalistas en ciertos casos no quede convertida *de facto* en letra muerta en aquellos casos de excepción, que sin duda los hay, ya por el miedo o por la comodidad de unos u otros (empresas o auditores) de utilizar el camino, siempre molesto y complejo, que prescribe la ley para salirse razonable y justificadamente de sus PyNC concebidos para los casos o situaciones normales.

Ciertamente, la información suministrada en las CA podría verse desfigurada, en mayor o menor medida, en todos estos casos o situaciones de excepción en los que no se utilizaran principios o normas contables alternativos acordes con ellas, con los consiguientes efectos económicos (desfavorables o favorables) para las propias empresas que pudiera provocar una información desfigurada o distorsionada en términos de IF económico-financiera efectiva, confeccionada desde los patrones contables legales estrictos, cuando alguno de ellos pudiera ser incompatible o no adecuado para determinadas singularidades que se dan en la actividad de aquellas, en otras palabras, no utilizando la cláusula de excepción que se encuentra reconocida con todos los honores en los textos legales y por tanto de obligado cumplimiento también para los elaboradores y auditores de las CA.

A estos efectos, se podrían enumerar y describir distintos escenarios de excepción, frente a las situaciones normales de los problemas de las empresas sobre las cuales se fundamentan y conciben los PyNC legalmente prescritos, escenarios que sugerirían vías o salidas contables de resolución propias, distintas de las sancionadas en el código de PyNC legales, vías que deberían ser lógicamente adecuadas a la expresión peculiar de su respectiva excepción.

3.1. Situaciones o problemas concretos que afectan permanentemente a las empresas que pertenecen o desarrollan las actividades propias de un determinado sector o rama económica.

La regulación contable dentro de su pronunciamiento principal (PGC 2008 en nuestro caso) tiene validez general, es decir, formula reglas de tratamiento contable para las operaciones que desarrolla cualquier empresa perteneciente a cualquier sector de actividad. Las normas contables del PGC 2008 sirven pues o están pensadas para operaciones objetivas de carácter genérico, pero no cubren las singularidades específicas que determinadas transacciones adquieren en determinados sectores de actividad en donde se dan elementos diferenciales importantes con relación al prototipo genérico de la presentación normal de la operación sobre la que se articula su norma de registro o valoración recogida dentro del PGC.

Dicho de otra forma, los principios y sobre todo las normas de tratamiento contable contempladas en el PGC 2008 no sirven para todos los hechos y circunstancias peculiares de una determinada transacción de todos los objetos sociales posibles de actividad económica. Por el contrario, hay problemas concretos o peculiares, estructurales o permanentes, de un determinado sector de actividad para los cuales la utilización de la solución general contemplada en el PGC (pensada para la forma general o habitual de presentación de aquellos) no reflejaría debidamente la IF o la más conveniente en razón de la especificidad singular con que se presentan las correspondientes transacciones u operaciones en alguna actividad económica o sector concreto.

Sin duda, la mejor solución técnica sería dictar normas contables de adaptación sectorial del PGC a las peculiaridades objetivas de cada sector de actividad sobre aquellas cuestiones típicas o características con que se presentan algunas de sus operaciones, puesto que la prevista genéricamente para ellas dentro del PGC no estaría indicada o no sería adecuada. De hecho la disposición final primera y segunda del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, aprobatorio del PGC 2008 establece la fórmula que ha sido tradicional dentro de la regulación contable española, es decir, aprobar adaptaciones sectoriales del PGC según las características y naturaleza de las actividades de cada sector. Además, como quiera que a la entrada en vigor del nuevo PGC 2008 ya existían determinadas adaptaciones sectoriales del anterior PGC 1990, a través de la disposición transitoria quinta del nuevo régimen jurídico-contable se establece que los contenidos de dichas adaptaciones sectoriales del régimen precedente seguirán siendo aplicables en todo aquello que no se oponga al nuevo régimen jurídico-contable y asimismo se reconoce y se expresa la voluntad de seguir actualizando las adaptaciones sectoriales existentes al nuevo régimen contable-mercantil y de seguir produciendo en el futuro nuevas adaptaciones para otros sectores de actividad.

Así, pues, el escenario de excepción correspondiente a la tipicidad de determinadas operaciones dentro de un determinado sector de actividad debería cubrirse obviamente a través del tratamiento específico de tales operaciones singulares formulado dentro de la adaptación sectorial respectiva. Este desde luego ha sido el camino que ha venido siguiendo la regulación contable española desde siempre, si bien la aportación de planes de adaptación sectorial, aunque amplia, no cubre todavía todo el abanico de sectores y ramas de la economía.

Podrían citarse algunos ejemplos de excepción estructural ligados a la modalidad de actuación empresarial, difícilmente encajables dentro de los moldes contemplados en las normas contables expresas y que precisarían por ello normativas contables especiales:

- a) Aquellos sectores o empresas que han de vender sus productos a plazos de larga duración con sus peculiaridades añadidas que ello entraña respecto a altas tasas de impagados y a la recuperación de productos vendidos usados como recuperación o garantía de sus créditos, con toda la problemática contable singular que ello debiera implicar y para la que no servirían los mecanismos ordinarios previstos en el PGC para el reflejo de toda esta cadena secuencial de operaciones.
- b) Empresas con ciclo de actividad (producción-venta) superior al ejercicio donde las pautas previstas en el PGC no servirían al estar estas contempladas para la hipótesis implícita de ciclo inferior a un año.
- c) Empresas que producen/distribuyen bienes o servicios sometidos a regulación pública en cuanto a fijación de precios o tarifas, planes de inversiones, derechos reconocidos por la Administración a recuperar en el futuro vía tarifas, subvenciones, régimen tributario o financiación blanda, etc.

Como hemos dicho, la vía natural de reflejar la IF de todas las singularidades propias que afectan a ciertas transacciones de determinados sectores o ramas de actividad, cuando estas no pueden encajarse dentro del molde de tratamiento contable de carácter general que se encuentra definido en el PGC,

sería disponer de la correspondiente adaptación sectorial y aplicar las soluciones contables previstas en la pertinente adaptación para las operaciones o transacciones peculiares propias de su problemática.

Pero el problema sería qué hacer o cómo debería actuarse en defensa de la IF cuando no existiese todavía la correspondiente adaptación sectorial en la que se estableciesen las pertinentes soluciones contables adecuadas a la singularidad del sector, al existir hechos peculiares importantes para los que no sirviese en buena lógica económico-financiera el principio o la norma contable específica sancionada en el PGC, habida cuenta el contundente posicionamiento establecido por el artículo 34.4 del C de C de que, en casos excepcionales, si la aplicación de una disposición legal en materia de contabilidad fuese incompatible con la IF, dicha disposición no sería aplicable al caso.

Desde luego, en términos de responsabilidad y respeto a la lógica del problema general de defender la IF y al adecuado cumplimiento de la disposición vigente inherente a la situación planteada, entendemos que la empresa o las empresas de un sector donde se diesen tales circunstancias excepcionales, deberían actuar en consecuencia, utilizando cada una de ellas en la preparación de sus CA aquellas soluciones contables que considerasen necesarias y adecuadas para expresar la IF con relación a sus transacciones u operaciones peculiares (es decir, cuando la norma contable común para tales hechos, prevista en el PGC u otra disposición legal complementaria de este, fuese incompatible con la expresión de la IF en su caso especial), eso sí, dejando debida constancia en la Memoria del hecho donde esto se ha producido, de la solución contable alternativa aplicada y consignando también los efectos cualitativos y cuantitativos derivados de ello sobre las CA presentadas.

Evidentemente, esa debería ser la línea de actuación en el escenario de excepción descrito en el texto, pues ese es el espíritu de la ley condensado en el referido artículo 34.4. del C de C y de la propia expresión del MC apartado 1.º al que estamos haciendo referencia aquí. Sin embargo, en el terreno práctico hay que pensar que muchas de las empresas con alguna peculiaridad propia, que no cuenten con el apoyo de una norma específica propia de una adaptación sectorial, difícilmente estarán dispuestas a dar un paso adelante traspasando la o las soluciones inapropiadas que a su juicio se dan con carácter genérico en el PGC y que no conducen a la IF por las peculiaridades que se dan en su caso respecto a alguna operación o transacción. Preferirán seguramente, aunque sea a regañadientes, ampararse en el escudo protector de la norma legal ortodoxa que existe para no tener que asumir la carga de la prueba de idoneidad de la solución alternativa que creyesen necesario aplicar en defensa de la IF y es doblemente difícil, si la empresa hipotéticamente se «atrebiese» a tal desafío normativo, que finalmente pudiese convencer de ello al auditor de cuentas, pues este seguramente se escudará en su propia comodidad o conveniencia, pensando en que «a falta de pan» siempre es mejor comer «las tortas» de la legalidad expresa por si acaso.

Este es un problema real existente sin solución fácil en favor de la IF, el cual afecta como mínimo a todas aquellas que, por su problemática típica de sector, precisarían tener reconocidas determinadas soluciones contables peculiares en su correspondiente adaptación sectorial del PGC. Por lo tanto, si se quiere mejorar en expresión de IF en términos reales, lo que hay que hacer es potenciar la aparición de normas de adaptación sectoriales para el mayor número de sectores o ramas de actividad económica, porque la invocación a poder hacerlo individualmente cada una de las empresas que se encuentren sin adaptación sectorial y con el problema real de insuficiencia o inadecuación

de la solución del régimen legal general sobre contabilidad (art. 34.4 del C de C y alusión del MC), bajo su estricta responsabilidad, conducirá de hecho a una posibilidad legal en el vacío o convertida de hecho en «letra muerta», puesto que por las consecuencias o inconvenientes apuntados es comprensible que las empresas no se atrevan a utilizar por su cuenta y riesgo una solución contable distinta de la legal alegando que lo hacen en defensa de la IF, incluso ante casos claros en los que la utilización de la solución contable legal generase una información contable en las CA que provocase una distorsión bastante significativa en términos de IF.

3.2. Peculiaridades específicas de situaciones, problemas o formas de operar concretas que afectan permanentemente a alguna empresa o a un determinado número de ellas con problemática especial común.

Si la aplicación para esa o esas empresas, ante un problema concreto y normalmente duradero, de la solución o tratamiento contable general de tal situación según las disposiciones contables del régimen común (PGC y disposiciones complementarias) acarree distorsiones significativas sobre la IF, ante las peculiaridades muy distintas de aquellas sobre las que está pensada la solución contable del caso general, lo lógico es que la empresa que sienta y tenga argumentos convincentes sobre la particularidad de su situación y que se atreva a poder demostrar el caso, decidiese utilizar la solución contable más conveniente a su juicio para el caso correspondiente con el fin de mejorar la IF a mostrar en sus CA, naturalmente con la debida indicación y justificación de ello en la Memoria. Sería una actuación loable a favor del referido objetivo informativo y a la que tiene el derecho ideal al menos de su parte y parece que incluso también el derecho positivo (art. 34.4 del C de C). No obstante, resulta difícil conjeturar que haya empresas que osen emplear una solución contable alternativa o distinta de la que aparece en el PGC u otra disposición legal complementaria de este, por los motivos antes aducidos.

Como muestra de esto, cabe mencionar una breve relación de algunas de estas situaciones de excepción que, a nuestro juicio, permitirían invocar razonablemente una solución contable distinta de la prevista en el régimen general, al amparo del artículo 34.4 del C de C, en defensa del objetivo informativo de IF:

- a) Empresas en las que las actividades de I+D+i constituyan una necesidad imprescindible que requiera además la asignación de una masa importante de recursos para poder ser eficaz (inversión prácticamente necesaria de supervivencia), donde quizás el régimen contable general excesivamente severo o incluso lesivo en términos de competencia pacífica con el régimen contable legal o fáctico más laxo que tienen otros competidores naturales sobre la materia (de activación o de amortización de los gastos –o mejor dicho inversiones– de tal naturaleza activados) debería dar paso por excepción a otro régimen más acorde con la racionalidad económica de los hechos apuntados.
- b) Empresas sometidas a regulación pública o a régimen de precios administrados tales como empresas de servicios públicos donde, al depender las tarifas de razones de política económica general, etc., el régimen de costes o amortizaciones también debería guardar un cierto paralelismo con el de los ingresos, lo cual podría requerir un planteamiento distinto del normal en cuanto al cálculo de amortizaciones, aparición de costes o de ingresos diferidos, etc.

- c) Empresas sometidas a desfases tecnológicos importantes o a aceleración tecnológica singular, empresas claves para la independencia o seguridad nacional, etc., que pueden demandar por ello criterios singulares de reconocimiento e imputación temporal de determinadas partidas de ingresos o de gastos, etc.

Lo ideal sería que estas situaciones duraderas que afectan a empresas concretas tuviesen una regulación o estatuto contable legal específico y conveniente para el tratamiento de estos problemas o situaciones concretas. De hecho, esta posibilidad está contemplada en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, aprobatorio del PGC 2008 en su disposición final segunda. Habilitación para la aprobación de adaptaciones por razón del sujeto, donde se faculta al Ministro de Economía y Hacienda a propuesta del ICAC para adaptar las normas de registro y valoración, las normas de elaboración y la estructura, nomenclatura y terminología de las CA a las condiciones concretas del sujeto económico.

Ahora bien, es prácticamente imposible, sin embargo, que todas las posibles situaciones de excepción de este tipo puedan tener la debida cobertura legal expresa en los términos señalados en un momento dado. Entonces, ¿qué deben hacer aquellas empresas que tuviesen un problema importante de tal naturaleza y sin embargo no tuviesen la adecuada respuesta legal que subsane esa situación en un determinado momento?

Es evidente que, en términos del deber ser informativo, la empresa debería dar prioridad o prevalencia al objetivo informativo de la IF, introduciendo bajo su responsabilidad la solución alternativa racional y conveniente para tal objetivo en la situación excepcional que le afecta y para la que no existiese todavía la solución contable legal alternativa correspondiente distinta de la que viniese señalada en condiciones normales por el PGC 2008. Alcanzar *de facto* este objetivo debería llevar a exhortar esta ambición profesional dentro del mundo de la contabilidad empresarial (hacedores de la información y auditores o verificadores de esta), aunque volvemos de nuevo al núcleo de la cuestión perturbadora cual es el respeto cuasirreverencial que infunde la aplicación a rajatabla de las normas canónicas previstas en la legalidad vigente, incluso cuando el mundo profesional tiene una especie de consenso tácito bastante extendido sobre la inadecuación de determinada solución a circunstancias concretas especiales de presentación del problema objetivo cubierto y donde sin embargo cuesta trabajo o se considera temeridad hacer uso de la regla legal de excepción, aun cuando se piense que estaría justificado hacerlo ante evidencias sólidas para ello. En definitiva, se acepta resignadamente la utilización mecánica de la solución contable legal ante casos con particularidades propias muy distintas de aquellas sobre las que se apoya la solución contable legal, aun a sabiendas de que no es la solución conveniente o en donde «sufre» el objetivo de IF, ante las peculiaridades especiales con que se presenta algún caso de cierta envergadura en la empresa que presenta sus CA.

3.3. Situaciones o problemas que afectan transitoria o coyunturalmente a una empresa, o a un conjunto amplio de empresas (por ejemplo, a todas las de un sector) o incluso a la generalidad de las empresas del país, capaces de producir incidencias excepcionales de naturaleza cualitativa o cuantitativa.

Hay que partir de la base de que los principios y normas contables específicas que aparecen reflejadas en el texto de la regulación contable básica (PGC 2008 y desarrollos o adaptaciones sec-

toriales de este) están pensadas, al menos implícitamente, para unas condiciones normales de los respectivos mercados.

Ahora bien, ¿qué hacer cuando se producen variaciones bruscas de los mercados? ¿Se deberían seguir aplicando las mismas normas contables –PGC 2008, etc.– como si nada hubiese ocurrido, o sería mejor aplicar determinadas soluciones contables más acordes o menos lesivas para el cambio sensible de coyuntura que ha surgido?

Evidentemente, es un dilema que no tiene una respuesta categórica, ni en un sentido ni en otro, de forma generalizada. Lo que sí puede decirse es que a veces la propia regulación contable reacciona –aun con cierto desfase temporal con relación a cuando se produce el cambio brusco de tendencia– dictando alguna normativa contable especial de emergencia para paliar los efectos adversos que, con la aplicación de la norma contable ortodoxa podría llegar a producirse, es decir, dictar alguna norma contable de compromiso, de utilización transitoria, para no agudizar los estragos, ya de por sí importantes, causados por el giro brusco habido en el entorno y en definitiva para poder salir de la situación peligrosa que se vive. Estaríamos hablando de una especie de ortopedia contable legal de carácter temporal para atemperar los efectos nocivos sobre las empresas.

Esto se ha venido produciendo en el pasado en varias ocasiones con respecto al tratamiento especial de diferencias de cambio en épocas de importantes devaluaciones de la moneda nacional dictando un régimen especial de tratamiento de las diferencias de cambio para empresas reguladas, o la concesión de un régimen especial de reconocimiento e imputación de los déficit de dotación de fondos de pensiones de las empresas, etc. Cabe pensar que, ante posibles turbulencias futuras de la economía o de los mercados financieros, etc., o de otras circunstancias excepcionales, puedan dictarse normas especiales de tratamiento contable transitorio para determinada cuestión de cierto tipo de empresas, etc., al margen del tratamiento general de tal cuestión contemplado en el PGC.

Ahora bien, ¿qué deben hacer las empresas que se vean sensiblemente afectadas por problemas u oscilaciones bruscas en el entorno surgidas en un determinado momento y que no obtengan cobertura legal para un tratamiento contable específico para tales incidencias importantes, al margen de lo establecido en la norma contable general y, máxime si otras empresas con parecido problema sí hubiesen obtenido un tratamiento especial acorde con tal situación de efectos importantes? Estaríamos hablando incluso de una situación de posible agravio comparativo legal entre unas empresas y otras con un problema bastante análogo, en donde algunas empresas sí habrían obtenido un régimen contable especial para los cambios bruscos sufridos en ciertos aspectos del entorno, mientras que otras, con análogo problema, no lo habrían recibido y seguirían quedando obligadas a aplicar el régimen contable general previsto en el PGC.

Las empresas que no hubiesen recibido autorización expresa para utilizar un régimen de tratamiento contable especial ante tales cambios fuertes de ciertas condiciones del entorno se encontrarían ante el dilema o la disyuntiva de:

- a) Invocar por su cuenta y riesgo la situación de excepción que se vive (al amparo del art. 34.4 del C de C) y aplicar en consecuencia el principio o norma contable adecuada para tal situación al margen de lo previsto en el PGC, o

- b) Plegarse a la norma contable general aunque no sirva bien a su juicio para reflejar debidamente el caso o situación que rodea a esas empresas ante los cambios singulares en el entorno que se están viviendo en esos momentos, aunque ello representase discriminación o perjuicios injustos frente a otras empresas para las que sí se ha otorgado un régimen especial más acorde con la situación excepcional del entorno por la que se atraviesa.

Se trata de un asunto sumamente delicado, pero hay que partir siempre de un hecho objetivo aunque implícito, como es que los principios y las normas contables que se encuentran en cualquier modelo de regulación contable (el nuestro por supuesto), valen solo para situaciones normales exclusivamente o están pensadas en el fondo en o para un escenario-tipo de normalidad, con oscilaciones de intensidad aceptable, etc., por lo cual habrá que admitir exclusivamente rupturas en el régimen contable general establecido solo cuando existan motivos serios, importantes y justificables. En este último caso, la invocación de excepción entendemos que podría ser no solo justa, sino incluso necesaria en términos de IF.

Por eso hay que hablar de la injusticia o el agravio comparativo que surge cuando la regulación contable responde ante tal situación excepcional con normas de tratamiento contable, normalmente transitorias, pero solo para determinadas empresas que se ven afectadas por ese cambio fuerte del entorno, pero en cambio otras empresas que sufren incidencias similares no logran contar con las «bulas» de tratamiento contable que han conseguido obtener otras empresas. En ese caso, pensamos que sería de justa razón que las empresas excluidas del régimen contable especial pudiesen invocar por su cuenta al elaborar sus CA ese mismo escenario de excepción ante situaciones similares, pues no habría argumentos lícitos para tal discriminación contable. El escollo real seguiría estando en quién se atreve a desafiar, por razones de justicia comparativa, al régimen general del PGC, para asimilarse a la solución especial dictada por la autoridad solo para ciertas empresas y no para otras, aunque las circunstancias o las incidencias surgidas por el problema de referencia fuesen bastante análogas para unas empresas y otras.

Podríamos mencionar como caso paradigmático el de las diferencias de cambio en moneda extranjera experimentadas en la deuda en ciertas divisas, ante oscilaciones bruscas en la paridad entre la moneda nacional y la divisa correspondiente, cuando tal deuda supuestamente financiase determinados activos inmovilizados de cierta envergadura, para los que se prescribiese la rectificación al alza o la baja en euros del coste inicial registrado en euros incluso, en un intervalo de gracia posterior a su entrada en funcionamiento, mientras que no se permitiese esta práctica contable para otros inmovilizados financiados en esa divisa que afectasen a otras compañías, en donde seguiría rigiendo únicamente la imputación directa en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de las diferencias de cambio surgidas en condiciones similares. ¿Por qué unas empresas sí obtienen ese régimen especial transitorio y por qué otras con problemas muy similares no cuentan con ese mismo régimen u opción contable? Es aquí donde entendemos sería lícito que la empresa que se sintiese discriminada por ese doble trato, solo posible para ciertas empresas pero no para ella, aunque los problemas de fondo fueran muy parecidos, podría invocar la utilización de la situación de excepción contemplada por el artículo 34.4 del C de C, por ser aquí incluso más palpable y más fácil de argumentar la analogía de situaciones, aunque seguimos estando dentro del círculo de temor que impone siempre desmarcarse de la norma escrita con carácter general. Quizás habría que pensar en un comité técnico de arbitraje para dirimir las posiciones discrepantes de cierto calado entre la empresa y los auditores para que no siempre venza la posición de poder fáctico del auditor ante la siempre temida amenaza de la salvedad correspondiente.

3.4. La propia endeblez lógica de determinados principios y normas contables generales de carácter obligatorio para poder alcanzar con ellos *erga omnes* cifras compatibles con el objetivo informativo de Imagen Fiel.

Este es ciertamente el punto o problema más peliagudo o delicado de resolver incluso bajo una concepción rigurosamente racional o académica del problema.

En efecto, hay que decir que todavía hoy existen (si se enfocan las cosas con racionalidad económico-financiera aséptica e imparcial) bastantes normas obligatorias de tratamiento contable de determinados hechos, abiertamente ilógicas desde la referida racionalidad de los hechos subyacentes que han de incidir en las CA del ejercicio ⁸.

De poder demostrar que ciertas soluciones del PGC 2008 son contrarias a la racionalidad económico-financiera de los hechos subyacentes, esto supondría la existencia de incompatibilidad manifiesta entre el objetivo que se esgrime (mostrar la IF en términos económicos) y algunos de los criterios o normas contables prescritas para ello por el PGC 2008, las cuales fuesen manifiestamente incompatibles y contrarias con el susodicho objetivo informativo por el motivo señalado de insuficiencia notoria de racionalidad económico-financiera con relación a los hechos correspondientes.

Se podrían mencionar bastantes ejemplos concretos donde quiebra la racionalidad económica de la solución contable general prescrita y donde, por ello, difícilmente podría sostenerse que con tal tratamiento contable se podría seguir hablando, con rigurosidad, de información representativa de la IF de la empresa en términos económicos.

- Reflejo de los rendimientos de la cartera de control (empresas del grupo, asociadas y multi-grupo) solo por los dividendos obtenidos (en realidad autoconcedidos merced al ejercicio de control sobre tales sociedades), máxime dentro de un sistema de regulación contable (PGC) donde se declara la contabilización de las operaciones atendiendo al fondo económico por encima de la forma jurídica. Así, si se tuviesen directamente los elementos patrimoniales o si se tuviesen las acciones representativas de la sociedad dependiente tenedora de tales elementos patrimoniales serían dos situaciones de fondo económico análogo. Ahora bien, bajo la primera modalidad de tenencia directa de los elementos patrimoniales, el propietario reconocería los resultados completos obtenidos por las operaciones correspondientes a la explotación tales elementos patrimoniales, pero si se tuviese directamente el 100% de las acciones de una sociedad jurídicamente independiente que tuviese y explotase tales elementos patrimoniales, entonces la sociedad matriz, de acuerdo con las normas contables legales al uso, solo reconocería en sus cuentas individuales, por el negocio de su sociedad dependiente, la parte de los resultados de esta que se autoconcede como dividendos. Es evidente que no se respeta *de facto* lo que se proclama *de iure*, esto es, la contabilización atendiendo al fondo económico.
- Venta de derechos de suscripción como recuperación parcial del valor contable registrado de la cartera de los títulos de los que se desprenden los derechos vendidos por su valor teórico y el resto respecto al ingreso neto obtenido como resultado en la venta de los derechos,

⁸ Véase, por ejemplo, J.L. CEA (1988 y 1990): «Sobre el deber ser y el ser de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados». Incluido en la obra colectiva: *Lecturas sobre Principios Contables*. AECA. Madrid (especialmente págs.45-49) y «Las Cuentas Anuales y la Imagen Fiel». *Partida Doble* n.º 4. Septiembre,1990, págs. 24-31.

en vez de ser reconocido el importe neto de la venta, en principio, como un rendimiento o ingresos financieros de la inversión en las acciones correspondientes, dejando el valor contable de la cartera intacta aunque luego al cierre del ejercicio, mediante la prueba de recuperabilidad potencial de su valor a través de su valor razonable se verá si hay que reconocer la pertinente depreciación de valor (o deterioro de valor como hoy se ha dado en llamar a esto en el nuevo régimen contable patrio).

- Dificultades de activación de determinadas inversiones inmateriales autogeneradas por la empresa, incluso con identificación aproximada de los recursos financieros sacrificados por la empresa para su obtención y a pesar de su evidente proyección futura hacia la consecución de ingresos empresariales.
- Tratamiento general inherente al principio de prudencia, apoyado en mecanismos toscos de reconocer deterioros del valor de los activos (por rúbricas aisladas, sin compensación de efectos positivos y negativos bajo una perspectiva de cartera completa de activos en circulación, etc.) o de la dotación de provisiones por riesgos futuros bajo patrones de escasa racionalidad en forma bastante semejante al deterioro de valor de los activos, etc.
- Sistemas toscos o divorciados de los fenómenos económicos de uso de los servicios, efectos financieros, etc., inherentes al cálculo de las amortizaciones de los elementos del inmovilizado depreciable.
- Imputación directa contra las reservas de los gastos de constitución o de ampliación del capital en el ejercicio en que tales gastos hubiesen surgido sin pasar nunca estos sacrificios económicos por la Cuenta de Pérdidas y Ganancias (de uno o de varios ejercicios) ⁹.
- Imputación de la llamada diferencia negativa de combinaciones de negocios como ganancias en Pérdidas y Ganancias en el ejercicio en que se produce la adquisición de la empresa en donde se detectase tal diferencia ¹⁰, solución que repugna por completo a la racionalidad económica del hecho subyacente, contraviniendo además el régimen de contabilización del fondo económico por encima de la forma. Así, si se adquiriesen en una sola empresa dos negocios o líneas de explotación separadas, una con fondo de comercio positivo de 40 u.m. y otra con fondo de comercio o diferencia negativa de -10 u.m. entonces la compradora mostraría seguramente un fondo de comercio neto de 30 u.m., pero si se adquiriesen estos mismos negocios formando cada uno de ellos sendas compañías independientes, entonces el comprador, de acuerdo con el nuevo PGC 2008, reconocería fondo de comercio, como activo en principio de carácter imperecedero y no amortizable, por importe de 40 u.m. para una de las compañías independientes adquiridas, y para la segunda de ellas una «diferencia negativa de combinaciones de negocios» de -10 u.m., diferencia esta segunda que debería imputarse directamente como ganancia íntegra en Pérdidas y Ganancias en el ejercicio de materialización de la compra, es decir, un detalle formal con fondo económico análogo para dos modalidades o variantes de adquisición de los mismos bienes y servicios incorporados a ambos negocios, darían una imagen contable distinta a igualdad de condiciones económicas en ambos casos ¹¹.
- etcétera.

⁹ Solución del modelo de normas internacionales IASB que por cierto ha sido tomada por nuestro PGC 2008.

¹⁰ Solución esta igualmente adoptada por el PGC 2008.

¹¹ Obsérvese incluso hasta la terminología diferente para denominar ambas situaciones de signo asimétrico.

¿Podría un profesional escrupuloso invocar la situación de excepción del artículo 34.4 del C de C en defensa de la IF ante un principio o norma contable claramente inadecuado en términos de estricta racionalidad económico-financiera, o lo corriente sería asumir y aplicar automáticamente la regulación contable existente en el PGC 2008 para estos casos, por imperfecta que esta fuera, a la espera de que esta cambie y se modifique en el futuro por otra mejor?

En el orden teórico, resulta importante estimular la disidencia basada en argumentos de racionalidad económico-financiera frente a las soluciones del PGC 2008 endeble o carentes de racionalidad, máxime en aquellos casos en los que una solución contable endeble o ilógica pueda representar para una empresa un sesgo numérico importante.

Ahora bien, en el orden práctico hay que reconocer que es difícil que se obre «progresistamente» en contabilidad financiera, siendo más fácil, por el contrario, que predomine el conservadurismo y la comodidad y las ventajas de apoyarse mecánicamente en la solución canónica establecida en el cuadro oficial de normas contables (por ejemplo, por parte de los auditores de cuentas), lo cual provocará una especie de efecto disuasorio o de resignación pragmática por parte de las propias empresas que les lleve a ceder en sus hipotéticas pretensiones de aplicar una solución contable distinta que reflejase mejor en su caso y circunstancias la IF de su actividad. En otras palabras, es fácil comprender por ello que acabe por predominar el conformismo y la comodidad de atenerse a la norma general por parte de los administradores de las empresas ante el riesgo de salvedad de los auditores, ya que unos y otros preferirán dormir tranquilos y arropados bajo el manto de lo ortodoxo (lo marcado por las respectivas soluciones del PGC) antes que admitir el reto profesional de mejorar la IF aunque existan argumentos de peso para hacerlo, a través de la aplicación de una solución contable diferente a la que marca el PGC en ciertos casos, que se acomode visiblemente mejor para expresar el referido objetivo informativo.

Pues bien, nuestro afán de no caer en puras «ceremonias de números», sino de mostrar cifras contables con auténtica significación económico-financiera, nos lleva a postular la perfecta legitimidad de invocar la situación de caso excepcional, en aquellos supuestos en que pueda justificarse razonadamente la carencia de solidez, desde la racionalidad económico-financiera de los hechos o transacciones subyacentes, de determinados principios o normas contables de nuestro ordenamiento jurídico-contable vigente, siempre que ello vaya acompañado de importantes repercusiones cuantitativas o cualitativas y, en definitiva, ello nos lleva a apoyar en tales casos la aplicación de las pertinentes soluciones contables congruentes con la mencionada racionalidad económico-financiera, naturalmente como señala la ley para estos supuestos, o sea, justificando y dejando debida constancia de este proceder alternativo, pero también legal, en el seno de la Memoria.

3.5. Lecturas distintas e incluso contradictorias de un determinado problema o transacción empresarial a la luz de diferentes principios y normas contables legales (situación de conflicto entre ellas) con síntesis inadecuada en favor del principio de prudencia.

En abstracto, nadie pone en duda que siempre es mejor mostrar una imagen realistamente prudente sobre la situación y los resultados alcanzados por la empresa en el desempeño de su actividad, que expresar una imagen imprudente. El problema está en encontrar el punto de equilibrio satisfactorio de la prudencia como es natural, por cuanto que esto es cuestión de grado. Tan malo es acentuar en exceso la

prudencia informativa sobre la realidad empresarial como dar rienda suelta al optimismo informativo sobre todo en lo que concierne a anticipar ganancias no suficientemente materializadas, etc. La IF debe ser siempre prudente, pero es conocida la tradición seguida por la contabilidad empresarial en donde el enseñoramiento y el enfeudamiento excesivo del principio de prudencia dentro de la regulación y de la praxis contable habitual ha producido distorsiones excesivas sobre la realidad económica empresarial.

Así, por ejemplo, el PGC 1990 señalaba que en el caso de conflicto entre las lecturas de un hecho empresarial aplicando un principio o norma contable u otra, con base argumental razonable ambas lecturas, debería prevalecer siempre la lectura que condujese a una expresión más prudente del hecho en cuestión. Aunque es verdad que en el nuevo PGC 2008 se ha eliminado la preferencia de la lectura prudente en caso de conflicto entre lecturas diferentes basadas en principios o normas contables distintas, significándose que debería prevalecer la lectura basada en aquel principio que mejor conduzca a que las CA expresen la IF, etc., sin embargo, esta declaración de tipo general no significa que se hayan erradicado en el nuevo PGC 2008 las soluciones excesivamente prudentes de numerosos hechos, sino que se pueden encontrar en este determinados tratamientos contables obligatorios dictados exageradamente desde la prudencia a ultranza y con claro detrimento de la IF en términos de la realidad económico-financiera de los hechos acaecidos. En efecto, el conservadurismo contable en exceso sigue siendo un lastre importante que distorsiona la IF económica de la realidad empresarial.

Hay numerosos ejemplos sintomáticos presentes todavía en el PGC 2008 que denotan un excesivo apego a la prudencia. He aquí un par de ellos:

- No activación de sacrificios financieros realizados por la empresa para generar inversiones o capital intangible con potencial intrínseco de generar perspectivas favorables de obtención de beneficios futuros y ello asumiendo que las CA se preparan bajo la hipótesis o principio contable de empresa en funcionamiento. Es frecuente que a bastantes inversiones inmateriales que dan consistencia evidente a la supervivencia-expansión futura de las empresas, se les dé un tratamiento contable expeditivo requiriendo su imputación directa e inmediata contra resultados (como pérdidas por tanto), aduciendo el espantajo de la prudencia, cuando pueden ser auténticos activos con proyección económica futura e incluso a veces los más nobles y decisivos para los negocios futuros de la empresa (gastos en formación y destreza del capital humano, gastos de campañas publicitarias especiales y de lanzamiento de nuevos productos o servicios especiales con expectativas racionales de explotación rentable durante varios ejercicios, gastos de prospecciones de nuevos recursos minerales, etc.¹²). De otro lado y a mayor

¹² En otro lugar hemos expresado la cuestión en estos términos: «En general, para bastantes de las inversiones inmateriales modernas se les pone un veto demasiado severo para su reconocimiento en los Balances de las empresas, con lo que incluso puede salir perjudicada la imagen numérica de aquellas empresas que más esfuerzo realizan para asegurar su futuro, lo que sería puro sarcasmo. El abuso de la guadaña de la prudencia contable puede eliminar con saña e injustificadamente de los Balances de las empresas algunos de los activos claves de la gran empresa moderna, con lo que la declarada IF puede sentirse atropellada y el Balance resultante de esta especie de idolatría contable hacia la prudencia puede quedar convertido en pura pieza retórica dentro de una especie de liturgia informativa que han de officiar las empresas periódicamente». «El Balance en el Plan General de Contabilidad de España». *Expansión. Cómo aplicar el Plan de Contabilidad*. Tomo 6 pág. 22. Evidentemente, aunque el tenor de las palabras usadas se refiere al Balance, ni que decir tiene que podrían aplicarse también a la imagen del resultado contable mostrado en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias (peor *ceteris paribus* para las empresas con mayor sacrificio de recursos destinados a crear intangibles para la rentabilidad futura del negocio que las que hacen un sacrificio menor en esa misma línea o visión de futuro). Por último, señalar con cierta desazón que estas mismas palabras, a pesar de los años que van desde 1990 a 2008, o sea, desde el antiguo PGC al nuevo, hoy todavía sigan teniendo vigencia en cuanto a los mismos reproches que hicimos en su momento.

abundamiento, no deja de ser sorprendente, por contradictorio, que el fondo de comercio pagado por la adquisición de un negocio en marcha, en el nuevo régimen contable tenga la condición de activo no depreciable, sujeto a lo sumo a prueba anual de posible deterioro de valor y que, en cambio, los sacrificios financieros destinados por la empresa para generar internamente diversas inversiones inmateriales, de raíz económica bastante similar a lo que es la inversión soportada como fondo de comercio al adquirir un negocio en marcha, no puedan tener un régimen contable análogo al reconocido y mencionado para este último, sino que se exige su imputación directa como pérdidas en el ejercicio en que se realiza el sacrificio financiero dirigido a producir inversiones en tales conceptos que redundarán seguramente en una mayor rentabilidad futura del negocio.

- Exigencia a veces excesiva para reconocer preventivamente como pasivos ciertos compromisos demasiado remotos o contingentes todavía, como por ejemplo: a) por reconversión industrial gradual a ejecutar en varios ejercicios, imputando de golpe todas las indemnizaciones o pérdidas a soportar en el plazo de ejecución de la reconversión en el ejercicio en el que surge el plan y ello aunque fuese a proseguir la actividad rentable de ciertos activos durante algún tiempo (por ejemplo, desmantelamiento o reducción gradual de la actividad); b) provisionar de golpe todas las pérdidas previsibles o potenciales de la cartera de pedidos de ejercicios futuros a tenor de los precios de mercado vigentes en el ejercicio actual con relación a los comprometidos en los contratos, sin tomar en consideración que también se podría utilizar la solución alternativa de consignar esta información –al menos la de pedidos dilatados en el tiempo– dentro de la Memoria y no necesariamente siempre y al 100% como pasivo y pérdida en el sistema contable principal (Balance y Pérdidas y Ganancias).

La cuestión sería: ¿qué debería hacer un profesional escrupuloso de la contabilidad (ya sea el responsable de elaborar las CA de su empresa, ya sea el auditor de ellas) cuando se encontrase con principios o normas contables que se aplican con excesiva severidad o desde un grado exagerado de prudencia que hace peligrar la expresión económica fiel de la realidad empresarial? Si tiene convicción y argumentos racionales firmes para poder argumentar la inadecuación de alguna solución contable contemplada en el PGC y disposiciones legales complementarias de este incompatibles con la IF de su empresa, ¿debería invocar la situación de excepción prevista en el artículo 34.4 del C de C, aplicando aquella solución contable distinta de la legal que bajo un argumento sólido de razón económico-financiera mostraría mejor la IF de los hechos? Teóricamente eso debería ser así, pero es difícil en términos prácticos que existan profesionales que den ese paso adelante en favor de la IF, al recaer sobre ellos la siempre difícil y embarazosa carga de la prueba.

4. EVIDENCIAS EMPÍRICAS EN LAS PRÁCTICAS INFORMATIVAS DE LAS EMPRESAS ESPAÑOLAS COTIZADAS DE APLICACIÓN DE SOLUCIONES CONTABLES DISTINTAS DE LAS LEGALES EN DEFENSA DE LA IMAGEN FIEL

Visto el planteamiento de la cuestión en su plano teórico, hemos constatado cómo nuestro modelo de regulación contable pone el objetivo de la IF por encima de los medios instrumentales

para alcanzar esta, de tal manera que si bien por lo general hay una presunción fundada de que se alcanza con la aplicación mecánica de las soluciones incorporadas a las normas contables legales del modelo, también se establece que habrá situaciones singulares o excepcionales en las que precisamente para alcanzar la IF habrá que utilizar soluciones distintas de las señaladas en el modelo de regulación contable. Asimismo, en el último apartado de este trabajo, hemos planteado diversos escenarios de excepción donde tendría que actuarse echando mano de soluciones contables alternativas e idóneas para alcanzar la IF.

Ahora procede comprobar empíricamente si las grandes empresas españolas, a través de sus CA presentadas públicamente en los últimos ejercicios disponibles, están haciendo uso de esta cláusula legal de apartarse de las soluciones contables precisamente a favor de la presentación de su IF y cuáles han sido las situaciones y motivos por los que han hecho uso de este imperativo legal.

Queremos llamar la atención respecto al régimen de utilización de soluciones contables al margen de las legales, que este ya existía en el modelo de regulación contable que acaba de ser sustituido (PGC 1990), siendo prácticamente idéntico al que regirá en el nuevo modelo de regulación recién aprobado y puesto en funcionamiento a partir del ejercicio iniciado el 1 de enero de 2008. Esto significa que, si bien las reflexiones teóricas que hemos realizado sobre la cuestión se han vinculado al nuevo régimen contable legal que se acaba de poner en funcionamiento, a efectos de la indagación empírica sobre si las empresas cotizadas españolas han venido haciendo uso de esta cláusula de protección de la IF por encima de todo, utilizando cuando fuese aconsejable, ciertas soluciones contables distintas de las legales, nos valdrá igualmente desde las posibles evidencias obtenidas a partir de las respectivas CA declaradas por las empresas españolas correspondientes a los últimos ejercicios disponibles bajo el PGC 1990, ya que todavía no se dispone de CA elaboradas bajo el régimen contable nuevo (PGC 2008 y demás disposiciones de desarrollo de este), pero sobre todo porque al ser el régimen vigente sobre la materia que venimos tratando en este trabajo muy similar al del régimen contable previo, eso quiere decir que las evidencias empíricas obtenidas sobre las CA de las empresas cotizadas que formasen parte del Índice IBEX 35 de la bolsa española nos dará una pauta totalmente significativa sobre el comportamiento efectivo que en esta materia están siguiendo los responsables de las empresas españolas analizadas y el de los auditores de cuentas que las revisan.

4.1. Descripción y reflexiones introductorias sobre el análisis empírico realizado.

En el apartado 1 de este trabajo nos planteábamos si hay evidencias claras de que las empresas españolas en sus CA presentadas están utilizando la vía legal de utilizar soluciones distintas en aquellos casos excepcionales en que fuese menester hacerlo así para defender la IF, o si más bien ante las escasas evidencias mostradas al respecto, en la forma en que nuestra regulación contable exige dejar constancia de este proceder especial, pero imperativo, dentro de las propias CA, se podría llegar a colegir que se está incumpliendo *de facto*, por los argumentos disuasorios indicados anteriormente o por simple desgana o comodidad, la responsabilidad de mostrar la IF (por parte de las empresas informantes y/o por parte de los auditores de cuentas), porque lo que es evidente es que hay motivos más que sobrados para pensar que hay distintos casos, situaciones, transacciones o hechos que afectan a las empresas españolas de cualquier sector de actividad para los que, o bien no hay solución expresa para ellos dentro del caudal

existente de las normas contables legales españolas, o bien la norma canónica existente no se ajusta a las condiciones singulares con que se presentan ciertos casos en determinadas empresas.

En realidad, nuestra hipótesis no explicitada, aunque sí razonada y respaldada en los argumentos expuestos, nos hacía pensar en el puro plano especulativo que seguramente apenas habrá casos en los que se declare haber utilizado esta situación legal, también imperativa, por tanto, de apartarse bajo las condiciones y requerimientos señalados, de las soluciones contables legales precisamente en cumplimiento del objetivo informativo de IF.

En todo caso, interesa conocer el estado real de la cuestión planteada, sobre todo con referencia al espacio informativo de las grandes empresas españolas cotizadas que más cuentan en cuanto a representatividad para la inversión financiera, es decir, para las empresas del IBEX 35.

Con esta finalidad hemos revisado las Memorias y los Informes de Auditoría publicados por las empresas que conforman el IBEX 35 referido al año 2007¹³, para todos los ejercicios económicos de los que hemos podido obtener información de tales compañías (desde 1993 al 2007) a través de la página web de la CNMV¹⁴. En total un conjunto de 412 CA individuales con sus correspondientes Informes de Auditoría.

En el análisis de la Memoria de las CA nos hemos centrado fundamentalmente en la lectura de la nota que suele llevar por título «Bases de presentación de las cuentas anuales», uno de los contenidos mínimos de este documento exigido también por el PGC 1990 (punto 2 de su modelo de Memoria bajo tal enunciación), donde los administradores de las empresas deben declarar si la consecución de la IF les ha conducido a no aplicar determinados principios y normas contables obligatorias formulados en los textos legales en las CA presentadas, en qué casos se ha hecho esto, con justificación de las razones excepcionales que les ha movido a ello, señalando igualmente los principios y normas contables no obligatorias aplicadas en tales casos e indicando la incidencia (entendemos que cualitativa y cuantitativa) sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa como consecuencia de tal proceder. Asimismo, si cumplen con la exigencia de incluir información complementaria adicional necesaria para mostrar la IF.

En lo que atañe a los Informes de Auditoría emitidos sobre las CA presentadas por las respectivas empresas analizadas habría que señalar como punto de partida que, de acuerdo con la Ley de Auditoría de Cuentas y con el Reglamento que desarrolla la referida Ley en vigor, los auditores que revisan y emiten opinión sobre las CA presentadas por las empresas quedan sometidos igualmente a los referidos preceptos señalados y comentados sobre la no aplicación en casos excepcio-

¹³ Hemos seleccionado las empresas que conformaban el IBEX 35 a diciembre de 2007. Una relación de las mismas se puede ver en el anexo que adjuntamos.

¹⁴ A la fecha en la que realizamos la última revisión de las cuentas (abril de 2008) no estaban publicadas las CA de todas las empresas que conformaban el IBEX 35 correspondientes al 2007. Por otro lado, en la página web de la CNMV no están disponibles las CA correspondientes a los primeros años tras la publicación del PGC 1990. Asimismo, hay que señalar que algunas de las compañías que en 2007 formaban parte del IBEX 35, no existían siquiera como sociedades jurídicas, al menos como lo son hoy, en algunos de los años cubiertos por nuestro análisis. Todos estos motivos explican los huecos de la tabla resumen incorporada como anexo.

nales de los principios y normas contables legales en defensa de la IF y en general sobre la idoneidad de las soluciones alternativas aplicadas, efectos originados por tal causa en las CA presentadas, etc. Así, por ejemplo:

- En la Ley de Auditoría de Cuentas se dice, respecto al Informe de Auditoría (art. 2), entre otras cosas:
- El auditor de cuentas deberá manifestar de forma clara y precisa su opinión sobre:

b) Si las CA examinadas se han preparado y presentado de conformidad con los principios y normas contables que establezca el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. El auditor de cuentas deberá indicar de modo individualizado los principios contables que no se hubiesen aplicado.

(...)

d) Si la no aplicación de uno o varios principios o normas contables se considera procedente, en su caso, en el marco de la IF que deben dar las CA.

Igualmente, en el Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas (art. 5) se reproduce, aun si cabe con mayor detalle y exigencias sobre este mismo proceder del auditor en su Informe de Auditoría ante las situaciones comentadas. Entre otras cosas:

- a) Si las CA se han preparado y presentado de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados. El auditor de cuentas deberá indicar de modo individualizado los que no se hubieran aplicado, y su efecto sobre las CA.

(...).

- d) Exactamente lo mismo que lo señalado en el artículo 2 d) de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Dentro de sus Normas Técnicas de Auditoría aprobadas por Resolución del Presidente del ICAC. BOICAC n.º 4 de enero 1991 se dice en su apartado 3. Normas Técnicas sobre Informes. 3.7.5. Circunstancias con posible efecto en la Opinión del Auditor. Error o incumplimiento de principios y normas generalmente aceptadas:

«las CA han de expresar la IF de la entidad, de acuerdo con los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados. Durante su trabajo, el auditor puede identificar una o varias de las circunstancias siguientes que suponen un incumplimiento de los citados principios y normas contables generalmente aceptadas:

- a) Utilización de principios y normas contables distintos de los generalmente aceptados».

(...)

Concluyendo (en 3.7.6) a partir de esta circunstancia, y de otras señaladas (en el 3.7.5) que no vienen aquí al caso, que el Auditor deberá evaluar y, en su caso, cuantificar su efecto sobre las CA y si concluyera que este es significativo debería expresar una opinión con salvedades o, en casos extremos en que el auditor considerase que no permiten expresar la IF, formulará una opinión desfavorable.

En resumen, los auditores de cuentas, como mínimo, deberían entrar a enjuiciar todas estas situaciones de excepción ¹⁵ en las que la empresa auditada ha hecho uso de esta solución imperativa de aplicar tratamientos contables alternativos a los legales para preservar la IF, evaluando su adecuación, efectos y el correcto cumplimiento de los requisitos de revelación exigidos al respecto dentro de la Memoria presentada por la empresa. De modo más concreto y de acuerdo con tales disposiciones legales, los Auditores de Cuentas, cuando no se hubiese aplicado algún principio o norma contable legal o, lo que es similar, cuando se hubiesen aplicado principios o normas contables distintos de los generalmente aceptados ¹⁶, deberán dejar constancia expresa en su Informe de Auditoría sobre los siguientes extremos:

1. Indicar de modo individualizado los PyNC legales que no se hubiesen aplicado y su efecto sobre las CA.
2. Indicar si la no aplicación de uno o varios de los PyNC legales se considera procedente, en su caso, en el marco de la IF que deben dar las CA.
3. Evaluar y, en su caso, cuantificar el efecto sobre las CA de la utilización de PyNC distintas de las generalmente aceptadas y si el auditor concluyera que este es significativo, lo cual puede ir desde la aceptación de la posición mantenida al respecto por la empresa, hasta la oportuna elevación de las salvedades que considere necesario introducir el Auditor por tal causa, pudiendo llegar incluso, en casos extremos, es decir, si considerase que su efecto es significativo, a emitir opinión desfavorable por la actitud seguida por la empresa sobre esta cuestión.

4.2. Resultados y comentarios del análisis empírico realizado.

Con relación a las CA presentadas por los administradores de las empresas revisadas.

Tras la revisión y el análisis realizado (412 CA individuales disponibles para las 35 compañías del IBEX 35 para el intervalo 1993-2007) hemos podido constatar desgraciadamente el cumplimiento de nuestro presagio o hipótesis no explicitada de que serían muy escasas las ocasiones en las que los

¹⁵ En un plano ideal, incluso debería exigirse a los auditores de cuentas ir a más sobre esta cuestión, es decir, proponer a las empresas la utilización de soluciones contables alternativas y distintas de las legales en todos aquellos casos en los que consideraran menester hacerlo en defensa de la IF y, si las empresas no se avinieran a ello, dejando constancia en su Informe de Auditoría su desacuerdo por no haber aplicado la empresa las soluciones alternativas propias de la correspondiente situación excepcional que le afectase en las CA presentadas, calificando debidamente (como salvedad normalmente) en su Informe de Auditoría las consecuencias indebidas que ello acarrearía sobre la IF que debería presentar la empresa informante. Claro está que exigir a los auditores de cuentas tal celo excesivo y de pureza o exigencia deontológica en defensa de la IF, sería ignorar las razones que hacen de esta función lo que es y no lo que debería ser.

¹⁶ Hay que recordar que, de acuerdo con el apartado 7 del MC PGC 2008 se consideran PyNC generalmente aceptados únicamente los que vengan recogidos o establecidos en algún espacio de la legislación española.

administradores de las empresas analizadas habrán aplicado el mandato legal de apartarse de los PyNC legales en vigor, para preservar la IF de la empresa, utilizando en su lugar las pertinentes soluciones contables alternativas, con las consiguientes revelaciones informativas en la Memoria que exige la regulación contable en tales circunstancias y ello aun cuando, con toda probabilidad, habrán existido muchos más casos reales de naturaleza singular o excepcional en tales empresas, encajables en alguno de los escenarios posibles de excepción glosados someramente en el epígrafe anterior de este trabajo, en los que por tanto debería haberse otorgado prioridad o prevalencia al objetivo informativo de la IF buscando su tratamiento de racionalidad económico-financiera propio de cada caso excepcional vivido, en vez de tratar tales casos mediante la pura aplicación mecánica y rutinaria de los PyNC legales en vigor en un momento determinado del tiempo, pues tal es la voluntad inequívoca de nuestra legislación contable-mercantil anterior (PGC 1990) y de la actual (PGC 2008), en donde, no solo se brinda la oportunidad, sino que viene a exigir tanto a los responsables de la elaboración de las CA, como a los responsables de su verificación o auditoría, la búsqueda y la expresión de la IF. Parece que prevalece de forma abrumadora el conformismo en los administradores de las empresas, o bien que actúan los factores disuasorios indicados en la mayor parte de los escenarios de excepción que se habrán dado en el mundo de las empresas y en los años cuyas CA hemos examinado con respecto a lo que aquí estamos tratando, por cuanto que son muy escasas las ocasiones en las que los administradores informan en el lugar y de forma adecuada sobre una elección contable que se separa de los PyNC legales en vigor.

Con relación a la posición mostrada por los auditores de las CA revisadas.

En esta misma línea, pero todavía de forma más acusada, tenemos que señalar que no hemos encontrado ningún Informe de Auditoría en donde los profesionales que efectúan la revisión de las CA de las empresas analizadas realicen algún tipo de declaración en la que se manifieste que los estados contables auditados que reflejan la IF del patrimonio y de la situación financiera, de los resultados de las operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio no hayan sido elaborados de conformidad, en todos los extremos, con los PyNC legales, lo que supone que los auditores de cuentas vendrían a respaldar la elección o postura tomada en ese mismo sentido por los administradores al presentar sus CA. Para mayor zozobra intelectual, tampoco hemos encontrado, aunque esto era de esperar, ninguna situación en la que los auditores hayan realizado algún tipo de declaración en su párrafo de opinión en la que hubiesen señalado que, si bien la empresa en cuestión ha aplicado en todos los aspectos significativos los PyNC legales para la elaboración de sus CA, se podría haber conseguido una imagen más lograda o fiel de la realidad empresarial, en caso de haber utilizado otras soluciones o prácticas contables, contrarias o diferentes a las emanadas de los PyNC legales en vigor, por darse alguna situación de excepción en términos de racionalidad económico-financiera como es el mandato de la regulación contable mercantil para tales casos y mucho menos aún que hayan expresado alguna salvedad en su Informe de Auditoría por haberse aferrado la empresa auditada a la solución legal establecida para tales casos, a pesar de la notable situación excepcional que se hubiera dado en el caso concreto de la empresa que han auditado ¹⁷.

¹⁷ Nos quedaría por analizar con mayor detenimiento aquellas situaciones en las que los auditores formulan salvedades en sus Informes de Auditoría basados, desde su perspectiva, en el supuesto incumplimiento por la empresa de algún PyNC legales, para estudiar si la elección realizada por la empresa, contraria en algún punto a las normas contables legales en vigor, podría estar invocando algún escenario de excepción en cuanto a la prevalencia del objetivo de la IF, a pesar de que la empresa no informe ni argumente en la Memoria como marca el PGC sobre estos aspectos.

Un par de casos singulares:

Iberdrola

Solamente en la Memoria correspondiente a la empresa Iberdrola desde el año 1995¹⁸ hasta el año 2002 se hace alusión explícita al incumplimiento de la norma de valoración 11.^a del PGC 1990 (Deudas no comerciales) por considerar que el tratamiento contable previsto en dicha norma distorsiona la IF.

En concreto, los administradores de la empresa consideran que la presentación en el balance de las obligaciones cupón cero y los pagarés de empresa emitidos al descuento por su valor de reembolso distorsiona la IF de la situación financiera, pues supone registrar una cuantía de pasivos superiores a los que habrían resultado de utilizar otra fuente de financiación y al mismo tiempo reconocer en el balance de situación un activo ficticio por los gastos financieros que no están devengados¹⁹. Iberdrola manifiesta que ampara su decisión en el hecho de que la práctica contable internacional registra estas operaciones por los importes recibidos más los intereses devengados y que, en base a esta práctica, se establecen determinadas cláusulas y ratios financieros de obligado cumplimiento en los mercados financieros internacionales en los que opera²⁰.

Sin embargo, Iberdrola no cuantifica el efecto que el referido cambio introducido de tal práctica contable tiene sobre el patrimonio, la situación financiera o los resultados, a pesar de que es preceptivo hacerlo en estos casos como se ha visto²¹. No obstante, de alguna forma reconoce su efecto en el plano cualitativo, con su explicación de que las diferencias en la contabilización afectan a ciertos ratios financieros, como por ejemplo el ratio de endeudamiento, haciéndose notar por tanto que el conocimiento de dichas diferencias es relevante para el análisis que puedan realizar los usuarios tomando como base la información suministrada en las CA. Evidentemente, hay que estar de acuerdo con esta actitud tomada por Iberdrola y con las manifestaciones de apoyo acerca de su proceder que da la empresa²².

¹⁸ No existe en la página web de la CNMV información anterior a ese ejercicio económico.

¹⁹ A partir de 2002 y a pesar de que no existen referencias en la Memoria sobre el incumplimiento de la norma de valoración 11.^a, Iberdrola sigue valorando y presentando ciertas deudas no comerciales como en los ejercicios anteriores (sin seguir por tanto la citada norma de valoración) puesto que, en el balance de situación, los intereses no devengados correspondientes a las obligaciones, bonos y otras deudas de la empresa (gastos financieros diferidos) siguen apareciendo como en años previos minorando el valor de esas deudas y, en la nota de la Memoria, en la que se ofrece un detalle del vencimiento de los citados valores, sigue apareciendo una referencia cruzada a la nota 2 de la Memoria, en la que, como hemos dicho, no existe a partir de dicho año ninguna referencia al incumplimiento de la norma de valoración 11.^a del PGC 1990, ni tampoco al tratamiento contable que la empresa realiza para este tipo de deudas.

²⁰ Evidentemente la compañía tenía razón, amparada en sólidos argumentos teóricos y en prácticas contables internacionales, para dar ese paso de responsabilidad y de mayor acercamiento a la IF. Hoy, en el PGC 2008, ya se ha de seguir tal criterio contable que, en su momento utilizó Iberdrola, criterio que se presenta bajo la titulación un tanto extraña de «coste amortizado», dicho sea de paso.

²¹ Nota 2 de la Memoria a) y b) del PGC 1990.

²² Este caso concreto podría encuadrarse en el cuarto escenario de excepción que hemos señalado en este trabajo, donde la endeblez lógica del criterio de tratamiento y de expresión valorativa que daba el PGC 1990 de los bonos cupón cero emitidos por la empresa era evidente, con lo que la invocación de excepción dada, en cuanto a ese punto concreto, supone una apuesta clara, aunque modesta a nuestro juicio, por mejorar la IF que deberían mostrar las CA.

Los auditores de cuentas de Iberdrola (Arthur Andersen y en el año 2002 Deloitte ²³) no hacen ninguna alusión a este hecho en su Informe de Auditoría que durante todos esos ejercicios presenta una opinión favorable, con lo que podemos quizás colegir que consideran que la no aplicación de la norma de valoración 11.^a del PGC 1990 y que la solución alternativa que utiliza la compañía, en ese caso concreto de bonos cupón cero, conduce mejor a la IF, así como también que el incumplimiento de los PyNC en ese caso no debería alcanzar a su juicio una importancia suficiente para considerarla de modo expreso en el Informe de Auditoría emitido, puesto que con el Reglamento de Auditoría en la mano, como ya hemos visto antes, deberían haber indicado de modo individualizado, los PyNC generalmente aceptados que no se hubieran aplicado, si la no aplicación de este criterio contable concreto la consideraban procedente para mostrar la IF del caso en las CA, así como su efecto (cuantitativo y cualitativo) sobre ellas [art. 5 a) y c)] ²⁴.

Repsol YPF

Esta compañía realiza en el ejercicio 1999 (año en el que compra YPF) un cambio en el criterio de registro de las diferencias de cambio generadas por los préstamos en moneda extranjera que financian las inversiones en sociedades participadas cuya moneda funcional es la misma. A partir de ese ejercicio económico las diferencias de cambio citadas se registran empleando como contrapartida las cuentas de «Ingresos o Gastos a distribuir en varios ejercicios» y son objeto de imputación a resultados conforme se amortiza la financiación que la ha generado y cuando desaparece la cobertura de dicho riesgo ²⁵.

Repsol YPF no justifica en la Memoria del año 99 el cambio en los criterios contables como una forma más adecuada de conseguir una IF del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa, sino que se limita a dar una explicación del cambio de criterio realizado respecto al ejercicio anterior, lo que no permite la debida comparación significativa de la información mostrada para ambos ejercicios [Nota 2 de la Memoria «Bases de presentación de las CA», apartado c) «Comparación de la información» del PGC 1990, aunque sí cuantifica el efecto del cambio de criterio res-

²³ Firma de auditoría que absorbió a Arthur Andersen a raíz del «affaire» Enron.

²⁴ Seguramente hubiera sido interesante comprobar si existen otras compañías cotizadas, con emisiones cupón cero, las cuales hubiesen seguido la solución contable canónica establecida según la norma de valoración 11.^a y puede que incluso auditadas por la misma firma de auditores que la que revisó las CA de Iberdrola si dieron por buena la solución ortodoxa, aunque contraria a la IF, que venía establecida en el PGC 1990, lo cual de haber sido así no dejaría de ser un proceder seguramente contradictorio por parte del mismo auditor.

²⁵ Estamos hablando de un asunto complejo y sumamente controvertido como es el régimen de lógica económico-financiera en cuanto al tratamiento contable de las diferencias de cambio en moneda extranjera. Naturalmente esto desborda las pretensiones naturales de este trabajo [al efecto podría verse: J.L.CEA (1997). «Las operaciones en moneda extranjera. Las sombras de la regulación contable española». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 176. Noviembre. págs.139-212], por lo cual no vamos a entrar a juzgar si la ruptura del criterio oficial y la solución alternativa que adoptó Repsol en 1999 fueron correctas desde el plano de la racionalidad del hecho. Si queremos decir que el tratamiento de la moneda extranjera es un espacio característico de problemática muy compleja y variada en bastantes empresas, donde ni las normas del PGC 1990 ni las del PGC 2008 dan bien la talla para esa amplia problemática y donde, por tanto, en nuestra opinión, es un espacio proclive a presentar numerosos escenarios de excepción para que las empresas (y los auditores de estas) con preocupación plausible hacia la presentación de la IF en sus CA para tener motivos de apartarse justificadamente de alguna de las posturas oficiales al respecto (mostradas en la norma 14.º del antiguo PGC 1990 y hoy en el nuevo PGC 2008 en la norma 11.^a Moneda Extranjera).

pecto a la cifra del activo correspondiente de su balance («Dicha modificación ha supuesto registrar en el activo del balance a 31 de diciembre de 1999, en la partida "Gastos a distribuir en varios ejercicios" un importe de 617 millones de euros»), sin señalar el efecto en otras magnitudes básicas para el análisis como el resultado o el patrimonio neto.

También indica, en una nota de la Memoria, en la que se informa, entre otras cosas, de las normas de valoración relativas a la moneda extranjera, sobre cuál es la elección realizada por la empresa para el referido ejercicio 1999 y sobre el tratamiento realizado en el ejercicio anterior, donde esas diferencias de cambio se registraban en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, como era lo dispuesto en la norma de valoración 14.^a Diferencias de cambio en moneda extranjera del PGC 1990.

En la misma línea, los auditores de cuentas, en su Informe de Auditoría correspondiente a ese ejercicio económico, solo señalan una excepción por falta de uniformidad, con la que manifiestan estar de acuerdo, remitiendo a los usuarios del informe a la lectura de la información incluida en la Nota 2 de la Memoria.

En los ejercicios económicos siguientes, las alusiones a la falta de comparabilidad de la información en la Nota 2 de la Memoria de Repsol y a la falta de uniformidad en la aplicación de los PyNC del Informe de Auditoría desaparecen como es lógico y el tratamiento de este tipo de diferencias de cambio se explica únicamente en la Nota de la Memoria en la que se hace una descripción de las normas de valoración aplicadas y en otra Nota de la Memoria «Gastos a distribuir en varios ejercicios» o «Ingresos a distribuir en varios ejercicios», donde se hace alusión a la cuantía de estos conceptos que se deriva de las diferencias de cambio en este tipo de préstamos.

En definitiva, son muy escasas las ocasiones en las que los administradores de las empresas han decidido apoyar la consecución de la IF frente a la aplicación de los PyNC y prácticamente inexistentes o incompletas las alusiones en este sentido de los auditores en los Informes de Auditoría correspondientes.

Este análisis empírico podría sin duda completarse de varias formas. Una de ellas sería profundizando mucho más en el contenido de la información de las empresas, analizando cuál ha sido la respuesta ante diversos escenarios de excepción, no solo para las empresas del IBEX 35, sino que también o sobre todo para empresas en sectores de actividad determinada donde no existe una normativa específica o un tratamiento puntual que regule ciertos escenarios de excepción peculiares o propios del sector económico de actividad al que pertenece y en el que desarrolla sus operaciones. Resulta obvio señalar que, en aquellos sectores de actividad donde su operatoria es bastante diferente en determinados aspectos con relación a la operatoria común o normal que es la que implícitamente traduce o da sentido a las soluciones contempladas en el PGC, pero en los que todavía no se hubiese promulgado una norma específica de adaptación contable a dicho sector deberían encontrarse, por pura lógica de tal situación, alusiones más o menos frecuentes, a la utilización de soluciones contables distintas de las del PGC por la razón apuntada, aunque tal como hemos podido apreciar, con cierta desazón intelectual, a través de las evidencias del análisis empírico realizado para las referidas empresas del IBEX 35, seguramente obtendríamos un panorama bastante parecido al que hemos encontrado en nuestro análisis del que hemos dejado constancia aquí.

CONCLUSIONES

- 1.^a Tanto desde los planteamientos teóricos de la contabilidad empresarial como desde la regulación contable existe acuerdo pleno respecto a que el objetivo indeclinable de la contabilidad empresarial es mostrar la IF de la empresa a través de las CA referidas a un determinado momento (de su patrimonio, situación financiera y resultados obtenidos). Igualmente, existe acuerdo pleno en que debe existir un cuadro de principios y normas contables (PyNC) emitido por un organismo independiente al que las empresas deben ajustarse en cuanto al registro y valoración de los hechos o transacciones ocurridas y a la presentación de las CA, para garantizar la objetividad de la información contable y la práctica de la auditoría independiente y, en definitiva, su fiabilidad para los usuarios externos a efectos de la toma de decisiones con relación a la empresa informante.
- 2.^a Hay igualmente acuerdo en los dos planos señalados (teórico y regulación legal) respecto a que, en condiciones normales o por lo general, con la aplicación estricta de soluciones contables recogidas en el cuadro de los PyNC de obligado cumplimiento para la empresa se alcanza de modo satisfactorio el objetivo informativo de IF. No obstante, hay igualmente argumentos claros, explícitos y contundentes en ambos planos que evidencian la posible existencia de determinadas situaciones excepcionales o singulares que afectan a la empresa informante, sensiblemente distintas de las que han servido de base para la formulación de las correspondientes soluciones contables recogidas en el cuadro de PyNC de obligado cumplimiento. Respecto a esto último existe también acuerdo pleno en ambos planos, en cuanto a que siempre que se presenten en una empresa determinadas situaciones excepcionales o especiales, distintas de las que han servido para formular la correspondiente solución contable legal, la empresa informante (y, en su caso, el auditor de cuentas) debe proteger el objetivo informativo de la IF por encima de los medios instrumentales con los que se presupone que esta se alcanza en condiciones normales, lo cual significa que, en términos tanto deontológicos como legales o imperativos, es menester sustituir la solución contable legalmente establecida para tales casos o situaciones, por aquella solución alternativa que mejor se ajuste a las singularidades especiales con que tales casos se presentan en la empresa informante para mostrar su IF, dejando debida constancia de los extremos concretos en que esto se ha llevado a efecto (descripción y justificación y diferencias cualitativas y cuantitativas sobre las CA presentadas), dentro de la Memoria y del Informe de Auditoría.
- 3.^a Corresponde por tanto a la propia empresa afectada, así como a su auditor de cuentas, identificar aquellas situaciones excepcionales o singulares que afectan a la empresa informante, en las que es menester utilizar soluciones contables distintas de las del cuadro legal de PyNC, puesto que ni tan siquiera suele haber unas guías genéricas indicativas, ni por parte de la teoría contable ni por parte de la regulación contable, que ayuden a identificar ni tan siquiera escenarios de excepción típicos donde pueden encontrarse casos especiales que justifiquen la aplicación de las soluciones contables distintas de las legales en defensa de la IF. En este trabajo, hemos descrito una serie de escenarios-tipos donde pueden darse este tipo de situaciones excepcionales.
- 4.^a No obstante la contundencia y la claridad con que la regulación contable española afronta este planteamiento general de defensa a ultranza del objetivo informativo de la IF por encima de la aplicación mecánica estricta de las soluciones contables reconocidas en el cuadro de

PyNC de obligado cumplimiento, cuando existan evidencias claras de situaciones excepcionales o singulares en la empresa informante, tenemos que dejar constancia de las dificultades reales de que esta actitud de compromiso indeclinable con el objetivo de IF pueda prosperar en la práctica de la elaboración, presentación y auditoría de la información contenida en las CA, por cuanto que el desvío de la aplicación de las soluciones contables legales traspasa la carga de la prueba de tal proceder «heterodoxo» a las partes implicadas (empresa y auditor de cuentas), por lo que hay fuertes motivos para pensar que el planteamiento descrito de defensa indeclinable de la IF ante supuestos de tal tenor apenas se verá corroborado en la práctica informativa efectiva seguida por las empresas españolas, particularmente por las cotizadas o sociedades de amplia base accionarial. Si ello fuese así, habría un argumento claro para pensar que este requerimiento de defensa inexcusable de la IF que se encuentra reconocido de modo claro y contundente en la regulación contable española, incluso ante situaciones excepcionales que pueden darse en ciertas empresas, no se cumple sino que queda convertida *de facto* en letra muerta.

- 5.^a Uno de los motivos que propicia esta situación excesivamente conformista, ante situaciones bastante claras o con argumentos sólidos en contra de la aplicación de la correspondiente solución contable legal ante las peculiaridades singulares o excepcionales de ciertos casos o transacciones que atañen a la empresa informante, radica en el riesgo que podría representar para esta recibir una salvedad por tal causa en el Informe de Auditoría. En tal sentido, para favorecer una posición más equilibrada entre la empresa y el auditor de cuentas y en definitiva para propiciar la aplicación efectiva de soluciones contables alternativas cuando lo requieran la singularidad o excepcionalidad de ciertos casos y, en suma, para trabajar de modo más efectivo a favor del objetivo de IF, seguramente podría ser útil constituir un comité de arbitraje contable neutral a cuyo concurso pudiesen acordar acudir ambas partes, empresas y auditores, para que en tal instancia pudiera dictaminarse acerca de la oportunidad de utilizar determinadas soluciones contables distintas de las legales para mostrar así mejor la IF de la CA de la empresa informante.
- 6.^a A los efectos de comprobar el estado de la cuestión señalada en España, hemos analizado las CA presentadas por las empresas españolas incluidas en el IBEX 35 referido al cierre del 2007, así como también sus correlativos Informes de Auditoría, correspondientes a los ejercicios contables para el intervalo que va desde 1993 al 2007. Hemos podido comprobar que solo hay un caso en el que una empresa del IBEX, con relación a una serie de ejercicios, manifiesta explícitamente la invocación de una solución contable distinta de la prevista en el entonces vigente PGC 1990, dejando constancia en la Memoria de buena parte de los extremos exigidos en nuestra regulación contable-mercantil para estas situaciones excepcionales. En cuanto a los Informes de Auditoría relativos a este caso de ruptura promovido desde la iniciativa de la empresa, en ellos no se hace ninguna referencia a esta situación, ni tan siquiera al juicio de idoneidad sobre la separación del criterio contable oficial, por lo que no cumplen debidamente las exigencias declarativas que la Ley y el Reglamento de Auditoría requiere desvelar para tales casos.
- 7.^a Si se tiene en cuenta que en algunas de las empresas analizadas del IBEX hay motivos sólidos para pensar que se habrán dado situaciones propias de algunos de los escenarios de excepción típicos que se han descrito en el presente trabajo y que, sin embargo, estas no

manifiestan en sus CA (ni tampoco consta nada de ello en sus Informes de Auditoría) que se han utilizado las soluciones contables convenientes y distintas de las legales precisamente para mostrar debidamente la IF de la empresa, hay un claro motivo que parece corroborar nuestra hipótesis de que la exigencia legal de la IF contemplada en nuestra regulación contable ante situaciones de excepción no se observa, o solo se hace de forma insignificante, en la práctica real de las principales empresas españolas, con lo cual tal medida de defensa efectiva de la IF queda convertida en mera fórmula retórica, es decir, en letra muerta.

- 8.^a Ante este estado de cosas, entendemos sería necesario concienciar al mundo de la contabilidad empresarial y de la auditoría de cuentas, de que es menester avanzar de modo efectivo en esta dirección de la defensa a ultranza del objetivo de IF. En tal sentido, entendemos sería conveniente que el ente responsable de la regulación contable española promulgase una disposición específica en la que se estableciesen un conjunto de guías indicativas o de situaciones típicas en las que pudieran apuntarse supuestos típicos o característicos de excepción que estimularan y amparasen a los profesionales escrupulosos de la contabilidad y de la auditoría a utilizar de modo real el mecanismo legal previsto para conseguir en tales casos una IF más efectiva, obstáculo que hoy, ante este vacío, es mucho más difícil que, ni las empresas ni los auditores de cuentas, se atrevan a superar por su cuenta y riesgo, es decir, bajo su propia responsabilidad exclusivamente.

Bibliografía

- AECA [1991]: Asociación Española de Contabilidad y Organización de Empresas. Principios y Normas de Contabilidad en España. Documento 1. Madrid.
- CEA, J.L. [1985]: «La racionalidad económico-financiera en los principios contables y las operaciones financieras a largo plazo». *Revista Española de Contabilidad y Financiación* n.º 48. septiembre-diciembre, págs. 527-535.
- [1988]: «Sobre el deber ser y el ser de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados». Trabajo incluido en la obra colectiva: *Lecturas sobre Principios Contables*. Monografía 13. AECA. Madrid. págs.49-54.
 - [1990]: «Las Cuentas Anuales y la Imagen Fiel». *Partida Doble* n.º 4. septiembre, págs. 24-31.
 - [1990]: «El Balance en el Plan General de Contabilidad de España de 1990». *Expansión. Cómo aplicar el Plan de Contabilidad*. Tomo 6.
 - [1997]: «Las operaciones en moneda extranjera. Las sombras de la regulación contable española». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF. núm. 176, noviembre, págs. 139-212.
- 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.
- PGC [2008]: Plan General de Contabilidad. Real Decreto 1514/2002, de 16 de noviembre.
- TUA, J. [2004]: El Marco Conceptual. Monografías AECA-Expansión sobre las Normas Internacionales de Contabilidad.

ANEXO

**CUADRO DE EMPRESAS DEL IBEX 35 REFERIDAS A 31 DE DICIEMBRE
CUYAS CUENTAS ANUALES HAN SIDO ANALIZADAS**

	07	06	05	04	03	02	01	00	99	98	97	96	95	94	93
ABERTIS	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
ACCIONA		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		
ACERINOX		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	
AGUAS BARCELONA		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	
ACS		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		
ALTADIS		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		
A3TV	X	X	X	X	X	X	X	X							
B. POPULAR	X	X	X	X	X	X	X	X		X	X	X	X		X
B. SABADELL	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		
B. SANTANDER		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
BANESTO	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	
BANKINTER	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
BBVA	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
BME	X	X	X	X	X										
CINTRA	X	X	X	X	X	X	X								
ENAGAS	X	X	X	X	X	X	X	X	X						
ENDESA		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	
FCC		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X			
FERROVIAL	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X			
GAMESA		X	X	X	X	X	X	X	X	X					
GAS NATURAL	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		
IBERDROLA	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		
IBERIA		X	X	X	X	X	X	X	X	X					
INDITEX		X	X	X	X	X	X	X	X	X					
INDRA		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X
INM. COLONIAL		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X		X
MAPFRE	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		
NH HOTELES		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X
REE		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X
REPSOL	X	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X		
SACYR		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X
SOGECABLE	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X			
TELECINCO	X	X	X	X	X	X	X								
TELEFÓNICA	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X					
UNIÓN FENOSA	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	

CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS. ANÁLISIS DE LAS NUEVAS VERSIONES DE LAS NORMAS INTERNACIONALES NIC 27 Y NIIF 3

JUAN MIGUEL BÁSCONES RAMOS

*Interventor y Auditor del Estado.
Asesor Técnico del Tribunal de Cuentas.
Profesor del CEF*

Extracto:

EN enero de 2008 el International Accounting Standard Board (IASB) completó la segunda fase del proyecto llevado a cabo conjuntamente con el emisor de normas contables de Estados Unidos, el US Financial Accounting Standards Board (FASB), para la modificación de las normas internacionales relativas a la contabilización de las combinaciones de negocios.

El presente trabajo aborda las modificaciones introducidas por la nueva versión de la NIC 27 y la nueva NIIF 3, mediante el análisis de las diferencias existentes con sus antecesoras y con el tratamiento contable prescrito en el Real Decreto 1815/1991, una vez tenidas en cuenta las modificaciones del Código de Comercio introducidas por la Ley 16/2007, de 4 de julio.

Palabras clave: NIIF: norma internacional de información financiera. NIC: Norma internacional de contabilidad.

Sumario

1. Introducción.
2. Los nuevos cambios introducidos.
 - 2.1. Reconocimiento del fondo de comercio y del valor atribuido al interés de los socios externos.
 - 2.2. Combinaciones de negocios por etapas.
 - 2.3. Cambios en el porcentaje de participación en la dependiente sin perder el control.
 - 2.4. Pérdida del control de la sociedad dependiente.
 - 2.5. Ajustes en el coste de la combinación de negocios por contingencias debidas a eventos futuros.
 - 2.6. Imputación a la sociedad dominante de las pérdidas de la dependiente en el caso en que la porción de las mismas que corresponda a la participación de los socios externos exceda del valor de su participación en capital y reservas.
 - 2.7. Gastos originados por la combinación de negocios.
 - 2.8. Sobre el reconocimiento y medición de activos y pasivos por impuestos diferidos.
 - 2.9. Otras modificaciones.
3. Conclusiones.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

Las normas internacionales de contabilidad, en general, y en particular las relativas al tratamiento de las combinaciones de negocios, vienen experimentando profundos e importantes cambios desde su adopción por la Unión Europea el 29 de septiembre de 2003 en virtud del Reglamento (CE) 1725/2003 del Parlamento Europeo y el Consejo. Como es bien sabido, el citado Reglamento lo que hizo fue adoptar las normas internacionales que los grupos con valores admitidos a cotización debían aplicar, por mandato del Reglamento (CE) 1606/2002, para la confección de sus estados financieros consolidados a partir del 1 de enero de 2005.

En efecto, el tratamiento contable contenido en las normas internacionales experimentó un importantísimo cambio al poco de incorporarse al ordenamiento jurídico comunitario, con la aprobación de una nueva norma sobre combinaciones de negocios, la NIIF 3, aplicable a los ejercicios que comenzaran a partir de 31 de marzo de 2004. La citada norma, que sustituyó a la antigua NIC 22, que era la que hasta entonces regulaba las combinaciones de negocios, no tardó en ser incorporada al ordenamiento jurídico comunitario con la aprobación, el 29 de diciembre de 2004, del Reglamento (CE) 2236/2004.

Los cambios introducidos por la NIIF 3 fueron de un gran calado, no solo porque se establece la aplicación del método de adquisición para todas las combinaciones de negocios, desapareciendo, por tanto, el método de «unificación de intereses»; sino sobre todo en lo relativo al fondo de comercio, cuyo nuevo tratamiento contable supone una ruptura importante con la cultura y el ordenamiento contable español. Así, el fondo de comercio deja de ser un activo amortizable, y en el caso de diferencia negativa de primera consolidación o fondo de comercio negativo, se establece su imputación directa a resultados de la sociedad dominante en las cuentas consolidadas del ejercicio en que surja. La NIC 22, vigente hasta la aprobación de la NIIF 3, daba un tratamiento al fondo de comercio, no idéntico, pero sí similar al contenido en la norma española, el Real Decreto 1815/1991, en cuanto a que lo consideraba como activo amortizable si era positivo y a que, si era negativo, establecía su naturaleza de provisión para riesgos y gastos, determinando para el fondo de comercio negativo no relacionado con pérdidas y gastos futuros, que no excediera de los valores razonables de los activos no monetarios, su imputación a resultados en función de la vida útil media ponderada de los activos depreciables incluidos en el balance del negocio adquirido; únicamente habría una imputación directa a resultados del ejercicio en que se hubiese realizado la combinación de negocios, por la parte del fondo de comercio

negativo que excediera del valor razonable de los activos no monetarios del negocio adquirido. En este sentido, el tenor literal del párrafo 62 de la NIC 22 establecía que:

«Siempre que el fondo de comercio negativo no tenga relación con pérdidas o gastos futuros esperados (...) debe procederse a reconocer el fondo de comercio negativo como ingreso en la cuenta de resultados de la siguiente manera:

El importe del fondo de comercio negativo que no exceda de los valores razonables de los activos identificables de carácter no monetario adquiridos, debe ser reconocido como ingreso de forma sistemática, a lo largo de un período igual a la vida útil media ponderada restante de los activos amortizables adquiridos; y el importe del fondo de comercio negativo que exceda de los valores razonables de los activos identificables no monetarios adquiridos debe ser reconocido como ingreso de forma inmediata»

No obstante las coincidencias anteriormente señaladas, las diferencias entre la derogada NIC 22 y el Real Decreto 1815/1991 eran notables en lo que se refiere a la valoración de los activos y pasivos del negocio adquirido y, por tanto, en la fórmula de cálculo del fondo de comercio. Como es bien sabido, la NIC 22 exigía el reconocimiento de los activos y pasivos del negocio adquirido a su valor razonable a la fecha en que se adquiría el control, lo que suponía una ruptura con el principio de precio de adquisición contenido en el Real Decreto 1815/1991 que solo permite revalorizar los activos netos del negocio adquirido hasta el límite del exceso que suponga el coste de la combinación de negocios respecto del valor neto contable de los activos netos.

Sin prácticamente tiempo para digerir los importantes cambios introducidos por la NIIF 3 que han sido incorporados, con carácter general ¹ a nuestro ordenamiento contable, de manera muy reciente por la Ley 16/2007 ² y por el nuevo y flamante Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007 ³, el emisor de normas contables elegido por la Unión Europea ha aprobado recientemente nuevos e importantes cambios relativos al tratamiento contable de las combinaciones de negocios (NIIF 3) y la formulación de estados financieros consolidados y la contabilización de inversiones en entidades dependientes (NIC 27).

Los citados cambios, en el momento en que sean adoptados por la Unión Europea a través del oportuno Reglamento, obligarán a las autoridades españolas a modificar las normas 9 «Instrumentos financieros» y 19 «Combinaciones de negocios» del nuevo Plan General de Contabilidad. Lo bueno del reciente cambio es que se ha producido antes de que se aprueben en España las nuevas normas de consolidación de estados financieros a que se refiere la disposición final primera de la Ley 16/2007 que autoriza al Gobierno a que las apruebe por Real Decreto, teniendo en cuenta las normas internacionales de contabilidad adoptadas por los Reglamentos de la Unión Europea.

¹ Lógicamente para grupos cotizados la incorporación a nuestro ordenamiento jurídico se hizo con la publicación en el DOCE del ya citado Reglamento (CE) 2236/2004.

² La Ley 62/2003 hizo una incorporación, bien es cierto que parcial, de las normas internacionales.

³ No en lo que se refiere al proceso de consolidación de estados financieros, pero sí en lo relativo a las combinaciones de negocios materializadas a través de procesos de fusión, escisión, etc.

Efectivamente, en enero de 2008 el *International Accounting Standard Board* (IASB) completó la segunda fase del proyecto llevado a cabo conjuntamente con el emisor de normas contables de Estados Unidos, el *US Financial Accounting Standards Board* (FASB), para la modificación de las normas internacionales relativas a la contabilización de las combinaciones de negocios.

El objetivo de las nuevas versiones es la búsqueda de la convergencia con las normas de Estados Unidos. En este sentido, el IASB señala la importancia de dicha convergencia toda vez que en 2006 se realizaron más de 13.000 fusiones y adquisiciones entre empresas de todo el mundo ⁴ y, de estas, algo menos de la mitad se realizaron por empresas que aplicaban los estándares norteamericanos (US GAAP) alcanzando el valor de las operaciones un total de 1,49 trillones de dólares. Del resto de operaciones, la mayor parte aplicaron las NIIF, alcanzando el valor de las operaciones un total de 1,82 trillones de dólares. En dicho documento el IASB señala también que durante la pasada década las operaciones de fusiones y adquisiciones que se realizaron en el mundo alcanzaron un valor que representa entre el 8 y el 10% de la capitalización total de los mercados de valores.

2. LOS NUEVOS CAMBIOS INTRODUCIDOS

Como resultado de los trabajos realizados conjuntamente con el FASB, el IASB ha emitido una nueva norma sobre combinaciones de negocios, NIIF 3, y ha modificado la NIC 27 sobre estados financieros consolidados y contabilización de inversiones en dependientes. Por su parte, el US FASB ha procedido a emitir una nueva versión del SFAS 141 *Business Combination* y a modificar el SFAS 160 *Noncontrolling interests in Consolidated Financial Statement*.

Los cambios en las normas citadas implican también, aunque en menor medida, cambios en las normas internacionales que a continuación se detallan, al objeto de garantizar su coherencia con las nuevas versiones de la NIIF 3 y NIC 27:

- NIIF 1. Adopción por primera vez de las normas internacionales.
- NIIF 2. Pagos basados en acciones.
- NIIF 5. Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuas.
- NIIF 7. Instrumentos financieros: revelaciones.
- NIC 7. Estados de flujos de efectivo.
- NIC 12. Impuesto sobre beneficios.
- NIC 16. Propiedades, planta y equipos.
- NIC 28. Inversión en empresas asociadas.

⁴ IASB January 2008. *Business combinations. Phase II. Project Summary and Feedback Statement*.

- NIC 32. Instrumentos financieros. Presentación.
- NIC 33. Ganancias por acción.
- NIC 34. Información financiera intermedia.
- NIC 36. Deterioro del valor de los activos.
- NIC 37. Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes.
- NIC 38. Activos inmateriales.
- NIC 39. Instrumentos financieros. Reconocimiento y valoración.
- IFRIC 9. Reassessment of embedded derivatives.

Las nuevas versiones NIC 27 y NIIF 3 se aplicarán prospectivamente a las combinaciones de negocios efectuadas en o después del comienzo del primer ejercicio anual que empiece a partir del 1 de julio de 2009. No obstante, se permite su aplicación en los ejercicios que comiencen a partir de 30 de junio de 2007, si bien es evidente que mientras las citadas normas no sean incorporadas al ordenamiento comunitario por la Unión Europea en virtud del correspondiente Reglamento, no podrán aplicarse. La aplicación prospectiva de la norma implica que los activos y pasivos surgidos en combinaciones de negocios realizadas con anterioridad a la entrada en vigor de las nuevas normas no deben ser objeto de modificación ⁵.

No obstante, el propio IASB anuncia nuevos cambios, entre otras razones porque el proceso de convergencia con los estándares norteamericanos no ha concluido. A este respecto hay que señalar, que todavía hay diferencias en aspectos tales como el concepto de control y la valoración del interés de los socios externos *Noncontrolling interests* que como posteriormente se analizará el SFAS 141 establece su medición a valor razonable, lo que supone la aplicación del denominado *full goodwill*, mientras que la NIIF 3 permite, bien hacerlo a valor razonable; o bien como se establecía en su versión de 2004. En este sentido, los nuevos proyectos acometidos por el IASB relativos al tratamiento contable de las combinaciones de negocios afectarán a las siguientes normas internacionales ⁶:

- NIIF 3 y NIC 27. La determinación del valor razonable de los activos y pasivos integrantes de un negocio objeto de una combinación. Este proyecto arrancó en diciembre de 2006 con la publicación del correspondiente *discussion paper*.

NIIF 3. El tratamiento de las combinaciones de negocios entre entidades sujetas a control común (básicamente se refiere a fusiones, escisiones o aportaciones no dinerarias de activos netos que constituyan en sí mismo un negocio, entre sociedades dependientes de un mismo grupo mercantil).

⁵ Se establece una excepción para los activos por impuestos diferidos afectados por la modificación del párrafo 68 de la NIC 12.

⁶ Apartado 25 del documento de PriceWaterhouse Coopers *IFRS 3. Los impactos de M&A en los estados financieros bajo IFRS. Una guía rápida para decisores*.

- Modificaciones de la NIC 12 relativas a la contabilización del impuesto sobre beneficios.
- Modificaciones de la NIC 37 relativas a los pasivos contingentes.

Los cambios en las normas internacionales sobre combinaciones de negocios se producen, como ya se ha señalado, al poco tiempo de la aprobación en España de la Ley 16/2007 y del nuevo Plan General de Contabilidad que recoge en la norma 19 «Combinaciones de negocios» y la norma 9 «Instrumentos financieros» lo fundamental de la NIC 27 y NIIF 3 en su versión de 2004. Cabe por tanto esperar la modificación de dichas normas del nuevo Plan General de Contabilidad para su adaptación a las modificaciones de las normas internacionales en el momento en que estas se adopten por la Unión Europea.

A continuación, vamos a proceder al análisis detallado de algunas de las principales modificaciones introducidas por las nuevas NIIF 3 y NIC 27:

2.1. Reconocimiento del fondo de comercio y del valor atribuido al interés de los socios externos.

La nueva versión de la NIIF 3 permite dos opciones. La primera, es la que hasta ahora contenía la versión de 2004, que consiste en reconocer en el balance consolidado únicamente el fondo de comercio adquirido por la sociedad dominante. La segunda, supone calcular el fondo de comercio al denominado *full goodwill*. La posibilidad de optar entre dos métodos de valoración no era la preferencia del IASB, de hecho reconoce que así se reduce la comparabilidad de los estados financieros. No obstante, finalmente se decantó por dejar abiertas dos alternativas distintas ante la imposibilidad de lograr un acuerdo entre sus miembros ⁷.

También cambia el tenor literal de la fórmula de cálculo del fondo de comercio. El párrafo 51 b) de la versión de 2004 de la NIIF 3 valoraba el importe del fondo de comercio como el exceso del coste de la combinación de negocios sobre la participación de la adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables. La nueva versión de la NIIF 3 establece que el valor del fondo de comercio es el exceso a la fecha de adquisición, de la suma del precio acordado más el valor del patrimonio atribuido a los socios externos más, en las combinaciones por etapas, el valor razonable a la fecha de adquisición de las participaciones en el patrimonio previas a la combinación; sobre el valor razonable del 100% de los activos netos adquiridos y las deudas asumidas. Como también se analizará en el siguiente epígrafe relativo a las combinaciones de negocios por etapas, los resultados de la nueva fórmula no deberían diferir de los de la antigua, siempre que tengamos en cuenta que el coste de la combinación ha de incluir, si es que las hay, el valor razonable de las participaciones en el capital de la dependiente adquiridas con carácter previo a la combinación de negocios. Esto será siempre así salvo que se atribuyan los activos netos de la sociedad dependiente a los socios externos a un valor razonable distinto de aquel por el que se les atribuye a la sociedad dominante.

⁷ En el apartado 210 del documento Basis for conclusions on IFRS 3 se cita textualmente: (...) *However, the IASB was not able to agree on a single measurement basis for non controlling interest because neither of the alternatives considered (...) was supported by enough board members to enable a revised business combination standard to be issued.*

Al margen de lo anterior, hay que precisar que la norma permite que la sociedad dominante opte por una de las dos alternativas «para cada combinación de negocios», por lo que cabe entender que la sociedad dominante no está obligada a utilizar en la confección de los estados financieros consolidados una única alternativa. De esta forma, para algunas sociedades del grupo se puede utilizar una de las alternativas y para el resto la otra. Si ya de por sí es criticable que se permitan dos alternativas distintas en un aspecto tan esencial del proceso de consolidación como es el cálculo del fondo de comercio y el interés de los socios externos, aún más criticable es que un mismo grupo pueda utilizar indistintamente para sus sociedades dos alternativas distintas.

El IASB, en lo que constituyó la primera fase del proyecto de reforma de las normas sobre combinaciones de negocios, (Exposure Draft de 2005), se decantó claramente por la valoración a valor razonable del interés de los socios externos, lo que determinaba que en las cuentas consolidadas figurase el fondo de comercio por su valor total, el denominado *full goodwill*.

No obstante lo anterior, como ya se ha señalado, el IASB en el texto final, párrafo 19 de la nueva NIIF 3, permite dos opciones. La primera es valorar el interés de los socios externos aplicando el porcentaje de participación que estos poseen al valor neto de los activos de la adquirida, tal y como se establece en el párrafo 18 c) de la actual NIC 27. Este sistema no supone ningún cambio respecto a la regulación existente ya que coincide con lo que se establecía en el párrafo 17 c) de la versión de 2004 de la NIC 27. Tampoco la nueva regulación, en lo que se refiere a esta opción, supone ningún cambio respecto a lo establecido en la normativa española, una vez que se ha incorporado al Código de Comercio por la Ley 16/2007 el reconocimiento de los activos y pasivos de la sociedad dependiente por su valor razonable a la fecha en que se efectuó la combinación de negocios.

Conviene precisar que cuando las normas internacionales establecen la valoración del interés de los socios externos a su valor razonable, este se refiere en lo que afecta a consolidación de cuentas en ejercicios posteriores a aquel en que se produjo la combinación, no al valor razonable de los activos y pasivos de la sociedad dependiente a la fecha de formulación de las cuentas consolidadas, sino al valor contable a dicha fecha, corregido, para los activos y pasivos que figuraban en el balance de la sociedad dependiente a la fecha de la combinación de negocios, en el importe de la diferencia, a esa fecha, entre su valor razonable y su valor contable. En otras palabras, que en el proceso de formulación de las cuentas consolidadas solo se revalorizan los activos y pasivos por la diferencia entre su valor razonable y su valor contable a la fecha de la combinación, de forma que los incrementos de valor razonable de esos u otros activos, posteriores a la combinación que no se han contabilizado en las cuentas individuales, tampoco se contabilizan en las cuentas consolidadas. Así resulta claramente de lo dispuesto en el párrafo 15 c) de la versión de 2004 de la NIC 27, párrafo 18 c) de la versión de 2008, que establecen claramente la valoración al valor razonable en la fecha de adquisición, de acuerdo con la NIIF 3, más los cambios en el patrimonio neto desde esa fecha de acuerdo con las normas internacionales. Todo ello es así salvo que la sociedad dominante formule sus cuentas individuales de acuerdo con las NIC, porque así se establezca en la normativa de su país, y haya optado, en los casos en los que la norma internacional lo permite, por valorar sus activos y pasivos (distintos de los que obligatoriamente deben ir a valor razonable) a su valor razonable. En estos casos aunque las sociedades dependientes en sus cuentas individuales no contabilicen dichos activos por su valor razonable, en el consolidado sí debería hacerse así a través de ajustes de homogeneización

En apoyo de la tesis expuesta en el párrafo anterior hay que destacar el párrafo 26 de la nueva versión de la norma internacional (párrafo 38 de la versión de 2004 de la NIIF 3) que establece que el gasto por amortización que debe figurar en los estados consolidados debe calcularse de acuerdo a los valores razonables de los activos a la fecha de adquisición porque ese es el verdadero coste para la sociedad dominante y no, por tanto, a sus valores razonables a la fecha de formulación de las cuentas consolidadas. Mayor claridad aportan los párrafos 30 y 31 de la nueva NIC 27 al regular los cambios en el porcentaje de participación sin perder el control. En estos casos se establece que (...) *no changes in the carrying amounts of the subsidiary assets should be recognized as result of that transaction*. Esto es, que ni siquiera cuando la dominante vende parte de su participación, pudiéndose por tanto obtener una estimación, a partir del precio de venta, del valor razonable del patrimonio de la sociedad dependiente; la norma internacional permite revaluar los activos por encima de su valor razonable a la fecha de la combinación de negocios.

Al margen de lo anterior y centrándonos en el análisis de las dos alternativas permitidas por la nueva NIIF 3, conviene precisar que el problema de la opción tradicional es que únicamente se reconoce en el balance consolidado el fondo de comercio comprado por la sociedad dominante y, por tanto, este no figura por su valor total. Este tratamiento no es del todo coherente con el marco conceptual de las combinaciones de negocios que exige reconocer la totalidad de los activos y pasivos del negocio adquirido por el 100% de su valor. Con este tratamiento, en el consolidado figuran todos los activos de la sociedad dependiente al 100% de su valor, excepto precisamente el fondo de comercio, que solo figura en el porcentaje de participación que corresponde a la sociedad dominante.

La segunda alternativa que permite la nueva versión de la norma internacional implica reconocer el interés de los socios externos en el patrimonio de la sociedad dependiente al valor razonable total de los activos y pasivos, en particular del fondo de comercio, de la sociedad adquirida. Este es el sistema por el que finalmente se ha decantado la norma de Estados Unidos, SFAS 141, y es, junto con otras, la causa por la que el proyecto de reforma de las normas internacionales sobre combinaciones de negocios no se puede dar por concluido.

La valoración del interés de los socios externos al valor razonable, a la fecha de adquisición, supone reconocer el fondo de comercio, no solo para la sociedad dominante, sino también para los socios externos. En el apartado 207 del documento *Basis for conclusions on NIIF3* se declara que el fondo de comercio no se puede medir directamente, pero sí el interés de los socios externos, especialmente si existe un mercado activo en el que se negocien las acciones. Ahora, con el nuevo método, el fondo de comercio sigue siendo una mera partida residual obtenida por diferencia entre el precio pagado, más el valor del patrimonio atribuido a los socios externos; y el valor razonable de los activos y pasivos de la sociedad cuyo control se adquiere. Con esta opción el valor atribuido en el consolidado a la participación de los socios externos también se calcula de forma residual ya que se les atribuye su participación en dicho fondo de comercio. En este sentido, se manifiesta el apartado 206 del documento *Basis for conclusions on NIIF3* cuando señala que:

(...) Thus, in a sense, a non controlling interest would have been the residual after allocating the residual, or the residual of a residual.

Así, por ejemplo, si se adquiere el control de una sociedad B mediante la compra del 80% de sus acciones. Una consultora independiente de reconocido prestigio de acuerdo con métodos de valoración correctos ha estimado el valor de los activos netos reconocidos de B en 1.300 M y el 20% que corresponde a los socios externos lo valora en 300 M. Si la participación de los externos se valora en 300 M quiere decir que el valor global de la empresa se estima en 1.500 M ($300/0,2$) por lo que dado que los activos netos reconocidos tienen un valor razonable de 1.300 M, existe un fondo de comercio cuyo valor es de 200 M. En este caso, el valor atribuido a la participación de los socios externos de 300 M coincidiría con el 20% del total de los activos netos de B, incluido el fondo de comercio por importe de 200 M. Caso de que optáramos por la alternativa tradicional el valor del interés de los socios externos sería de 260 M ($0,2 \times 1.300$ M), la diferencia con la alternativa del *full goodwill*, 40 M, es exactamente el 20% de los 200 M del fondo de comercio, que con esta alternativa no se imputa a los externos.

Al margen de lo anterior, nos encontramos con un problema añadido, el tratamiento contable del sobreprecio o menor precio pagado en la combinación de negocios respecto del valor razonable, a la fecha de adquisición, de los activos y pasivos de la adquirida, incluyendo en estos el fondo de comercio medido a su valor razonable. A mi juicio en el caso de que haya sobreprecio, este se podría identificar como un fondo de comercio, pero únicamente atribuible a la sociedad dominante, no a los socios externos. Ese sobreprecio responde a las sinergias que produce la combinación de negocios, bien en términos de ahorro de costes o de aumento de ingresos. Es decir, que ese fondo de comercio no es en sentido estricto de la sociedad B ya que es solo producto de la combinación de negocios. En el ejemplo anteriormente descrito en el que el valor razonable de los activos netos de B es de 1.300 M y el valor del interés de los socios externos es de 300 M, si el precio pagado por la sociedad A por el 80% del capital de B hubiese sido de 1.300 M, tendríamos por un lado, que el fondo de comercio de la sociedad B, como se desprende de los cálculos contenidos en el párrafo anterior, es de 200 M. Además, habría un fondo de comercio producido por las sinergias esperadas de la combinación de 100 M, calculado como señala el párrafo 32 de la nueva NIIF 3 por diferencia entre la suma del precio más los 300 M en que se valora el interés de los socios externos, menos el valor razonable neto de los activos identificados que asciende a 1.300 M⁸. Por tanto, el fondo de comercio que debe lucir en el balance consolidado asciende a 300 M de los que solo se atribuyen a los socios externos 200 M. De este modo, el interés de los socios externos en el patrimonio de B ascendería a los 300 M calculados, el 20% de los 1.300 M de valor razonable de los activos netos más el 20% de los 200 M del fondo de comercio. Nótese la diferencia del *full goodwill* con la alternativa tradicional, con esta el valor del fondo de comercio sería de 260 M ($1.300 - 0,8 \times 1.300$) frente a los 300 M; en el caso del interés de los socios externos su saldo sería de 260 M frente a los 300 M.

En el caso de que el coste de la combinación sea inferior a la porción neta del valor razonable de los activos y pasivos de la adquirida, incluyendo al fondo de comercio; la nueva norma se decanta por minorar el fondo de comercio en el citado importe si bien, a mi juicio, no sería descabellado que esa diferencia negativa se tratara como una compra ventajosa *bargain purchase* imputable⁹, si se cumplen todos los exigentes requisitos que al respecto se señalan en la norma internacional⁹, exclusiva-

⁸ Si calculáramos el fondo de comercio por la fórmula tradicional, su saldo sería también de 300 M. 200 M reconocidos directamente en la sociedad B y 100 M que es el sobreprecio pagado respecto del 80% del valor razonable del patrimonio de B que incluyendo el fondo de comercio es de 1.500 M ($1.300 - 0,8 \times 1.500 = 100$ M).

⁹ Apartado 56 de la versión de 2004 de la NIIF 3. Apartado 36 de la versión de 2008.

mente a resultados de la sociedad dominante en el consolidado del año en que se produce la combinación. En el ejemplo anterior si el precio pagado por el 80% del capital de B fuese de 1.100 M, el saldo del fondo de comercio sería de 100 M ($1.100 + 300 - 1.300$), esto implica que junto al fondo de comercio de 200 M de la sociedad B habría que imputar un fondo de comercio negativo producto de la combinación de negocios de -100 M. En este caso, el valor atribuido a los socios externos sigue siendo de 300 M, el 20% de los 1.300 M de valor razonable de los activos netos más el 20% de los 200 M del fondo de comercio de B. La alternativa sobre la que se podría hacer una reflexión es reconocer el fondo de comercio de B por 200 M e imputar el fondo de comercio negativo de 100 M a pérdidas y ganancia de la sociedad dominante. Al margen de lo anterior, si no utilizáramos la alternativa del *full goodwill*, el fondo de comercio ascendería a 60 M ($1.100 - 0,8 \times 1.300$).

El mayor problema de esta opción, la del denominado *full goodwill*, es la dificultad de medir con fiabilidad el valor del patrimonio atribuible a los socios externos cuando no hay un mercado en el que se negocien las acciones de la sociedad dependiente. En ocasiones su valor se podrá medir con fiabilidad, pero el coste de hacerlo puede ser desproporcionado en relación con el beneficio que se obtiene, en términos de representatividad de los estados financieros, de reflejar separadamente su valor. Estas dos circunstancias, la escasa fiabilidad de la medición y/o su excesivo coste, son las que han motivado que el IASB no se decantara claramente por el denominado fondo de comercio total y permita las dos opciones.

Una opción que se podría utilizar que solucionaría los problemas señalados que plantea la medición fiable, o el excesivo coste de la misma, del valor del patrimonio atribuible a los socios externos, es calcular este por referencia al precio pagado por las acciones de la sociedad dependiente. De esta forma si se adquiere el 60% de una sociedad por 1.020 M y a esa fecha el valor razonable de los activos y pasivos es de 1.500 M, resultaría que el valor razonable del patrimonio adquirido sería de 1.700 M (si el 60% de la sociedad vale 1.020 M, el 100% valdría 1.700 M). El fondo de comercio estaría valorado, por tanto, en 200 M, frente a los 120 M en que quedaría valorado si no aplicáramos la nueva alternativa propuesta por el IASC [$1.020 - 0,6 \times (1.500)$]. En este caso, el interés de los socios externos se valoraría en 340 M [$0,2 \times (1.500 + 200)$], frente a un importe de 300 M ($0,2 \times 1.500$) si no aplicáramos la nueva alternativa de *full goodwill*.

Como puede apreciarse con la opción expuesta en el párrafo precedente se simplifica de manera sustancial los problemas de la medición independiente del valor del fondo de comercio y el interés atribuible a los socios externos.

En cuanto a las diferencias que se derivan del empleo de las dos alternativas propuestas, con el empleo del *full goodwill* se aprecian las siguientes:

- El balance consolidado es mayor toda vez que el valor del fondo de comercio es superior
- En caso de deterioro las pérdidas también van a ser mayores.
- Si se prevé que la dominante se desprenda de parte de su participación en la dependiente, pero sin perder el control, normalmente se preferirá optar por el *full goodwill* ya que nor-

malmente se producirá, como se analizará en el epígrafe siguiente relativo al tratamiento de los casos de disminución del porcentaje de participación sin perder el control, una menor disminución del patrimonio atribuible a la sociedad dominante. Este hecho es el que hace más criticable que la sociedad dominante pueda optar para algunas de sus sociedades dependientes por el *full goodwill* y para otras, por el método tradicional.

Por último, hay que hacer mención a que en las normas internacionales se establece que el cálculo del fondo de comercio se realice exclusivamente en la fecha en que se produce la combinación de negocios, que es la fecha en que efectivamente se adquiere el control. Hay que señalar al respecto que, en ocasiones, podemos estar ante grupos muy antiguos que nunca han formulado cuentas anuales consolidadas porque la normativa se lo ha permitido, bien sea por razón de tamaño ¹⁰, bien porque se trate de grupos no cotizados que sean dependientes de otras sociedades que se rijan por la legislación de un Estado miembro de la Unión Europea ¹¹. Si estos grupos mercantiles que se formaron hace mucho tiempo estuvieran obligados a formular por primera vez cuentas anuales consolidadas nos podemos encontrar con graves problemas para determinar los activos y pasivos del negocio adquirido, y su valoración, en la fecha en que se formó el grupo. A dicha dificultad habría que añadir que probablemente, desde que se formó el grupo hasta la fecha en que por primera vez hay obligación de consolidar, la participación de la sociedad dominante en las dependientes no ha sido siempre la misma, en porcentaje, sino que ha experimentado variaciones. Al objeto de solucionar esas dificultades la normativa española ofrece una alternativa en el artículo 22.3 del Real Decreto 1815/1991 y se echa de menos un precepto similar en la normativa internacional. En efecto, el artículo 22.3 señala que para el cálculo del fondo de comercio no se tenga en cuenta el valor del patrimonio en la fecha en que el grupo se constituyó, sino el valor del patrimonio en la fecha del primer día del ejercicio en que por primera vez haya obligación de formular cuentas anuales consolidadas. En este caso, se señala que la diferencia negativa de primera consolidación se impute directamente a reservas de la sociedad dominante.

2.2. Combinaciones de negocios por etapas.

Se modifica sustancialmente el régimen establecido en los párrafos 58 y 59 de la NIIF 3 (versión 2004), que es por cierto el que recoge el actual Plan General de Contabilidad español en el apartado 2.7 de la norma 19 «Combinaciones de negocios» aprobado por Real Decreto 1514/2007. La nueva regulación implica el cálculo de una única diferencia de primera consolidación en lugar del cálculo de tantas, como tomas de participación previas a la adquisición del control se hayan producido.

Efectivamente, el párrafo 58 de la versión de 2004 de la NIIF 3, al igual que el punto 2.7 de la norma 19 del nuevo Plan General de Contabilidad establece que si la adquisición del control se realiza mediante transacciones independientes en fechas diferentes, en consolidación estaríamos hablando de compras sucesivas de acciones, cada transacción de intercambio se tratará de forma separada comparando para cada una de ellas el coste de la inversión con la porción correspondiente del valor razonable de los activos y pasivos de la sociedad cuyas acciones se adquieren. Esto supone

¹⁰ Artículo 43.1 del Código de Comercio que remite al artículo 190 de la Ley de Sociedades Anónimas.

¹¹ Artículo 43.2 del Código de Comercio.

el cálculo de tantos fondos de comercio, positivos o negativos, como tomas de participación se produzcan hasta que la sociedad adquirente posea efectivamente el control.

Lo anterior implica, al margen de lo ya comentado en el párrafo anterior, dos importantes consecuencias. La primera, se refiere a que en las cuentas consolidadas la inversión en la sociedad dependiente debe estar al coste histórico, por lo que si con carácter previo a su consideración como inversión en empresas del grupo, se valoraban en cuentas individuales a su valor razonable con cambios en patrimonio neto por considerarse activos financieros disponibles para la venta, debería practicarse un ajuste de consolidación, previo al asiento eliminación- inversión fondos propios, para deshacer los ajustes de valoración practicados. La segunda, se refiere a que los cambios en el valor razonable de los activos y pasivos adquiridos experimentado a lo largo del período en el que se van adquiriendo acciones de la dependiente hasta alcanzar su control, deben, en los porcentajes correspondientes, imputarse en las cuentas consolidadas al patrimonio de la sociedad dominante, bien en la cuenta de reservas en sociedades consolidadas, bien en otra, posiblemente del subgrupo 13 del nuevo Plan General de Contabilidad.

A mi juicio el tratamiento contable de la versión de 2004 de la NIIF 3 podría considerarse inconsistente, ya que implica aplicar retrospectivamente el método de adquisición en el año en que efectivamente se adquiere el control como si este ya se tuviera desde el momento en que se realizó la primera inversión en el capital de la ahora sociedad dependiente, cuestión esta que lógicamente no es cierta. Por otro lado, el método «engorda» artificialmente el patrimonio de la sociedad dominante ya que los cambios en el valor razonable de los activos y pasivos desde cada inversión en el capital hasta la siguiente se le imputan en el porcentaje correspondiente.

Al margen de lo anterior, uno de los problemas que tiene este tratamiento es el elevado coste que puede suponer, sobre todo si la adquisición del control se ha realizado mediante muchas tomas de participación en diferentes fechas, conocer con fiabilidad los valores razonables de los activos y pasivos de la sociedad dependiente en todas y cada una de las fechas en que se adquirieron participaciones. Incluso sería posible, para participaciones adquiridas en fechas antiguas, que no se dispusiese de datos sobre los activos y pasivos existentes a esa fecha.

Si comparamos la norma internacional con la norma española, cabe decir que el tratamiento contable de la versión de 2004 de la NIIF 3 es el que se establece en el artículo 28 del Real Decreto 1815/1991 para las inversiones adicionales con incremento del porcentaje de participación, pero teniendo en cuenta los valores razonables de los activos y pasivos en lugar de sus valores contables. El tratamiento del Real Decreto es consistente porque opera únicamente desde que se adquiere el control, a diferencia de la norma internacional que lo aplica retrospectivamente desde la primera toma de participación, por pequeña que esta sea.

El tratamiento contable que establece la nueva versión de la NIIF 3 en sus párrafos 32 a), 40 y 41 implica un cambio sustancial con lo hasta ahora regulado ya que supone lo siguiente:

- Las inversiones previas a la toma del control del negocio adquirido se deben valorar a su valor razonable a la fecha en que dicho control se adquiere, con abono o cargo a ingresos o gastos de la cuenta de pérdidas y ganancias. Si con carácter previo a la adquisición del con-

trol las inversiones se valoraban a su valor razonable contra el patrimonio neto, los ajustes realizados se llevan a la cuenta de pérdidas y ganancias tal y como se haría si dicha participación se hubiese vendido. Esto es así porque se parte de la base de que para adquirir el control, la sociedad dominante «entrega», junto con la contraprestación pactada por las nuevas acciones adquiridas, las acciones que previamente se poseían, que en consecuencia deben valorarse por su valor razonable.

Así, por ejemplo, si la sociedad A tenía el 10% del capital de la sociedad B cuyo coste de adquisición fue de 100 euros, si ahora adquiere un 60% adicional por 750 euros, a los efectos de la consolidación debemos entender que A para adquirir el control de B compra acciones por 750 euros y entrega activos, concretamente acciones de la propia B cuyo coste fue de 100 euros pero que, de acuerdo con las normas internacionales deben valorarse por su valor razonable, como cualquier otra adquisición de activos financieros en la que el precio es parte en dinero y parte mediante entrega de bienes. Este razonamiento es el que motiva que la diferencia entre el coste histórico y el valor razonable de la inversión que se poseía previamente deba imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias porque es como si dicha inversión se hubiese vendido.

- Únicamente se calcula una vez el fondo de comercio, en el momento en que se adquiere el control, que de acuerdo con el párrafo 32 a) de la nueva versión de la NIIF 3, sería por diferencia entre el valor razonable del 100% de los activos y pasivos del negocio adquirido en la fecha en que se adquiere su control, y la suma del valor razonable de la inversión que se poseía con carácter previo, más el precio pagado por la inversión adicional que unida a la que se mantenía anteriormente supone la adquisición del control, más el valor razonable del interés de los socios externos en el patrimonio de la sociedad adquirida. De esta forma, si la diferencia calculada de la manera expuesta fuese negativa estaríamos ante un fondo de comercio positivo; si la diferencia fuese positiva estaríamos ante un fondo de comercio negativo que como cualquier otro habría que imputar a resultados de la sociedad dominante en las cuentas consolidadas del ejercicio en que se adquiere el control.

Como ya se analizó en el epígrafe anterior, el texto del párrafo 32 a) expuesto más arriba es, en su tenor literal, absolutamente novedoso, ya que abandona la anterior fórmula de cálculo que era la diferencia entre el coste de la combinación de negocios y la porción correspondiente del valor razonable de los activos y pasivos adquiridos. No obstante lo anterior, cabe decir que el resultado va ser el mismo si aplicamos la fórmula tradicional, pero teniendo en cuenta que el coste de la combinación de negocios está formado por el valor razonable de las participaciones en el capital que se tenían previamente más el coste de la inversión adicional que permite ahora tener el control.

El nuevo sistema es coherente con lo que es el marco conceptual de las combinaciones de negocios. El tratamiento contable de la versión de 2004, como ya se ha comentado, no es en mi opinión consistente, ya que exige dar un tratamiento propio de una combinación de negocios a inversiones en el patrimonio de sociedades que no implicaban la adquisición de su control que es el concepto sobre el que pivotan las combinaciones de negocios. Por el contrario, en principio no me parece que sea adecuado que la diferencia entre el coste histórico de las participaciones previas y su

valor razonable a la fecha en que se adquiere el control se lleve directamente a la cuenta de pérdidas y ganancias ya que no acabo de entender la hipótesis de partida de la nueva NIIF, en su párrafo 42, de que es como si dicha participación se hubiese vendido directamente. A mi juicio lo más correcto sería imputar la diferencia a patrimonio, no a resultados; o incluso mantener dichas inversiones a su coste histórico, que es el tratamiento que prescribe la todavía norma española de consolidación, Real Decreto 1815/1991. Si así lo hiciéramos, el efecto respecto de la versión de 2008 de la NIIF 3 sería que el importe que la nueva norma internacional imputa a resultados, se traslada al fondo de comercio, disminuyendo su importe.

Por último, si efectuamos la comparativa con el tratamiento prescrito en el Real Decreto 1815/1991, se puede decir que la nueva versión de la NIIF 3, en lo fundamental, se parece al establecido en el Real Decreto 1815/1991 si bien una vez tenidas en cuenta las modificaciones introducidas en el Código de Comercio por la Ley 16/2007 relativas a la aplicación del valor razonable de los activos y pasivos del negocio adquirido para proceder al cálculo de la diferencia de primera consolidación; y la valoración a valor razonable contra resultados de las inversiones previas.

En efecto, el artículo 23 del Real Decreto 1815/1991 establece que para el cálculo de la diferencia de primera consolidación se tendrá en cuenta la diferencia «entre el valor contable de la participación, directa o indirecta, de la sociedad dominante en el capital de la sociedad dependiente y el valor de la parte proporcional de los fondos propios de la mencionada sociedad dependiente atribuible a dicha participación en la fecha de primera consolidación».

Tras la modificación del artículo 46 del Código de Comercio por la Ley 16/2007, en el artículo 23 del Real Decreto 1815/1991 anteriormente transcrito se ha de sustituir «el valor de la parte proporcional de los fondos propios» por el valor de la parte proporcional del valor razonable de los activos y pasivos adquiridos. En otras palabras, para el cálculo de la diferencia de primera consolidación no se tiene en cuenta el valor contable del patrimonio adquirido sino su valor razonable. Por otro lado, el artículo 22.2 señala que la fecha de primera consolidación es aquella en que se produce la incorporación al grupo de la dependiente. Por tanto es claro que la actual norma de consolidación española de 1991, en la línea de la nueva NIIF, aboga, en las combinaciones de negocios realizadas por etapas, por el cálculo de un solo fondo de comercio en el momento en que se adquiere el control del negocio, y no de tantos como tomas de participación se produzcan hasta la adquisición de dicho control.

EJEMPLO 1:

A 31 de diciembre de 20x6 la sociedad A tiene una participación en el capital de la sociedad B del 80% cuya adquisición se ha producido por etapas en las siguientes fechas:

- 01/01/21x0. Se adquirió un 5% por 100 M. A esa fecha las cuentas de patrimonio ascendían a 1.200 M (Capital: 1.000 M. Reservas: 200 M). Se sabe que hay un terreno que tiene un valor razonable 100 M superior a su valor contable.

.../...

.../...

- 30/06/21x4. Se adquirió un 10% por 250 M. A esa fecha los fondos propios ascendían a 1.800 M (Capital: 1.000 M. Reservas: 800 M). El valor razonable del terreno es ahora 200 M superior a su valor contable.
- 31/12/21x6. Se adquirió un 65% por 1.651 M. A esa fecha los fondos propios de B ascendían a 2.200 M (Reservas: 1.200 M). El terreno tiene ahora un valor razonable 300 M superior a su valor contable.

Hasta el 31 de diciembre de 21x6 la inversión en B había sido contabilizada por A como disponible para la venta presentando un saldo de 370 M, por lo que se había incrementado en 20 M su valor con abono a la cuenta de patrimonio del Plan General Contable 133 «Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para la venta».

SE PIDE:

Ajustes de consolidación para formular el balance consolidado del año 21x6 de acuerdo con la versión de 2004 y de 2008 de la NIIF 3, así como con el Real Decreto 1815/1991 ajustado por los cambios introducidos por la Ley 16/2007 en el artículo 46 del Código de Comercio.

Solución:

1. Ajustes versión 2004 de la NIIF 3.

La inversión tiene que quedar valorada a su coste histórico por lo que hay que eliminar el ajuste de 20 M practicado en la cartera de activos financieros disponibles para la venta.

14 *Ajustes valor razonable
activos financieros dis-
ponibles para la venta
(133)*

6 *Pasivos impuestos diferi-
dos (479)*

a *Participación p/l empresas 20
del grupo (240.3)*

_____ x _____

El fondo de comercio ascendería a 177 M de acuerdo a los siguientes cálculos:

$$\text{FC (1): } 100 - 0,05 \times (1.000 + 200 + 100 \times 0,7^{12}) = 36,5.$$

$$\text{FC (2): } 250 - 0,1 \times (1.000 + 800 + 200 \times 0,7) = 56.$$

$$\text{FC (3): } 1.651 - 0,65 \times (1.000 + 1.200 + 300 \times 0,7) = 84,5.$$

.../...

¹² El aumento de patrimonio derivado de la revalorización del terreno es neta del pasivo fiscal que surge. Por ello y dado que el tipo general del impuesto de sociedades es del 30% la revalorización se multiplica por 0,7.

.../...

Por la revalorización del terreno en 300 M (**NOTA:** por simplicidad y por razones de espacio he prescindido de las cuentas de los grupos 8 y 9 en la revalorización del terreno y el pasivo fiscal asociado al mismo, los ajustes los he imputado directamente a una cuenta del subgrupo 13 de la sociedad B de «ajustes por cambios de valor»).

300	Terrenos (210)		
		a Ajustes valor razonable terreno (13x)	210
		a Pasivo fiscal (479)	90
		x	

Asiento eliminación-inversión fondos propios:

1.000	Capital (100)		
1.200	Reservas (11x)		
210	Ajustes valor razonable terreno (133)		
177	Fondo de comercio consolidación (204)		
		a Participación p/l empresas del grupo (240.3)	2.001
		a Socios externos	482
		a Reservas soc. consol.	90
			$[0,05 \times (800-200) + 0,15 \times (1.200-800)]$
		a Var. aj. consolidación por valor razonable (13x)	14
			$[0,05 - 0,7 (200-100) + 0,15 \times 0,7 (300-200)]$
		x	

2. Solución versión 2008 de la NIIF 3.

Para determinar el valor razonable a 31/12/21x6 de la participación del 15% en B, como exige la versión de 2008 de la NIIF 3, se parte del precio pagado en esa fecha por el 65%. De esta forma si se pagan 1.651 M por el 65% se puede estimar que el valor razonable del 15% que previamente se poseía es de 381 M, dado que la inversión figuraba por 370 M habría que ajustarla en 11 M contra resultados y traspasar los 14 M imputados a la cuenta de patrimonio del subgrupo 133 y el pasivo fiscal de 6 M también a resultados.

14	Ajustes valor razonable activos disponibles para la venta (133)		
6	Pasivos por impuesto diferido (479)		
11	Participaciones empresas del grupo (240.3)		
		a Resultado del ejercicio (129)	31
		x	

.../...

.../...

El fondo de comercio ascendería a 104 M. Diferencia entre el coste de la combinación de negocios que es de 2.032 M (el valor razonable de la participación previa más los 1.651 M por la adquisición del 65%) y el 80% del valor razonable a 31/12/21x6 de los activos y pasivos adquiridos que asciende a 2.410 una vez reconocido el pasivo fiscal asociado a la revalorización del terreno de 300 M. Los cálculos son los que a continuación se relacionan:

$$2.032 - 0,8 \times (1.000 + 1.200 + 300 \times 0,7) = 104 \text{ M}$$

Si calculamos el fondo de comercio de acuerdo con el tenor literal de la nueva fórmula que figura en el párrafo 32 a) de la versión de 2008 de la NIIF 3, vemos que su importe coincide con el que resulta de aplicar la fórmula tradicional. Esto es el valor razonable de la inversión previa, 381 M, más el precio pagado por el 65% adicional, 1.651 M, más el valor de la participación de los socios externos en el valor razonable neto de los activos y pasivos adquiridos, 482 M $[0,2 \times (1.000 + 1.200 + 0,7 \times 300)]$; menos el 100% del valor razonable neto de los activos y pasivos adquiridos, 2.410 M, es igual a 104 M.

Por la revalorización del terreno y el surgimiento del correspondiente pasivo fiscal:

300	(210) Terrenos		
		a Ajustes valor razonable terreno (13x)	210
		a Pasivo impuesto diferido (479)	90
		_____ x _____	

Por el asiento eliminación-inversión fondos propios:

1.000	(100) Capital		
1.200	(11x) Reservas		
210	Ajustes valor razonable terreno (13x)		
104	Fondo de comercio consolidación (204)		
		a Participación p/l empresas del grupo (240.3)	2.032
		a Socios externos	482
		_____ x _____	

Otra posibilidad sería valorar la inversión previa del 15% no en función del precio pagado el 31/12/21x6 al adquirir el 65% adicional, sino del valor razonable de los activos y pasivos a dicha fecha que asciende a 2.500 M. De esta forma la inversión previa del 15% se valoraría en 375 u m, dado que la inversión figuraba por 370 M habría que ajustarla en 6 M contra resultados y traspasar los 14 M imputados a la cuenta de patrimonio del subgrupo 133 y el pasivo fiscal de 6 M también a resultados. De proceder en el sentido indicado, el coste de la combinación de negocios sería de 2.026 M y el fondo de comercio ascendería a 98 M.

.../...

.../...

3. Solución Real Decreto 1815/1991 con Ley 16/2007.

Lo primero que habría que hacer es deshacer el ajuste contra patrimonio de 20 M, efectuado en las cuentas de la sociedad A, en la participación previa a la incorporación al grupo de la sociedad B.

14	<i>Ajustes valor razonable activos disponibles para la venta (133)</i>	
6	<i>Pasivos impuestos diferidos (479)</i>	
	<i>a Participaciones p/l empresas del grupo (240.3)</i>	20
	x	

El fondo de comercio ascendería a 73 M. El resultado es la diferencia entre el coste de la combinación de negocios que asciende a 2.001 M (todas las adquisiciones deben ir a coste histórico) y el 80% del valor razonable¹³ de los activos y pasivos adquiridos, todo ello según resulta de los siguientes cálculos:

$$2.001 - 0,8 \times (1.000 + 1.200 + 300 \times 0,7) = 73 \text{ M}$$

Por la revalorización del terreno hasta su valor razonable.

300	<i>Terrenos (210)</i>	
	<i>a Ajustes valor razonable terreno (13x)</i>	210
	<i>a Pasivo impuesto diferido (479)</i>	90
	x	

Por el asiento eliminación-inversión fondos propios:

1.000	<i>Capital (100)</i>	
1.200	<i>Reservas (11x)</i>	
210	<i>Ajustes valor razonable terreno (13x)</i>	
73	<i>Fondo de comercio consolidación (204)</i>	
	<i>a Participaciones p/l empresas del grupo (240.3)</i>	2.001
	<i>a Socios externos</i>	482
	x	

.../...

¹³ El Real Decreto no reconoce el valor razonable sino el contable, pero el Código de Comercio, con efectos de 1 de enero de 2008 exige la valoración a valor razonable en la fecha de la combinación de los activos y pasivos adquiridos.

.../...

4. Comparativa entre las tres soluciones.

Con la versión de 2004 de la NIIF 3 el patrimonio atribuible a la sociedad dominante en el balance consolidado es superior en 79 M al que resultaría aplicando la versión de 2008. Por el contrario con esta última versión, si bien no se reconocen reservas en sociedades consolidables, estas solo aparecerán a partir del año X8, se reconocen unos resultados en la cuenta de pérdidas y ganancias de 31 M.

En cuanto al Real Decreto 1815/1991, los resultados son mucho más prudentes. Por un lado, en relación a la versión de 2004 de la NIIF 3 el patrimonio atribuible a la sociedad dominante es inferior en 104 M, 90 M en el concepto de reservas en sociedades consolidadas y 14 M en una cuenta específica de consolidación de ajustes a valor razonable. Por otro, en relación a la versión de 2008 de la NIIF 3 los fondos propios atribuibles a la sociedad dominante son inferiores en 25 M.

2.3. Cambios en el porcentaje de participación en la dependiente sin perder el control.

La nueva regulación, contenida en los párrafos 30 y 31 de la nueva versión de la NIC 27, da a estas operaciones el tratamiento propio de las transacciones entre socios de manera similar a si se produce la adquisición de autocartera por la sociedad dependiente, de forma que las diferencias se reconocen directamente en el patrimonio de la sociedad dominante.

Este tipo de operaciones no tenían regulación expresa y específica en la NIIF 3 (versión 2004) ¹⁴. No obstante este hecho, sí parece que la versión de 2004 de la norma internacional se decanta claramente, al menos en los casos de incremento de porcentaje de participación con inversión adicional, porque se calcule el fondo de comercio asociado a la nueva inversión de manera similar a la regulación que de estas operaciones se contiene en el Real Decreto 1815/1991, concretamente en su artículo 28.1. Así resulta del análisis del tratamiento dado a las combinaciones de negocios realizadas por etapas en las que la norma exige para cada nueva inversión el cálculo del fondo de comercio por diferencia entre el coste de la misma y la porción correspondiente del valor razonable de los activos y pasivos adquiridos.

La nueva versión de la NIC 27 sí contiene una regulación específica para este tipo de operaciones, a diferencia de la versión de 2004 que como ya se ha apuntado no las regula expresamente. El párrafo 30 de la NIC 27 señala que los cambios en el porcentaje de participación en la sociedad dependiente que no supongan la pérdida del control se han de contabilizar como transacciones de patrimonio. Este tratamiento es coherente con la configuración del interés de los socios externos

¹⁴ A mi juicio la precisión contenida en el apartado 23 de la versión de 2004 de la NIC 27 de que se impute a resultados la diferencia entre «los ingresos por venta de las dependientes y el importe en libros de las mismas» se refiere al supuesto de pérdida del control, no al de disminución del porcentaje de participación manteniendo el control.

como parte del patrimonio del grupo. En efecto la normativa internacional trata de abordar la consolidación, en lo fundamental, desde la perspectiva de la entidad, no desde la perspectiva de la sociedad dominante. En consecuencia, en el balance consolidado ha de figurar la totalidad de los activos y pasivos de las sociedades del grupo al 100% de su valor, no al porcentaje de participación de la dominante en el capital de la dependiente. En contrapartida, en el balance consolidado debe figurar el patrimonio del grupo, que no es otro que el que corresponde a sus accionistas, distinguiendo, por un lado, a la sociedad dominante y, por otro, a los socios externos de las sociedades dependientes.

En coherencia con el hecho de que el patrimonio del grupo lo forma no solo el que es atribuible a la sociedad dominante sino también el atribuible a los socios externos de las sociedades dependientes, en el caso de que se produzcan cambios en los porcentajes de participación sin que la dominante pierda el control, lo que realmente se está produciendo es que un dueño del grupo está comprando a otro dueño parte de su participación; y como tal se debe reflejar la operación en el consolidado reduciendo el patrimonio correspondiente a los socios externos si lo que se produce es que estos venden parte de su participación a la sociedad dominante, y al contrario si lo que se produce es que la sociedad dominante reduce su participación en la dependiente. En este sentido, el párrafo 31 de la nueva NIIF 3 señala que la diferencia entre el valor razonable de la contraprestación pagada o recibida por la sociedad dominante y el valor por el que se haya de ajustar el patrimonio atribuido a los socios externos, no se reconoce como fondo de comercio, sino en el patrimonio de la matriz, mediante cargo o abono en reservas

Por tanto, cuando se producen este tipo de operaciones no se modifica el fondo de comercio inicialmente calculado ni los valores en libros de los activos y pasivos de la sociedad dependiente. Es especialmente significativo el razonamiento que el IASB da en el párrafo 47 del documento *Basis for conclusions on NIC 27*. En dicho párrafo se señala que cuando se produce una combinación de negocios en la que la participación no es del 100%, la sociedad dominante adquiere el control de los activos y pasivos del negocio adquirido, debiendo, eso sí, compartir con los socios externos los beneficios que generan dichos activos y pasivos. Si la sociedad dominante adquiere un porcentaje adicional del negocio adquirido, no está comprando más o nuevos activos, simplemente está aumentando su derecho sobre los beneficios que generan dichos activos. Es por ello que no se debe modificar el valor de los activos y pasivos de la sociedad dependiente, incluyendo al fondo de comercio. Sobre este particular es especialmente significativo el párrafo 46 del documento *Basis for conclusions on NIC 27* cuando en su última frase señala que las transacciones entre propietarios no deberían afectar a la valoración de los activos y pasivos.

A la vista de lo expuesto en el párrafo precedente, para el cálculo del ajuste a realizar en las cuentas de patrimonio de la sociedad dominante, hay que comparar el valor razonable de la contraprestación entregada o recibida con el porcentaje de capital que se adquiere o vende multiplicado por el valor en libros de los activos y pasivos más la diferencia entre el valor razonable y valor contable de dichos activos netos, a la fecha de la combinación de negocios, en la medida en que dicha diferencia subsista a la fecha de formulación de las cuentas consolidadas. En otras palabras, la transacción no afecta a la valoración en el balance consolidado de los activos y pasivos de la sociedad dependiente, de forma que si un activo en la fecha de la combinación tenía un valor razonable 10 M superior a su valor contable, si posteriormente la dominante compra todo o parte de su participación a los

socios externos, el activo en el consolidado solo se revaloriza en esos 10 M, aun cuando ahora su valor razonable exceda de su valor contable en por ejemplo 50 M.

De igual modo hay que señalar que cuando la dominante se desprende de parte de su participación en la dependiente sin perder el control, en el consolidado no se puede reconocer ningún beneficio por tal operación. De este modo, si en las cuentas individuales de la sociedad dominante, la diferencia entre el precio de venta y el valor contable de la participación vendida, se ha contabilizado como beneficio, en el consolidado habrá que eliminarlo en su totalidad. Especialmente significativo en relación con este aspecto es el apartado 41 del documento *Basis for conclusions on NIC 27* cuando señala en relación a estas operaciones que:

(...) This means that no gain or loss from these changes should be recognised in profit or loss. It also means that no change in the carrying amounts of the subsidiary assets (including goodwill) or liabilities should be recognised as a result of such transactions.

En cuanto a la normativa española, hay que destacar que, al contrario que la versión de 2004 de la NIIF 3, el Real Decreto 1815/1991 sí regula el tratamiento contable para este tipo de operaciones. En el caso de inversiones adicionales por parte de la sociedad dependiente la regulación se establece en el artículo 28 que distingue los tres supuestos diferentes cuyo análisis se detalla a continuación:

- El primero se refiere al caso de que el incremento del porcentaje de participación se produzca con inversión adicional. El tratamiento contable prescrito en el artículo 28.1 exige el cálculo del fondo de comercio positivo o negativo relacionado con toda inversión adicional en una sociedad dependiente siempre que dicha inversión suponga un aumento del porcentaje de participación, estableciéndose que para dicho cálculo se tenga en cuenta los fondos propios de la sociedad dependiente una vez hechos los ajustes de consolidación.
- El segundo se refiere al caso de que la inversión adicional no suponga un aumento del porcentaje de participación, por ejemplo en el caso de ampliación de capital con derecho preferente de suscripción en la que la dominante suscribe las nuevas acciones que derivan exclusivamente de los derechos de suscripción de su participación previa. El apartado 2 del artículo 28 establece que la inversión adicional no lleva aparejado el cálculo de un nuevo fondo de comercio. Al no modificarse el porcentaje de participación, la operación no afecta ni al cálculo de las reservas en sociedades consolidadas ni al del interés de los socios externos.
- El tercero se refiere al caso de un aumento del porcentaje de participación sin que la sociedad dominante efectúe directamente una inversión adicional, por ejemplo porque la sociedad dependiente compre acciones propias. El apartado 3 del artículo 28 señala que no debe calcularse ningún fondo de comercio, estableciendo que únicamente la operación debe afectar al cálculo de las reservas en sociedades consolidadas. El tratamiento de esta operación en el Real Decreto 1815/1991 sí coincide, a mi juicio con el que ahora se prescribe en la nueva NIC 27.

A tenor del análisis efectuado, la norma española difiere del tratamiento contable prescrito en la nueva versión de la NIC 27 en los casos en los que el incremento del porcentaje de participación venga acompañado de una inversión adicional por parte de la dominante, ya que la norma española, una vez tenidos en cuenta los cambios introducidos en el Código de Comercio por la Ley 16/2007 relativos al valor razonable, lleva las diferencias al fondo de comercio (positivo o negativo); sin embargo, como hemos visto, la norma internacional las lleva al patrimonio de la sociedad dominante.

Sin embargo, en el caso de que se produzca un incremento del porcentaje de participación sin inversión adicional directa por parte de la sociedad dependiente, se aprecia que el tratamiento que da el Real Decreto 1815/1991, en su artículo 28.3, es fundamentalmente el mismo que se contiene en la nueva versión de la norma internacional.

En cuanto a la regulación en la norma española de las operaciones que conllevan la disminución del porcentaje de participación por parte de la sociedad dominante, el artículo 29 del Real Decreto 1815/1991 distingue dos supuestos diferentes:

- En caso de reducciones en el porcentaje de participación en el capital de la sociedad dependiente con desinversión, se minorará el fondo de comercio de consolidación o la diferencia negativa de consolidación, según se trate, y las reservas en sociedades consolidadas en la proporción en que se reduzca el valor contable de la participación en el capital de la sociedad dependiente.

La parte minorada de las reservas en sociedades consolidadas será considerada, a efectos de la consolidación, reservas de la sociedad que haya visto reducida su participación, asimismo, también en la proporción que corresponda, la parte imputada a resultados del fondo de comercio o de la diferencia negativa de consolidación se tendrá en cuenta para determinar el resultado de la operación que deberá lucir en la rúbrica de resultados extraordinarios en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada; a estos efectos, también se tendrán en cuenta los resultados, hasta la fecha de la transmisión, de la sociedad dependiente.

Se establece la previsión adicional de que cuando la reducción en el porcentaje de participación ocasione pérdidas significativas, dicha circunstancia se tomará en consideración para apreciar la pérdida de valor de fondo de comercio de consolidación restante y, en consecuencia, modificar el sistema de amortización.

- Cuando se realice una reducción de la inversión sin que se produzca una reducción del porcentaje de participación no se modificará ni el fondo de comercio de consolidación ni las diferencias negativas de consolidación. Sin perjuicio de los ajustes que correspondan en las reservas de sociedades consolidadas, sobre los que habrá que informar en la memoria.

A tenor del análisis efectuado, la norma española difiere del tratamiento contable prescrito en la nueva versión de la NIC 27 en los casos en los que la disminución del porcentaje de participación venga acompañado de una desinversión por parte de la dominante, ya que la norma española, una vez tenidos en cuenta los cambios introducidos en el Código de Comercio por la Ley 16/2007 relativos al valor razonable, obliga a disminuir el fondo de comercio en el porcentaje en que disminuye la inversión y permite

que se reconozcan beneficios atribuibles a la sociedad dominante por la diferencia entre el precio de venta y el valor razonable, a los efectos de la consolidación, del patrimonio enajenado. Como ya se ha analizado la nueva NIC imputa esa diferencia a reservas de la sociedad dominante, no a beneficios.

Junto a los dos supuestos anteriormente expuestos hay un tercero que no tiene una regulación expresa. Se trata del caso de disminución del porcentaje de participación sin desinversión directa por parte de la sociedad dominante, por ejemplo, porque la sociedad dependiente vende acciones propias. En este caso, el tratamiento, por analogía, debería ser el establecido en el artículo 29.3 para el caso de desinversión sin reducción del porcentaje de participación. No procederá, por tanto, la modificación del fondo de comercio, debiéndose realizar los ajustes correspondientes contra la cuenta de reservas en sociedades consolidadas. Cabe en este caso considerar que el tratamiento prescrito en la norma española coincide con establecido en la nueva versión de la NIC 27.

2.4. Pérdida del control de la sociedad dependiente.

Cuando se produce una combinación de negocios a través de la compra de acciones que conlleva la mayoría de los derechos de voto de una sociedad, debemos entender que el precio que se paga a los antiguos accionistas lo es, no por unos activos financieros, sino por un conjunto de activos y pasivos que en el proceso de consolidación se suman a los activos y pasivos de la sociedad dominante para obtener el balance consolidado. Por tanto cuando se pierde el control de la sociedad dependiente, en el consolidado del grupo que subsista, lo que procede es dar de baja los activos y pasivos de esa sociedad y reconocer a la sociedad dominante un beneficio o pérdida por diferencia del coste de adquisición del control de dichos activos y pasivos y el importe obtenido por la transmisión de dicho control. El problema es determinar cuál es el coste de los activos y pasivos cuyo control ahora se transmite al objeto de determinar el beneficio o pérdida que por esta operación debe figurar en las cuentas consolidadas del grupo subsistente.

La NIC 27 en su versión de 2004 establecía en su párrafo 23 que en el caso de pérdida de dominio de una sociedad dependiente, el exceso que represente el precio de venta sobre el importe en libros, a la fecha de la pérdida del dominio, del valor neto de los activos menos los pasivos en la proporción que corresponda a la participación vendida; se impute a la cuenta de resultados. En el párrafo 24 se establecía que la inversión en la antigua dependiente que todavía se conserve tras la pérdida del control, siempre que no cumpla las condiciones para ser considerada como asociada, se trate contablemente de acuerdo con la NIC 39 «Instrumentos financieros».

El tratamiento anteriormente descrito es el que prescribe el actual Plan General de Contabilidad (punto 2.7 de la norma de valoración n.º 9), precisando que la inversión que se mantenga tras la pérdida de la sociedad de su condición de dependiente, asociada o multigrupo se valore en los términos establecidos para los activos financieros disponibles para la venta.

La actual versión de la NIC 27, apartado 35, establece que si una dominante pierde el control de una dependiente, debe dar de baja los activos y pasivos de esta por su valor en libros a la fecha en que se pierde el control. Debe dar de baja también el valor de la participación de los socios externos

en el patrimonio de la dependiente. Como contrapartida se debe reconocer el valor razonable de la contraprestación recibida y caso de que se mantenga una participación en capital, esta se ha de valorar a su valor razonable. La diferencia entre los importes reconocidos y los que se dan de baja se imputan a la sociedad dominante como beneficio o pérdida.

En realidad el tratamiento descrito anteriormente coincide parcialmente con el prescrito en el párrafo 27 de la versión de 2004 de la NIC 27 que da un tratamiento homogéneo a la pérdida del control de la dependiente tanto si esta se produce por la venta de la participación mayoritaria como si se produce sin desinversión, por ejemplo porque la dependiente amplía capital que es suscrito por terceros o porque vence un acuerdo con un socio mayoritario que temporalmente había cedido sus derechos de voto. El nuevo tratamiento coincide básicamente con el descrito en la versión de 2004, si bien se señala que la inversión retenida, tanto si cumple con los requerimientos para ser considerada como asociada o negocio conjunto, como si no, se valore a su valor razonable, contabilizando la diferencia respecto a su valor en libros en la cuenta de resultados como si fuese parte de la ganancia o pérdida de la eliminación de la dependiente, esto es, como si fuese parte de la ganancia o pérdida de la venta de la participación mayoritaria. No obstante lo anterior, si se establecen tres precisiones importantes respecto a la anterior versión:

- Si en el balance de la sociedad cuyo control se pierde hay partidas valoradas a su valor razonable contra patrimonio, la pérdida del control se equipara al hecho de que todos los activos y pasivos se venden directamente, por lo que las partidas de patrimonio que sean contrapartida de los ajustes a valor razonable se han de imputar directamente a la cuenta de resultados. Lo mismo cabe decir de las reservas por revaluación de activos que habrán de imputarse a reservas voluntarias, reservas por ganancias retenidas en terminología «internacional». Esto es así porque la norma internacional asume que cuando se pierde el control de una sociedad dependiente lo que se está produciendo es la transmisión de todos sus activos y pasivos, por lo que si sobre alguno de ellos se habían realizado ajustes contra patrimonio por su valoración a valor razonable, dichos ajustes se deben imputar a resultados al haber sido vendidos.
- En previsión de que la sociedad dominante planifique la forma contablemente más ventajosa para proceder a la pérdida del control de la dependiente, el párrafo 33 de la nueva NIC 27 establece que si la pérdida del control se produjese en dos o más acuerdos o transacciones, se dé a todos ellos el mismo tratamiento contable que se hubiese dado si la pérdida del control se hubiese producido como consecuencia de un único acuerdo o transacción

Esto es así porque si, por ejemplo, la participación de la dominante es del 100%, el tratamiento contable es muy diferente si la pérdida del control se produce a través de la venta en una sola operación de un 90% del capital; a si la pérdida del control se produce mediante ventas parciales de participaciones del 10% ya que hasta el umbral del 50% cada venta se contabilizaría de acuerdo con lo establecido en los párrafos 30 y 31 para los casos de disminuciones del porcentaje de participación sin perder el dominio, lo que en esencia supone, como se analizó en el epígrafe correspondiente de este trabajo, que el exceso del precio de venta sobre la proporción correspondiente del valor razonable, a efectos de consolidación, de los activos y pasivos de la sociedad dependiente (en otras palabras, el importe en que se incrementa el interés de los socios externos), se reconozca directamente en el patrimonio de la sociedad dominante.

- El tratamiento contable prescrito para los casos de pérdida de influencia significativa en una sociedad asociada o para el caso de pérdida del control conjunto en un multigrupo es el mismo que el establecido para la pérdida del control sobre una dependiente. En este sentido, la nueva versión de la NIC 27 ha modificado los párrafos 18 y 19 de la NIC 28 «Contabilización de inversiones en empresas asociadas» y el párrafo 45 de la NIC 31 «Información financiera de los intereses en negocios conjuntos».

En cuanto a la norma española, el Real Decreto 1815/1991 no regula específicamente este tipo de operaciones, únicamente se hacen las siguientes precisiones a tener en cuenta cuando se dé esta circunstancia, pero sin regular expresamente el tratamiento contable de la operación:

- El artículo 17.3 señala que cuando durante el ejercicio una sociedad del grupo salga de él, la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada deberá incluir los ingresos y gastos de esta que se hayan devengado hasta la fecha en que efectivamente sale del grupo.
- El artículo 36 señala que los resultados por operaciones internas se entenderán realizados cuando una de las sociedades que hayan intervenido en la operación interna deje de formar parte del grupo.

Ante la ausencia de regulación específica en el Real Decreto 1815/1991 caben dos alternativas, la primera es la de considerar como beneficio la diferencia entre el precio de venta y el valor contable de la participación vendida, que recordemos está a coste histórico. El problema de esta alternativa es que la combinación de activos y pasivos de la dependiente cuando entró en el grupo no es la misma que cuando sale del mismo. La segunda alternativa es considerar el valor en libros de los activos y pasivos a la fecha en que se produce la venta de la participación que supone la pérdida del control de la sociedad dependiente, corregido, para los activos que ya existían a la fecha en que se produjo la combinación de negocios, en la diferencia entre su valor razonable a dicha fecha y su valor contable, siempre que dicha diferencia subsista a la fecha de la pérdida del control, al menos en dicho importe. Este tratamiento es el que realmente estamos dando si aplicamos el artículo 29 del Real Decreto que prescribe el tratamiento de las disminuciones del porcentaje de participación sin perder el control, y es la que defiende, entre otros, Lorenzo DE LAS HERAS MIGUEL¹⁵.

EJEMPLO 2:

La sociedad A adquirió el 31 de diciembre de 20x0 el 80% del capital de B por un precio de 1.000 M. A esa fecha las cuentas de patrimonio de B presentaban los siguientes saldos. Capital: 1.000 M. Reservas: 100 M. Se sabe que hay un terreno que tenía un valor razonable 100 M superior a su valor contable.

El 30 de junio de 20x6 la sociedad A vendió la totalidad de su participación en B por 2.000 M. A dicha fecha el terreno sigue teniendo un valor razonable 100 M superior a su valor contable. Las cuentas de patrimonio de B presentaban los siguientes saldos:

.../...

¹⁵ Normas de Consolidación. Comentarios y casos prácticos. Véase el supuesto 27.

.../...

- Activos: 2.000 M
- Capital: 1.000 M
- Reservas: 500 M
- Ajustes valor razonable de activos financieros disponibles para la venta: 50 M
- Pérdidas y ganancias: 100 M
- Pasivos: 350 M

Se sabe que a 31 de diciembre de 20x6 la sociedad A es la dominante de un grupo de sociedades por lo que está obligada a formular cuentas anuales consolidadas.

NOTA: prescíndase de los efectos fiscales derivados de la revalorización de activos.

Solución versión 2008 de la NIC 27.

En la fecha de la combinación de negocios surgió un fondo de comercio de 40 M, diferencia entre el precio pagado de 1.000 M más el interés de los socios externos, 240 M; menos el valor razonable del patrimonio cuyo control se adquiere que asciende a 1.200 M. Si empleamos la fórmula tradicional de coste de la combinación de negocios menos el 80% del valor razonable del patrimonio adquirido, el resultado es el mismo.

La sociedad A ha contabilizado en sus cuentas individuales un beneficio de 1.000 M. Sin embargo, el beneficio a efectos del consolidado por la venta de la participación en B es de 560 M, resultado de restar a la suma del precio de venta, 2.000 M, más el interés de los socios externos previo a la pérdida del control, 350 M, los activos menos los pasivos de B, 1.790 M (2.000 M de activos según balance más los 40 del fondo de comercio más los 100 M de revalorización del terreno menos los pasivos que ascienden a los 350 M que figuran en balance). Por tanto, dado que el beneficio contabilizado por A ha sido de 1.000 M y a efectos de las cuentas consolidadas debe ser de 560 M, hay que ajustarlo en 440 M. Este ajuste se hará con abono a reservas de A por 320 M, que es el 80% de las reservas que B ha generado desde su incorporación al grupo que lidera A hasta su salida del mismo, y con abono a pérdidas y ganancias de B por 120 M (80% del beneficio de B) dado que la norma internacional, lo mismo que establece el artículo 17.3 del Real Decreto 1815/1991, establece que la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada incluya los ingresos y gastos de la dependiente que se hayan devengado hasta la salida del grupo. En este sentido, hay que señalar que el saldo del beneficio de B a 30 de junio de 20x6 ascendía a 100 M a los que habría que sumar unos ingresos de 50 M por el traspaso a resultados de la cuenta de ajustes del valor razonable de activos financieros disponibles para la venta, tal y como exige el párrafo 33 d) de la nueva NIC 27.

Hay que tener en cuenta que los 50 M que figuran en balance en la cuenta de ajustes del valor razonable de activos financieros disponibles para la venta debemos considerarlos como beneficios, por otro lado la contrapartida de los 100 M de revalorización del terreno será una

.../...

.../...

cuenta de reservas porque la NIC 27 establece que se trasfiera a beneficios salvo que otra IFRS disponga que se imputen a reservas, como así hace el párrafo 39 de la NIC 16. Por tanto, a los efectos del ajuste de consolidación la situación patrimonial de B es la siguiente:

- Activos: 2.140 M (2.000 s/ balance más 100 M por el terreno más 40 M del fondo de comercio).
- Capital: 1.000 M.
- Reservas: 600 M (500 M s/ balance más 100 del terreno).
- Pérdidas y ganancias: 150 M (100 M s/ balance más 50 M por el traspaso de la cuenta de ajustes valor razonable de activos financieros disponibles para la venta).
- Pasivos: 350 M.

Por tanto, el ajuste a practicar sería el siguiente para formular el balance consolidado:

320	<i>Resultado del ejercicio de A (129)</i>		
		<i>a Reservas de A (11x)</i>	320
		x	

Por otro lado, el ajuste en la cuenta de pérdidas y ganancias, una vez agregados al 80% la totalidad de los ingresos y gastos de B incluido el ingreso por el traspaso de la cuenta de ajustes valor razonable de activos financieros disponibles para la venta, el ajuste sería el siguiente:

440	<i>Beneficio part. partes vinculadas (773.3)</i>		
		<i>a Resultado del ejercicio de B</i>	120
		<i>a Resultado del ejercicio de A</i>	320
		x	

2.5. Ajustes en el coste de la combinación de negocios por contingencias debidas a eventos futuros.

En la versión de 2004 de la NIIF 3, que es la que recoge el actual Plan General de Contabilidad, los cambios experimentados en la contraprestación a pagar por adquirir el control de una dependiente, que no podían ser valorados de forma fiable, o que eran poco probables a la fecha de la combinación de negocios, no se incluían en el coste de la misma.

Posteriormente, si se podían medir con fiabilidad, o era posible su ocurrencia, se ajustaban, bien incrementando, bien reduciendo el coste de la combinación de negocios y, por tanto, implicaban

la necesidad de realizar retrospectivamente un ajuste en el valor de fondo de comercio. Lo mismo cabe decir, con carácter general, de los ajustes posteriores al reconocimiento inicial del pasivo del pago contingente.

Con la nueva regulación, los pagos de naturaleza contingente se han de reconocer a la fecha de la combinación de negocios a su valor razonable con independencia de la probabilidad de su ocurrencia y la fiabilidad de su medición. Al margen de lo anterior, hay que señalar que con carácter general, los ajustes que se produzcan con posterioridad a la combinación de negocios se abonarán o cargarán a las correspondientes cuentas de pasivo, o en su caso de activo, si implican o no mayores pagos; con cargo o abono a las correspondientes cuentas de gastos o ingresos, tanto si cumplen con la definición de derivados financieros, como si no. Así se establece en el apartado 58 b) de la nueva versión de la NIIF 3. Esto supone que los citados ajustes, a diferencia de lo establecido en la versión de 2004, no afectan al coste de la combinación de negocios y, por tanto, no modifican el valor del fondo de comercio previamente calculado. Únicamente se reconoce una excepción, ya que si los ajustes se producen dentro del *measurement period* de 12 meses como consecuencia de hechos o circunstancias que existían a la fecha de la combinación sobre los que ahora se tiene un mejor conocimiento, el ajuste en el valor razonable del pago contingente se hace contra el coste de la combinación y, por tanto, incrementa o disminuye el importe del fondo de comercio.

En resumen, cabe decir que si el precio contingente se paga en efectivo, cumple con la definición de pasivo financiero y ha de ajustarse a cierre de cada ejercicio en función de su valor razonable contra la correspondiente cuenta de gastos o ingresos, sea o no un derivado financiero.

En los casos en los que el pago contingente consista en la entrega al vendedor de una cantidad de acciones de la sociedad compradora, dicho pago no cumple con la definición de pasivo financiero sino de instrumento de patrimonio. En estos casos no se aprecian diferencias significativas entre el tratamiento prescrito en la versión de 2004 con el establecido en la nueva NIIF. En este sentido, el apartado 35 de la NIIF 3 señala que en los casos en los que la sociedad adquirente garantice el precio de mercado de los instrumentos de patrimonio neto emitidos como parte de la combinación de negocios, de forma que se obliga a emitir instrumentos de patrimonio adicionales que compensen la pérdida de valor de los inicialmente entregados, el valor razonable de los pagos adicionales se compensará con una reducción equivalente en el valor de los emitidos inicialmente. En los casos en los que la sociedad dominante garantice el precio de mercado de instrumentos de deuda emitidas como contraprestación en la combinación de negocios y en consecuencia emita instrumentos de deuda adicionales, las nuevas obligaciones emitidas representan una prima de reembolso de la emisión inicial.

Mención aparte merecen los pagos contingentes que se establezcan en función de, por ejemplo, el hecho de que un determinado terreno de la sociedad adquirida sea o no recalificado desde el punto de vista urbanístico, o que un proyecto de investigación llegue a buen puerto. En estos casos si el terreno se recalifica o la investigación concluye con éxito y como consecuencia de ello hay que hacer un pago a los antiguos accionistas cuyo importe excede del inicialmente estimado a la fecha de la combinación de negocios, con el tratamiento prescrito en la nueva NIIF el incremento del pasivo se contabilizaría con cargo a una cuenta de gastos. Este tratamiento pudiera no ser coherente, por lo que quizá fuese oportuno realizar algún tipo de reflexión sobre este aspecto.

2.6. Imputación a la sociedad dominante de las pérdidas de la dependiente en el caso en que la porción de las mismas que corresponda a la participación de los socios externos exceda del valor de su participación en capital y reservas.

Con la nueva versión de la NIC 27 se atribuyen a los socios externos, según su porcentaje de participación, la totalidad de las pérdidas de la sociedad dependiente, incluso si como consecuencia de ello su participación en el patrimonio llega a ser negativo, todo ello lógicamente salvo pacto en contrario.

El apartado 27 de la NIC 27, en su versión de 2004, establecía que, salvo que los minoritarios hayan asumido el compromiso de cubrir las pérdidas de la sociedad dependiente, si la porción de estas que les corresponde excede de la participación que les corresponde en el patrimonio (sin tener en cuenta las pérdidas del ejercicio), el exceso se imputa como mayor pérdida de la sociedad dominante. Si la dependiente obtiene en ejercicios posteriores beneficios, la sociedad dominante habrá de imputárselos en su totalidad hasta que estos cubran la totalidad del exceso de pérdidas previamente imputados.

El hecho de que si la sociedad dependiente posteriormente tiene beneficios, la totalidad de los mismos deban imputarse a la sociedad dominante hasta que se cubra el exceso de pérdidas que en ejercicios anteriores se le había imputado, plantea la necesidad de hacer un ajuste previo en las cuentas consolidadas que refleje precisamente esa circunstancia. Esto es así porque para formular las cuentas consolidadas de un ejercicio no se parte de las cuentas consolidadas del ejercicio anterior, sino de las cuentas individuales de las sociedades del grupo del ejercicio presente, y dichas cuentas no reflejan, como es lógico, el ajuste de consolidación practicado en el ejercicio precedente consistente en atribuir a la dominante parte de las pérdidas que en otro caso se hubiesen imputado a los socios externos, pero que así no se ha hecho porque la norma no consiente que la participación de estos sea negativa.

Idéntico tratamiento es el que se establece en el Real Decreto 1815/1991, con dos salvedades. La primera, se refiere a que este no contiene previsión alguna sobre si el exceso de pérdidas atribuido a la sociedad dominante se ha de compensar, caso de que la dependiente tenga en ejercicios posteriores beneficios, con la porción de estos correspondiente a los minoritarios. La segunda, se refiere al hecho de que la norma española no permite que las pérdidas atribuibles a los socios externos excedan de la porción que les corresponde de los fondos propios de la dependiente antes de los ajustes de consolidación. En este sentido, el artículo 43.2 del Real Decreto establece que:

«Cuando exista un exceso entre las pérdidas atribuibles a socios externos de una sociedad dependiente y la parte de fondos propios de la mencionada sociedad que proporcionalmente corresponda a dichos socios externos, **antes de los ajustes y eliminaciones previstos en este Capítulo**, dicho exceso será atribuido a la sociedad dominante siempre que los socios externos limiten su responsabilidad a las cantidades aportadas y no existan pactos o acuerdos sobre aportaciones adicionales»

La norma internacional, sin embargo, no contiene esta precisión por lo que a mi juicio ha de entenderse que las pérdidas, en la proporción correspondiente, no pueden exceder de los fondos propios de la dependiente una vez practicados los ajustes de consolidación.

Como ya se ha comentado, la actual NIC 27, en su párrafo 28, establece que con independencia de que el total de pérdidas de una sociedad dependiente exceda del valor de su patrimonio, estas se imputan a la dominante y a los socios externos en proporción a sus respectivas participaciones en el capital, aunque el resultado sea que la participación de los socios externos en los activos netos de la dependiente sea negativo. Este nuevo enfoque es coherente con el hecho de que los socios externos, junto con la sociedad dominante, son los dueños de la sociedad dependiente, y por tanto el patrimonio del grupo que figura en el balance consolidado está formado por el patrimonio atribuible a la sociedad dominante, y el patrimonio atribuible a los socios externos. Es decir, que la participación de los socios externos en el patrimonio de la sociedad dependiente son parte del patrimonio del grupo y no se trata de un pasivo o una partida especial a mitad de camino entre los fondos propios y el pasivo, como figura en el actual Real Decreto 1815/1991, y por tanto su importe puede ser tanto positivo como negativo.

2.7. Gastos originados por la combinación de negocios.

En la versión de 2004 de la NIIF 3, concretamente en su párrafo 29, se establecía que los costes de la combinación de negocios, tales como honorarios de contables, asesores legales, tasadores, consultores, etc., forman parte del coste de la combinación y, por tanto, incrementan el fondo de comercio positivo, o bien, reducen el fondo de comercio negativo. Por contra, sí se precisaba que los costes que no fuesen directamente atribuibles a la combinación, y en particular los gastos generales de administración del departamento de fusiones y adquisiciones, se habrían de imputar directamente a la cuenta de resultados.

El actual Plan General de Contabilidad español, en el apartado 2.3 c) de la norma 19 relativa a combinaciones de negocios recoge fielmente el tratamiento que para estos gastos prescribía el párrafo 29 de la versión de 2004 de la NIIF 3.

En la versión de 2008, se da un vuelco al tratamiento de dichos gastos, los que la sociedad adquirente incurre para efectuar la combinación de negocios, al establecer el párrafo 53 de la nueva NIIF 3 que dichos gastos no forman parte del coste de la combinación sino que deben contabilizarse como gasto del período, no afectando, por tanto, al cálculo del fondo de comercio.

Este nuevo tratamiento trata de ser coherente con el hecho de que las transacciones que dan lugar a dichos gastos lo son entre la sociedad que adquiere el control y terceros ajenos al grupo por lo que, bajo esta óptica, no deberían eliminarse en el proceso de consolidación. Es decir, que los servicios prestados por asesores, consultores, etc., no constituyen operaciones internas que hayan de ser eliminadas en el proceso de consolidación. En efecto, bajo este razonamiento, la cuenta que recoge la inversión en la sociedad dependiente «Participaciones a largo plazo en empresas del grupo» refleja el derecho que la dominante tiene sobre el patrimonio de la dependiente al precio pagado por dicho derecho a los antiguos accionistas. Esta cuenta se elimina en la denominada «eliminación inversión fondos propios». La razón de este ajuste es que al agregar los activos y pasivos de la dependiente a los de la dominante, se está agregando su patrimonio neto por lo que no tiene sentido que en el con-

solidado figure la citada cuenta que, como se ha dicho, refleja un derecho sobre un patrimonio que previamente se ha agregado al de la dominante.

En otras palabras, los gastos inherentes a la combinación de negocios no se producen con los antiguos accionistas que han vendido su participación mayoritaria sino con terceros. Es decir, que en puridad no son gastos de compra de la combinación de activos y pasivos de la nueva dependiente por lo que no forman parte del coste de la combinación de negocios y, por tanto, no deben afectar al cálculo del fondo de comercio.

A mi juicio la coherencia de este enfoque hay que buscarlo en si en el resto de normas internacionales se prescribe idéntico tratamiento. Cuando una sociedad A adquiere acciones de otra sociedad B, y mediante dicha operación obtiene su control efectivo, desde el punto de vista de la contabilidad individual, A ha adquirido un conjunto de activos financieros que han sido emitidos por B. Desde el punto de vista de la consolidación, la sociedad A ha adquirido el conjunto de activos y pasivos de B. En este sentido, el tratamiento que da la norma internacional sobre combinaciones de negocios debería ser el mismo que se da para la adquisición de activos en la NIC 16 o la NIC 38. El párrafo 15 de la NIC 16 señala que el coste de los elementos de inmovilizado material incluye, los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, así como cualquier otro coste directamente relacionado con la puesta en servicio del activo para el uso al que está destinado. En ningún caso se activan los gastos de administración ni los gastos indirectos de tipo general.

A la vista de lo anterior, en mi opinión, es coherente considerar como gasto corriente los servicios prestados por asesores, consultores, tasadores, etc., que intervienen en la combinación de negocios porque en un sentido estricto no se trata de costes directamente relacionados con la puesta en servicio de los activos, como señala la NIC 16. Mayores dificultades se plantean con los gastos de compra de las acciones o los correspondientes a servicios que el ordenamiento jurídico exige para las operaciones de fusión y escisión como pueden ser los de notaría e inscripción en el Registro Mercantil, artículos 244 y 245 de la Ley de Sociedades Anónimas, publicidad (art. 242); informes de expertos independientes (art. 236). En estos casos, a mi juicio, el tratamiento prescrito por la nueva versión de la NIIF 3 podría no ser coherente con el establecido en el resto de la normativa internacional para operaciones que, en principio, deberían tener un tratamiento idéntico.

En lo que sí hay coherencia es en lo relativo a los gastos de contratación y emisión de deuda o de patrimonio que efectúa la sociedad dominante para la financiación de la combinación de negocios. Tanto en la versión de 2004 como en la de 2008 se señala que dichos gastos no son atribuibles a la combinación, por lo que la NIIF 3 se remite a la NIC 39 en el caso de pasivos financieros o a la NIC 32 en el caso de instrumentos de patrimonio. Como es bien sabido, en el primer caso los costes se incluyen en la valoración inicial del pasivo; en el segundo, se deducen del importe obtenido en la emisión de capital.

2.8. Sobre el reconocimiento y medición de activos y pasivos por impuestos diferidos.

En la actual versión de la NIC 12 (párrafos 66 a 68) se establecía que si en la fecha de la combinación de negocios había en la sociedad adquirida diferencias temporarias deducibles que

no reunían los requisitos para la contabilización de los correspondientes activos por impuestos diferidos, si posteriormente dichos requisitos se cumplen, el activo fiscal que surge, afecta al cálculo del fondo de comercio de consolidación, disminuyéndolo. No obstante lo anterior, en el último párrafo del apartado 68 se establecía que esto es así solo si el fondo de comercio era positivo de forma que el ajuste no se producía si era negativo o si como consecuencia del mismo este pasaba a ser negativo. En este último caso el ajuste en el fondo de comercio se realizaría en el importe que hiciese que su saldo fuese nulo, es decir, que el ajuste no podía ocasionar un fondo de comercio negativo.

En la nueva versión de la NIC 12 se hace la precisión de que si la sociedad adquirida presentaba antes de la combinación diferencias temporarias deducibles que no era probable su realización posterior, ni siquiera con motivo de la combinación de negocios; si posteriormente, en contra de lo inicialmente estimado, se considera que habrá beneficios futuros que permitan recuperar dichas diferencias temporarias, se habrá de disminuir el fondo de comercio previamente reconocido con cargo a la correspondiente cuenta de activos por impuestos diferidos, pero únicamente si no ha pasado ya el *measurement period* de 12 meses ¹⁶ a que se refiere el párrafo 45 del NIIF 3 (2008) y todo ello es así si el ajuste resulta de la circunstancia de disponer de nueva información sobre hechos que ya existían a la fecha de compra. En este caso, si como consecuencia de la disminución del fondo de comercio, este llegara a ser negativo, se reconocerá igualmente dicho fondo de comercio negativo imputándose a resultados de la sociedad dominante.

En estos casos el ajuste del fondo de comercio será por un importe igual al resultante de multiplicar el tipo impositivo por el importe de la diferencia temporaria deducible. Fuera del caso comentado, es decir, si el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos se produce pasado el período de 12 meses contado desde la fecha de la combinación, o dentro de dicho período pero por circunstancias que no existían a dicha fecha, el reconocimiento del activo fiscal se deberá hacer contra resultados y dicho ajuste no afectará al fondo de comercio.

Asimismo, y en contra de lo que disponía la versión de 2004 de la NIC 12, si en el caso anteriormente descrito los tipos impositivos subieran o bajarán con posterioridad al período de 12 meses desde la fecha de la combinación, los ajustes correspondientes en el activo por impuesto diferido no habrían de afectar al fondo de comercio inicialmente reconocido. A mi juicio este también sería el tratamiento adecuado si la subida o bajada de tipos se produjera dentro del período de 12 meses, ya que no cabría considerar que el cambio de valor de los activos y pasivos fiscales se produce por circunstancias que ya existían a la fecha de adquisición del negocio.

En todo lo demás no hay cambios sustanciales, por lo que se mantiene el tratamiento contable, cuyos aspectos fundamentales a continuación se exponen.

Si como consecuencia de la combinación de negocios, es la entidad adquirente la que decide aflorar activos por impuestos diferidos que previamente no habían sido reconocidos, el ajuste

¹⁶ Esta precisión de que el ajuste se haga aunque haya transcurrido el período de 12 meses es en realidad la única novedad que, sobre este aspecto, ha introducido la nueva norma.

no afectará al fondo de comercio. Esta precisión es lógica toda vez que para el cálculo del fondo de comercio se tienen en cuenta los activos y pasivos de la entidad adquirida, no los de la adquirente.

Los activos y pasivos por impuestos diferidos no se contabilizan por el valor actual de los descuentos/aumentos futuros en la cuota a pagar del impuesto de sociedades, es decir, no se descuentan.

Toda diferencia temporaria imponible que surja en la combinación de negocios por diferencias entre el valor en libros (que normalmente coincidirá con el valor fiscal) y el valor razonable de los activos y pasivos de la adquirida, da lugar al reconocimiento del correspondiente pasivo por impuesto diferido con el correspondiente incremento del fondo de comercio. La única excepción es la del propio fondo de comercio que surge por primera vez con ocasión de la combinación de negocios que no da lugar al reconocimiento de ningún pasivo fiscal. No obstante, si entre los activos netos de la adquirida figurase un fondo de comercio generado, por ejemplo, por una combinación de negocios anterior del tipo de una fusión, la diferencia entre el valor en libros de dicho fondo de comercio y su valor razonable sí generará pasivo fiscal y, por tanto, aumentará el fondo de comercio que surge en la presente combinación de negocios.

En el caso de diferencias temporarias deducibles, si está prevista su realización futura, incrementan el valor del fondo de comercio por el incremento del valor del patrimonio derivado del reconocimiento del activo fiscal.

2.9. Otras modificaciones.

- a) Relativas al alcance de la norma.
- b) Sobre el reconocimiento de activos intangibles.
- c) Sobre activos y pasivos contingentes.
- d) Sobre el reconocimiento y medición de otros activos y pasivos (beneficios de empleados, activos por indemnizaciones, derechos recomprados en la combinación de negocios).

a) Relativas al alcance de la norma.

Dentro del ámbito de aplicación de la nueva NIIF 3 se incluye a las combinaciones de negocios entre entidades mutuas y las combinaciones de negocios en las que no hay contraprestación o pago por el conjunto de activos y pasivos cuyo control se adquiere ¹⁷. El párrafo 43 de la norma incluye en estos supuestos al caso en que adquirente y adquirida acuerdan combinar sus negocios, exclusivamente en virtud de un acuerdo o contrato sin que la dominante pague cantidad alguna a cambio.

¹⁷ La norma sobre combinaciones de negocios vigente hasta el año 2004, la NIC 22, aplicaba a estos supuestos el denominado método de «unificación de intereses».

En estos casos la sociedad adquirente debe aplicar el método de integración global regulado en la NIC 27 agregando a su balance los activos y pasivos de la adquirida, a su valor razonable a la fecha de la combinación. El valor del patrimonio de la sociedad adquirida deberá atribuirse a sus propietarios, lo que implicará su reconocimiento en la cuenta que refleje el patrimonio de los socios externos incluso aunque esto suponga que la totalidad del patrimonio se les atribuya a ellos por el hecho de que la sociedad dominante, la que ha adquirido el control del negocio de la sociedad adquirida, no posea ninguna participación en el capital de la sociedad adquirida.

Como ya ocurría en la versión de 2004, se excluye del ámbito de aplicación de la norma a las combinaciones de negocios entre filiales de una misma sociedad dominante, esto es, entidades que se hallen bajo control común ¹⁸. Es el caso que recoge también la norma 19 de nuestro actual Plan General de Contabilidad que señala que en los casos de fusiones, escisiones o aportaciones no dinerarias entre sociedades dependientes de una misma dominante, los activos y pasivos de la sociedad dependiente no se valoren por sus valores razonables a la fecha en que las filiales se fusionan sino a sus valores contables antes de la fusión. Por el contrario, a las denominadas fusiones impropias, esto es, aquellas en las que la sociedad absorbente es dominante de la absorbida sí se les aplica la NIIF 3. Así también se recoge en el nuevo Plan General de Contabilidad que establece, en el apartado 2.2 de la norma 21, que los elementos constitutivos del negocio adquirido se valoren por el importe que correspondería a los mismos en las cuentas consolidadas del grupo o subgrupo según las normas para la formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas. Este criterio ya venía siendo mantenido por el ICAC.

El párrafo 43 de la nueva NIIF 3 contempla también dentro de la calificación de combinaciones de negocios sin contraprestación o pago el supuesto de que el control se adquiera por una sociedad A por el hecho de que una sociedad B en la que ya tenía una participación en su capital, adquiera el número suficiente de acciones propias que determine que la sociedad A obtenga la condición de dominante. Este supuesto es en realidad, a mi juicio, una combinación de negocios por etapas cuyo tratamiento contable ha sido ya analizado.

b) Sobre el reconocimiento de activos intangibles distintos del fondo de comercio.

Sobre esta materia no se producen modificaciones sustanciales, pero sí una mejor y más completa información sobre determinados aspectos que puede ocasionar que afloren activos intangibles que anteriormente se imputaban directamente al fondo de comercio ¹⁹. Hay que tener en cuenta que desde que el IASB aprobó en 2004 la NIIF 3 el fondo de comercio deja de ser un activo amortizable por lo que no es indiferente imputar parte del coste de la combinación de negocios a activos inmateriales concretos o al fondo de comercio, dado que en el primer caso, si tienen vida útil finita, el importe atribuido a los activos intangibles se va a amortizar a lo largo de su vida útil; mientras que en el segundo no.

¹⁸ El IASB ha iniciado un proyecto tendente a definir el tratamiento contable de las combinaciones de negocios de entidades que se hallen bajo control común.

¹⁹ Sobre este particular véase el documento de RSM International *The new approach to Business combinations introduced by the revised IFRS 3 and the revised IAS 27*.

De acuerdo con la versión de 2004 de la NIIF 3, los activos intangibles se reconocían si cumplían con los criterios establecidos en la NIC 38 y su valor razonable se podía medir con fiabilidad, esto es, si:

- Se trata de activos identificables de carácter no monetario. El requisito de que sean identificables exige, bien que surjan de derechos legales o contractuales con independencia de que dichos derechos sean transferibles o separables de la entidad; bien que sean separables, esto es, que efectivamente sean susceptibles de «ser separados o escindidos de la entidad y vendidos, cedidos, dados en explotación, arrendados o intercambiados (...)».
- Se trata de activos sin apariencia física.
- La entidad tiene el control sobre el activo, entendido como el poder de obtener del mismo beneficios económicos.
- Es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la entidad.
- El coste del activo puede ser medido con fiabilidad.

La definición de activo intangible exige que el mismo sea perfectamente identificable, con el fin de poder distinguirlo claramente del fondo de comercio. En este sentido, hay que tener en cuenta que el fondo de comercio que surge en una combinación de negocios representa un pago anticipado que la sociedad dominante realiza por beneficios económicos futuros que generan activos de la sociedad adquirida que no figuran en su contabilidad. Es decir, que el fondo de comercio, que se cuantifica como el sobreprecio que la adquirente paga sobre el valor razonable de los activos y pasivos identificados que adquiere, refleja el valor de los activos de la adquirente que existen pero que no figuran en su contabilidad por no cumplir los requerimientos que para su reconocimiento establecen las normas internacionales y, en particular, la NIC 38; ni siquiera como consecuencia de la combinación de negocios.

La versión de 2004 de la NIIF 3 y la NIC 38 no permiten, con carácter general, la contabilización como activo inmaterial de los denominados activos generados internamente, ya que no se pueden reconocer como activos porque no es un recurso identificable (ni es separable ni surge de derechos legales o contractuales), controlado por la entidad, que pueda ser valorado de forma fiable por su coste. Dentro de estos supuestos de activos generados internamente que la NIC 38 impide reconocer (párrafos 16 y 20) cabe señalar la cuota de mercado, la cartera de clientes y en general los desembolsos posteriores al reconocimiento inicial de marcas, cabeceras de periódicos, denominaciones editoriales, listas de clientes, etc. Los citados desembolsos se han de reconocer siempre en el resultado del ejercicio, nunca como activos intangibles.

No obstante, tratándose de activos intangibles adquiridos en combinaciones de negocios, el párrafo 33 de la versión de 2004 de la NIC 38 establece que siempre se cumple con el criterio de reconocimiento del párrafo 21 a), esto es, que es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la entidad. Mayores dificultades se encontraban para asumir que los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios cumplían con el requisito del párrafo 21 b) (medición

fiable del coste del activo). Con carácter general, se establecía la presunción de que así era para los activos intangibles con vida útil finita.

A la vista de lo dicho en el párrafo anterior, los activos intangibles que no figurasen en la contabilidad de la sociedad adquirente se podrían reconocer de forma separada del fondo de comercio si eran separables o surgían de derechos legales o contractuales y su valor se podía estimar con fiabilidad. Las únicas circunstancias en las que habría que reconocer la imposibilidad de medición fiable se recogen en el párrafo 38 de la versión de 2004 de la NIC 38 que se refiere a intangibles que surjan de derechos legales o contractuales que no sean separables o que siéndolo, no exista un historial o evidencia de transacciones de intercambio para el mismo activo u otros similares, y la estimación del valor razonable dependa de variables que no se pueden medir.

En el caso de que los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios solo sean separables si se les considera conjuntamente con otro activo material o inmaterial reconocido, la norma internacional señala que el grupo de activos se reconocerá como un único activo. La norma internacional cita en estos casos, como ejemplos, el título con que se publica una revista que no puede ser vendido de forma separada de la base de datos asociada de suscriptores. O, por ejemplo, la marca de un agua mineral que no puede ser vendida de forma separada del manantial donde esta se obtiene.

La nueva versión de la NIIF 3 es más flexible en la posibilidad de que como consecuencia de una combinación de negocios afloren activos inmateriales; diferenciados del fondo de comercio, que previamente no figuraban en los estados financieros de la sociedad adquirida. En este sentido, se ha añadido un párrafo al apartado 33 de la NIC 38 que establece la presunción de que los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios cumplen también el criterio de reconocimiento del párrafo 21 b) (medición fiable de su coste) siempre que sean separables o surjan como consecuencia de derechos legales o contractuales. En otras palabras, se puede decir que desaparece el requisito de fiabilidad en la medición como criterio para el reconocimiento de intangibles distintos del fondo de comercio.

Al margen de lo anterior, en el párrafo 14 de la nueva versión de la NIIF 3 se regula el tratamiento contable de los arrendamientos operativos que mantenga la sociedad adquirida, como arrendataria, cuando las condiciones de mercado sean favorables o bien desfavorables. En el primer caso, con motivo de la combinación de negocios habrá de reconocerse un activo inmaterial. Por el contrario, si las condiciones de mercado sugiriesen que la posición de la sociedad adquirida, como arrendataria de ese contrato le sitúa en una posición desfavorable, deberá reconocerse un pasivo. En este sentido, si la empresa adquirida es arrendataria de un inmueble desde hace 5 años y quedan otros 5 para la expiración del contrato de alquiler, si el importe del arrendamiento pactado en su momento fuese inferior al que se negociaría actualmente en el mercado, habrá de reconocerse un activo intangible a amortizar durante los años que resten de vida al contrato por un importe igual al valor actual de la diferencia entre el precio de mercado y el pactado.

El párrafo 42 establece que si la sociedad adquirente es la arrendadora, entonces no debe reconocerse activos o pasivos si las condiciones de mercado hacen que el contrato de arrendamiento fuese favorable o desfavorable.

c) Sobre activos y pasivos contingentes.

Una de las diferencias entre el Plan General de Contabilidad español de 1991, el Real Decreto 1815/1991 y las normas internacionales se refería al tratamiento de los costes de reestructuración del negocio adquirido. De hecho, en combinaciones de negocios es muy común que, como consecuencia de la misma, el nuevo equipo directivo proceda a reestructurar el negocio adquirido lo que muy probablemente lleve aparejado regulaciones de empleo, cierre de fábricas, etc.

Los gastos futuros que la reestructuración ocasione se reflejaban en la contabilidad española como provisión para riesgos y gastos. En este sentido, y en lo que a la consolidación de estados financieros se refiere, el Real Decreto 1815/1991 señala en su artículo 25 que, si el importe de la contraprestación acordada por la toma del control de la sociedad dependiente era inferior al valor contable del patrimonio adquirido, antes de considerarla como una compra provechosa, había que considerar si el menor precio pagado respondía a gastos o pérdidas futuras y, en ese caso, considerar la diferencia negativa de primera consolidación como una provisión para riesgos y gastos que se imputaría a los resultados de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada a medida que los gastos de reestructuración se produjeran.

En la versión de 2004 de la NIIF 3, en coherencia con la NIC 37, se establecía que la entidad adquirente, al distribuir el coste de la combinación de negocios, no reconocerá pasivos por pérdidas futuras ni por otros costes en los que espere incurrir como consecuencia de la combinación de negocios. En este sentido, el párrafo 41 a) establecía que:

«la entidad adquirente reconocerá, como parte de la distribución del coste de la combinación de negocios, los pasivos para concluir o reducir las actividades de la adquirida **solo cuando la misma tenga, en la fecha de adquisición, un pasivo ya existente por la reestructuración, reconocido de acuerdo con la NIC 37 (...)**».

Como es bien sabido los requerimientos de la NIC 37 para reconocer una provisión son:

- La empresa tiene una obligación presente como resultado de un suceso pasado.
- Es probable que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación.
- Puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

Adicionalmente, en lo que se refiere a reestructuraciones, el párrafo 72 de la NIC 37 exige para su reconocimiento que la empresa tenga un plan formal y detallado para proceder a la reestructuración que haya sido anunciado, y en el que se identifiquen las actividades empresariales implicadas y sus ubicaciones, la ubicación y número aproximado de los empleados que serán indemnizados, los desembolsos que se llevarán a cabo y las fechas en las que el plan será implementado.

El párrafo 23 de la versión de 2008 de la NIIF 3 introduce una pequeña modificación de los criterios de reconocimiento de pasivos contingentes surgidos en una combinación de negocios al establecer que:

«(...). Por lo tanto, contrariamente a lo establecido en la NIC 37, el adquirente reconoce un pasivo contingente asumido en la combinación de negocios a la fecha de adquisición **incluso si no es probable que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación**».

Como ya ocurría en la versión de 2004 los activos contingentes no se reconocen.

d) Sobre el reconocimiento y medición de otros activos y pasivos: (beneficios de empleados, activos por indemnizaciones, derechos comprados en la combinación de negocios).

La regla general es la del reconocimiento, por su valor razonable, de todos los activos y pasivos integrantes del negocio adquirido. En la versión de 2004 solo figuraba una excepción, los activos no corrientes o grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta, que cumplan los requisitos establecidos en la NIIF 5, que se debían reconocer a su valor razonable menos los costes de venta.

En la versión de 2008 de la NIIF 3 junto con la ya señalada en el párrafo anterior, se regulan también los señalados en el epígrafe.

El párrafo 26 de la nueva versión de la NIIF 3 establece que la entidad adquirente debe reconocer y medir de acuerdo con la NIC 19 los acuerdos a los que haya llegado la entidad adquirida relativos a los planes de retribuciones de sus empleados.

Si en el marco de una combinación de negocios los antiguos propietarios se comprometen a reembolsar al comprador por pasivos de cuantía u ocurrencia incierta, la indemnización se debe reconocer y medir como un activo más del negocio adquirido sobre la misma base por la que se reconoce y mide el pasivo (párrafos 27 y 28 de la nueva versión de la NIIF 3).

Por último, el párrafo 29 establece el tratamiento de los activos sobre los que la adquirente cedió su uso a la adquirida, previamente a la combinación de negocios, y que en consecuencia, a resultas de esta, son readquiridos. Por ejemplo, la cesión del derecho de uso del nombre comercial bajo un acuerdo de franquicia, o la licencia de uso de patentes. Dichos derechos son activos intangibles que se deben reconocer separadamente del fondo de comercio y deben ser amortizados durante el período que resulte de los términos del contrato de franquicia o del acuerdo en virtud del cual la adquirente cedió el derecho a la ahora adquirida. En todo caso, los que tengan relación con beneficios de empleados se deben medir y reconocer de acuerdo con la NIC 19; los que tengan que ver con pasivos reconocidos con provisiones, de acuerdo con la NIC 37 y los que tengan que ver con el impuesto de sociedades, de acuerdo con la NIC 12.

3. CONCLUSIONES

La norma española de consolidación, el Real Decreto 1815/1991, tiene ya 17 años y en algunos aspectos es mejorable, pero es una norma ambiciosa, que regula con precisión aspectos concretos relativos al procedimiento de elaboración de las cuentas anuales consolidadas, por lo que en general cabe decir que ha aportado seguridad jurídica a las empresas y ha garantizado la comparabilidad de la información financiera de los grupos de sociedades. Las nuevas normas internacionales sobre combinaciones de negocios, al margen de la opinión técnica que cada uno pueda tener sobre ellas, han de ser bienvenidas. La razón es que hasta ahora la regulación sobre la materia ha sido demasiado escasa. Hasta la aprobación en 2004 de la NIIF 3, la normativa internacional prácticamente solo contenía una regulación detallada, bien es cierto que mucho más que el Real Decreto 1815/1991, de lo relativo a la distribución del coste de la combinación de negocios entre los activos y pasivos del negocio adquirido y del cálculo del fondo de comercio. En todo lo demás que afecta al proceso de consolidación, la norma dejaba huérfanas a las empresas, estableciendo, por así decirlo, un: «Hágase lo que se deba...», con los problemas de seguridad jurídica y de falta de comparabilidad que de ello se deriva.

La versión de 2004 de la NIIF 3 inicia el proceso de definir y regular con precisión el tratamiento contable de algunos aspectos sustanciales relacionados con las combinaciones de negocios, si bien sigue sin abordar algunas situaciones y operaciones que son comunes a los grupos de sociedades.

Las nuevas versiones de la NIIF 3 y NIC 27 emitidas en enero de 2008 por el IASB regulan con precisión el tratamiento contable de operaciones comunes a todos los grupos que antes, o no tenían regulación expresa, o esta era demasiado imprecisa, como es el caso de los cambios en el porcentaje de participación sin perder el control. La respuesta que da el IASB al regular esas operaciones se basa en la configuración del interés de los socios externos como parte integrante del patrimonio del grupo. Este mismo argumento es el que sirve de base para introducir la alternativa del denominado *full goodwill* para el cálculo del fondo de comercio y el interés de los socios externos. Conviene precisar que la configuración del interés de los socios externos como parte integrante del patrimonio del grupo no es una novedad de la versión de 2008 de la NIIF 3 ya que así se establece en la versión de 2004, pero es ahora cuando se razona sobre este hecho para regular el reconocimiento y medición de este y del fondo de comercio; así como el tratamiento contable de determinadas operaciones.

Al margen de lo anterior se modifica de manera sustancial el tratamiento contable de operaciones que ya contaban con una regulación expresa en la normativa internacional. Es el caso de las combinaciones de negocios por etapas, los ajustes contingentes al precio de la combinación, la imputación de pérdidas a los socios externos o los costes relacionados con la combinación. A mi juicio, los cambios introducidos garantizan, en general, un tratamiento correcto de estas operaciones, especialmente en las combinaciones de negocios por etapas cuyo tratamiento contable en la versión de 2004 de la NIIF 3 no es, a mi juicio, coherente.

En lo que no parece que haya dudas es la valoración negativa que merece que los grupos puedan optar entre dos alternativas diferentes para el cálculo de partidas tan esenciales del balance con-

solidado como son el fondo de comercio o el interés de los socios externos. Este extremo se ve agravado por el hecho de que la nueva norma permite que la elección de una alternativa u otra se pueda hacer para cada combinación de negocios por lo que podría darse la circunstancia de que en un mismo grupo de sociedades se estuviera aplicando para alguna de las filiales el denominado *full goodwill*; y para otras no.

Los cambios en las normas internacionales sobre combinaciones de negocios se producen, como se ha señalado, al poco tiempo de la aprobación en España de la Ley 16/2007 y del nuevo Plan General de Contabilidad que recoge en la norma 19 «Combinaciones de negocios» y la norma 9 «Instrumentos financieros» lo fundamental de la NIC 27 y NIIF 3 en su versión de 2004. Cabe por tanto esperar la modificación de dichas normas del nuevo Plan General de Contabilidad para su adaptación a las modificaciones de las normas internacionales en el momento en que estas se adopten por la Unión Europea.

Por suerte, los cambios en la normativa internacional se han producido antes de que se aprueben en España las nuevas normas de consolidación de estados financieros a que se refiere la disposición final primera de la Ley 16/2007 que autoriza al Gobierno a que las apruebe por Real Decreto, teniendo en cuenta las normas internacionales de contabilidad adoptadas por los Reglamentos de la Unión Europea.

Las nuevas versiones de la NIC 27 y NIIF 3 se aplicarán prospectivamente a las combinaciones de negocios efectuadas en o después del comienzo del primer ejercicio anual que empiece a partir del 1 de julio de 2009. No obstante, se permite su aplicación en los ejercicios que comiencen a partir de 30 de junio de 2007, si bien es evidente que mientras las citadas normas no sean incorporadas al ordenamiento comunitario por la Unión Europea, en virtud del correspondiente Reglamento, no podrán aplicarse.

Bibliografía

IASB: *Basis for Conclusions on International Financial Standard. IFRS 3 Business Combinations.*

IASB [2008]: *Business combinations. Phase II. Project Summary and Feedback Statement.* January

LORENZO DE LAS HERAS, M. [2007]: *Normas de Consolidación. Comentarios y casos prácticos.* CEF, 4.^a ed.

PriceWaterhouseCoopers: *IFRS 3. Los impactos de M&A en los estados financieros bajo IFRS. Una guía rápida para decisores.*

RSM International: *The new approach to Business combinations introduced by the revised IFRS 3 and the revised IAS 27.*

EL ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO: UN CASO PRÁCTICO

PEDRO CARMONA IBÁÑEZ

Profesor Titular de la Universidad de Valencia

Extracto:

DESDE la entrada en vigor el 1 de enero de 2008 del nuevo Plan General de Contabilidad, el Estado de Flujos de Efectivo es uno de los nuevos estados que componen las cuentas anuales, obligatorio para todas las empresas exceptuando las que puedan formular el balance, el estado de cambios en el patrimonio neto y memoria en el modo abreviado.

Mediante el desarrollo de un ejemplo práctico se expone el proceso de elaboración de este nuevo documento, que además sustituye al Cuadro de Financiación. La metodología empleada se apoya en el uso de hojas de cálculo, permitiendo la obtención de información acerca de la tipología de los diferentes flujos de tesorería: explotación, financiación e inversión.

Palabras clave: estado de flujos de efectivo, tesorería, cuentas anuales y nuevo Plan General de Contabilidad.

Sumario

1. Introducción.
2. Metodología práctica de trabajo.
3. Ejercicio práctico del EFE.
 - 3.1. Enunciado del caso práctico.
 - 3.2. Diario de los ajustes de corrección.
 - 3.3. Hoja de trabajo.
 - 3.4. EFE conforme al modelo del NPGC.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

El Estado de Flujos de Efectivo (EFE) sustituye desde el 1 de enero de 2008 al Cuadro de Financiación, tal y como aparece recogido en la Ley 16/2007, publicada en el BOE el 5 de julio de 2007. Este documento es uno de los nuevos estados que componen las cuentas anuales, que solamente deberá formularse por las empresas que no puedan presentar el modelo de balance abreviado.

El EFE muestra debidamente ordenados y agrupados por categorías o tipos de actividades, los cobros y los pagos realizados por la empresa, con el fin de informar acerca de los movimientos de efectivo producidos en el ejercicio. Las variaciones habidas en la tesorería de una empresa a lo largo de un ejercicio económico se clasifican como incrementos o disminuciones de los flujos de las actividades de explotación, inversión o financiación:

- Actividades de explotación: cobros y pagos ordinarios de clientes o de proveedores, por ejemplo.
- Actividades de inversión: cobros y pagos por adquisiciones y enajenaciones de activos.
- Actividades de financiación: cobros y pagos por aumentos y disminuciones de pasivos a largo plazo y neto patrimonial.

La suma de los cobros y pagos de estas tres categorías debe coincidir con la variación de la tesorería a lo largo del año, que comprende el efectivo y otros equivalentes líquidos. El efectivo está formado por la caja y el dinero en bancos, esto es, dinero disponible de inmediato y sin limitaciones. Otros equivalentes líquidos son inversiones a corto plazo de elevada liquidez, es decir, cuando tengan un vencimiento muy próximo (tres meses o menos desde la fecha de adquisición); por ejemplo, inversiones financieras a muy corto plazo y depósitos bancarios de vencimiento inmediato.

El modelo de presentación y normas para la elaboración del EFE está contenido en el nuevo Plan General de Contabilidad (NPGC), publicado con el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, donde se le reconoce un rango de documento contable, es decir, de estado financiero básico.

Para la preparación de este documento contable proponemos una metodología de trabajo sencilla que desarrollamos en los siguientes apartados. De este modo, nos hemos apoyado en un ejercicio práctico para no extendernos en los contenidos teóricos. Tal y como apreciará el lector, la finalidad de este trabajo no es analizar o comentar exhaustivamente el modelo del EFE del NPGC, simplemente pretendemos facilitarle el aprendizaje para su confección a través del ejercicio propuesto.

2. METODOLOGÍA PRÁCTICA DE TRABAJO

Para preparar el EFE es necesario disponer del balance final del ejercicio actual y del precedente, antes de la contabilización del asiento del impuesto de sociedades. También se precisa la cuenta de pérdidas y ganancias y otra información adicional que pueda ayudar a esclarecer la procedencia y empleo de los recursos líquidos de la empresa.

El procedimiento para la confección del EFE se puede resumir en los siguientes pasos:

1. Obtención de los balances del ejercicio actual y del anterior antes de la contabilización del asiento del impuesto de sociedades, ordenados por masas patrimoniales.
2. Cálculo de las diferencias entre los saldos de ambos balances, obteniendo así una primera aproximación de los flujos de entrada y salida habidos en el período.
3. Realización de los ajustes y correcciones pertinentes con el fin de identificar las variaciones reales de cobros y pagos del período, correspondientes a operaciones de inversión y financiación, así como los flujos de las actividades de explotación.
4. Traslado de la información obtenida en el punto anterior al modelo del NPGC:
 - Se empieza realizando la conciliación entre el resultado contable y los flujos de las actividades de explotación.
 - A continuación se obtienen los flujos de las actividades de inversión a partir de las variaciones de los activos no corrientes.
 - Por último, mediante las variaciones de los pasivos no corrientes y del neto se determinan las actividades de financiación.

Entre los ajustes y correcciones que hay que tener en cuenta para preparar el EFE y así identificar las variaciones reales de cobros y pagos del período, correspondientes a operaciones de inversión, financiación y a las actividades de explotación, se encuentran los siguientes:

- La contabilización del gasto por impuesto de sociedades.
- La distribución del resultado del ejercicio anterior.
- Correcciones del resultado (entre otros):
 - La dotación a las amortizaciones.
 - Las pérdidas por deterioro (aumentos y disminuciones).
 - Las provisiones para riesgos y gastos (aumentos y disminuciones).
 - El beneficio o pérdida procedente de la enajenación de activos no corrientes.

- Diferencias de cambio en créditos y deudas a corto y largo plazo.
- Las periodificaciones contables.
- Reclasificaciones del resultado:
 - Intereses pagados y cobrados.
 - Dividendos percibidos.
 - Impuestos sobre beneficios.
- Las revalorizaciones del inmovilizado.
- Las ampliaciones de capital pendientes de desembolso.
- Las adquisiciones de inmovilizado mediante pago aplazado.
- Las ampliaciones de capital mediante aportaciones no dinerarias.
- Las ampliaciones de capital realizadas mediante conversión de deuda a largo o corto plazo.
- Las variaciones de los activos y pasivos corrientes.

CUADRO 1. Hoja de trabajo del EFE.

Debe, (Haber)								VARIACIÓN	TESORERÍA
	Año N	Año N-1	Variación	CORRECCIONES				Pagos	Aumento
	(A)	(B)	(A)-(B)	1	2	3	...	(Cobros)	(Disminución)
ACTIVOS NO CORRIENTES									
PASIVOS NO CORRIENTES Y NETO									
ACTIVOS Y PASIVOS CORRIENTES									
SUMAS	0	0	0	0	0	0	0	Total Variación	Total Tesorería

CUADRO 2. Fórmulas de la hoja de trabajo del EFE.

	A	B	C	D	E	F	G	H	I
1									
2								VARIACIÓN	TESORERÍA
3	Debe, (Haber)							Pagos	Aumento
4		Año N	Año N-1	Variación	1	2	...	(Cobros)	(Disminución)
5									
6	ACTIVOS NO CORRIENTES								
7				=B7-C7				=SUMA(D7:G7)	
8				=B8-C8				=SUMA(D8:G8)	
9				=B9-C9				=SUMA(D9:G9)	
10									
11	PASIVOS NO								
12	CORRIENTES Y NETO								
13				=B13-C13				=SUMA(D13:G1)	
14				=B14-C14				=SUMA(D14:G1)	
15				=B15-C15				=SUMA(D15:G1)	
16									
17									
18	ACTIVOS Y PASIVOS CORRIENTES								
19									
20				=B20-C20					=SUMA(D20:H20)
21				=B21-C21					=SUMA(D21:H21)
22				=B22-C22					=SUMA(D22:H22)
23									
24		=SUMA(B5:B23)	=SUMA(C5:C23)	=SUMA(D5:D23)	=SUMA(E5:E23)	=SUMA(F5:F23)	=SUMA(G5:G23)	=SUMA(H5:H23)	=SUMA(I5:I23)
25									

En el **cuadro 1** recogemos la hoja de trabajo que se puede elaborar para confeccionar el EFE, la cual permite cubrir los tres primeros pasos que acabamos de indicar. Las fórmulas que podría contener esta hoja de trabajo se muestran en el **cuadro 2**. Para su preparación hay que tener en cuenta los siguientes aspectos:

- Primero, se anotan las partidas que dan lugar a un movimiento de fondos por operaciones de inversión y financiación, y seguidamente los activos y pasivos corrientes.
- Los importes deudores se registran en positivo y los acreedores en negativo.
- Las sumas verticales deben de dar cero, salvo para las dos últimas columnas que han de ser coincidentes pero de signo contrario.
- En la última columna los importes de los activos y pasivos corrientes deben ser cero para todas las partidas, salvo para la tesorería. El importe del final refleja el aumento o disminución de la tesorería, que coincide con la variación de tesorería.

Una vez confeccionada la hoja de trabajo se trasladan los datos de la misma siguiendo la estructura del modelo de EFE contenido en el NPGC (véase **cuadro 3**), que se denomina *EFE en el ejercicio con cierre el ... de 200X*, y donde además de las cifras del ejercicio que se cierra aparecen las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior.

Se observa en el modelo que la primera parte *flujos de las actividades de explotación* incluye la conciliación entre el resultado contable de la cuenta de pérdidas y ganancias y los flujos de efectivo de las actividades de explotación (o flujos ordinarios). Esta conciliación se reflejaba aparte en el *cuadro de financiación*. También se aprecia que el pago de dividendos se ha incorporado dentro de los flujos de las actividades de financiación. Los intereses y dividendos cobrados y los intereses satisfechos, el NPGC los considera como flujos de las actividades de explotación, y se reflejan por separado. Asimismo, el pago del impuesto sobre beneficios también aparece por separado, dentro del apartado 4. *Otros flujos de efectivo de las actividades de explotación*.

Por otro lado, el NPGC aparte de los flujos de explotación, inversión y financiación, añade una cuarta categoría que denomina *efecto de las variaciones de los tipos de cambio*, que sirve para informar de las variaciones de los tipos de cambio del efectivo. De este modo, en esta partida aparece claramente identificado el efecto en la variación de la tesorería motivada por las diferencias de cambio.

CUADRO 3. Modelo del NPGC del EFE.

	<u>NOTAS</u>	Ejercicio terminado <u>200X</u>	Ejercicio terminado <u>200X-1</u>
A) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE EXPLOTACIÓN 1. Resultado del ejercicio antes de impuestos 2. Ajustes del resultado: <ul style="list-style-type: none"> a) Amortización del inmovilizado (+) b) Correcciones valorativas por deterioro (+/-) c) Variación de provisiones (+/-) d) Resultados por bajas y enajenaciones del inmovilizado (+/-) e) Resultados por bajas y enajenaciones de instrumentos financieros (+/-) f) Ingresos financieros (-) g) Gastos financieros (+) h) Diferencias de cambio (+/-) i) Variación de valor razonable en instrumentos financieros (+/-) j) Otros ingresos y gastos (-/+) 3. Cambios en el capital corriente: <ul style="list-style-type: none"> a) Existencias (+/-) b) Deudores comerciales y otros (+/-) c) Otros activos corrientes (+/-) d) Acreedores y otras cuentas a pagar (+/-) e) Otros pasivos corrientes (+/-) f) Otros activos y pasivos no corrientes (+/-) 4. Otros flujos de efectivo de las actividades de explotación <ul style="list-style-type: none"> a) Pagos de intereses (-) b) Cobros de dividendos (+) c) Cobros de intereses (+) d) Pagos (cobros) por impuesto sobre beneficios (-/+) 5. Efectivo generado por las operaciones (1+2+3+4)			
B) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN 6. Pagos por inversiones (-): <ul style="list-style-type: none"> a) Empresas del grupo y asociadas b) Inmovilizado intangible c) Inmovilizado material d) Inversiones inmobiliarias e) Otros activos financieros f) Activos no corrientes mantenidos para venta g) Otros activos 7. Cobros por desinversiones (+): <ul style="list-style-type: none"> a) Empresas del grupo y asociadas b) Inmovilizado intangible 			

.../...

.../...			
<div>c) Inmovilizado material</div> <div>d) Inversiones inmobiliarias</div> <div>e) Otros activos financieros</div> <div>f) Activos no corrientes mantenidos para venta</div> <div>g) Otros activos</div>			
8. Flujos de efectivo de las actividades de inversión (7-6)			
<div>C) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN</div> <div>9. Aumentos y disminuciones de instrumentos de patrimonio</div> <div><div>a) Emisión de instrumentos de:</div><div><div>1. Capital (+)</div><div>2. Otros instrumentos de patrimonio (+)</div></div><div>b) Amortización de:</div><div><div>1. Capital (-)</div><div>2. Otros instrumentos de patrimonio (-)</div></div><div>c) Adquisición de:</div><div><div>1. Acciones propias y participaciones en el Capital (-)</div><div>2. Otros instrumentos de patrimonio (-)</div></div><div>d) Enajenación de:</div><div><div>1. Acciones propias y participaciones en el Capital (+)</div><div>2. Otros instrumentos de patrimonio (+)</div></div></div> <div>10 Aumentos y disminuciones en Instrumentos de pasivo financiero</div> <div><div>a) Emisión:</div><div><div>1. Obligaciones y valores similares (+)</div><div>2. Deudas con entidades de crédito (+)</div><div>3. Deudas con características especiales (+)</div><div>4. Deudas con empresas del grupo y asociadas (+)</div><div>5. Otras (+)</div></div><div>b) Devolución y amortización de:</div><div><div>1. Obligaciones y valores similares (-)</div><div>2. Deudas con entidades de crédito (-)</div><div>3. Deudas con características especiales (-)</div><div>4. Deudas con empresas del grupo y asociadas (-)</div><div>5. Otras (-)</div></div></div> <div>11. Pagos por dividendos y remuneraciones de otros instrumentos de patrimonio:</div> <div><div>a) Dividendos (-)</div><div>b) Remuneración a otros instrumentos de patrimonio (-)</div></div> <div>12. Flujos de efectivo de las actividades de financiación (9+10-11)</div>			
D) Efecto de las variaciones de los tipos de cambio			
E) AUMENTO/DISMINUCIÓN NETA DEL EFECTIVO O EQUIVALENTES (A+B+C+ D)			
Efectivo o equivalente al comienzo del ejercicio			
Efectivo o equivalentes al final del ejercicio			

3. EJERCICIO PRÁCTICO DEL EFE

A continuación, mostramos un sencillo caso práctico de elaboración de un EFE resuelto siguiendo la metodología propuesta y conforme al NPGC.

3.1. Enunciado del caso práctico.

La Sociedad «FINANSA» presenta, antes del impuesto de sociedades, el balance a 31/12/X1 y 31/12/X0 que se muestra en el **Cuadro 4**.

CUADRO 4. Balance al 31/12/X1 de «FINANSA»

Debe, (Haber)		
ACTIVO	31/12/X1	31/12/X0
ACTIVO NO CORRIENTE		
Terrenos y construcciones	40.400	42.400
Elementos de transporte	5.700	6.600
Otro inmovilizado material	5.000	5.600
	51.100	54.600
ACTIVO CORRIENTE		
Existencias	8.830	4.600
Clientes	39.770	26.570
Caja	1.850	2.380
Bancos	23.250	18.400
	73.700	51.950
TOTAL ACTIVO	124.800	106.550
PASIVO	31/12/X1	31/12/X0
PATRIMONIO NETO		
Capital escriturado	(30.000)	(20.000)
Reserva legal y estatutaria	(6.000)	(5.000)
Otras reservas	(30.000)	(35.000)
Resultados del ejercicio	(27.200)	(20.050)
	(93.200)	(80.050)
		.../...

.../...		
PASIVO NO CORRIENTE		
Deudas con entidades de crédito a largo plazo	(10.500)	(10.000)
Provisiones a largo plazo	(3.700)	0
	(14.200)	(10.000)
PASIVO CORRIENTE		
Deudas con entidades de crédito a corto plazo	(3.500)	(5.000)
Proveedores	(10.170)	(8.800)
Acreedores	(3.730)	(2.700)
	(17.400)	(16.500)
TOTAL PASIVO	(124.800)	(106.550)

También se dispone de la información adicional para elaborar el EFE que se detalla a continuación:

1. El beneficio de 20X0 se distribuye de la siguiente forma:

	<u>Euros</u>
Retribución del capital	12.000
Reserva voluntaria	5.000
Reserva legal	1.000
	<u>18.000</u>
	=====

Los 2.050 euros restantes corresponden al pago del impuesto de sociedades del año X0. El impuesto sobre beneficios ha dado lugar a los siguientes asientos:

2.050	<i>Impuesto sobre beneficios</i>		
		a Hacienda Pública, acreedora por Impuesto de Sociedades	2.050
		_____ x _____	
2.050	<i>Hacienda Pública, acreedora por Impuesto de Sociedades</i>		
		a Bancos	2.050
		_____ x _____	

2. La Sociedad procedió, durante el ejercicio, a la venta de una furgoneta cuyo valor de adquisición fue de 2.250, siendo la amortización acumulada que le corresponde en el momento de su venta de 1.720. El precio de venta fue de 400.

3. La Sociedad realizó una sola ampliación de su capital social, lo que se llevó a efecto, en su totalidad, con cargo a las Reservas voluntarias.

4. En relación con la financiación ajena la Sociedad canceló un préstamo a plazo largo de 3.000 y obtuvo otro por 3.500 también a plazo largo.

5. La amortización del inmovilizado material ha ascendido a 970 durante el ejercicio, de los que 370 corresponden a los elementos de transporte y el resto a otro inmovilizado material.

6. En concepto de dividendos se ha percibido 900 euros y se han pagado 450 euros por intereses de las deudas.

7. La empresa ha dotado una provisión correspondiente a un plan de pensiones para el personal por una cuantía de 3.700 euros.

8. Se ha reflejado una diferencia positiva de cambio en la cuenta de Caja moneda extranjera por valor de 220 euros.

3.2. Diario de los ajustes de corrección.

1. Cancelación de la distribución de resultados del ejercicio anterior, contabilizada en el año X0 (**AJUSTE 1**):

12.000	Pago dividendos (*)		
5.000	Reserva voluntaria		
1.000	Reserva legal		
		a Resultado del ejercicio	18.000

(*) Creamos esta partida para mostrar la única salida de efectivo que comporta el reparto del beneficio.

_____ x _____

Asimismo, para reflejar el pago del impuesto sobre beneficios se realiza el **AJUSTE 2**:

2.050	Resultado del ejercicio		
	[Pago por impto benef (*)]		
		a Resultado del ejercicio	2.050

(*) Se añade esta partida en los flujos procedentes de las actividades de explotación para reflejar el pago por impuesto aparte.

_____ x _____

2. Por la enajenación del inmovilizado material del punto 2 del enunciado, la operación se resume en los siguientes datos:

Valor de adquisición	2.250
Amortización acumulada	(1.720)
Valor neto contable	530
Precio de venta	400
Resultado de enajenación (Pérdida)	130

El apunte realizado ha sido el siguiente:

400	Bancos		
1.720	A. A. inmov. material		
130	Resultado del ejercicio		
		a Elementos de transporte	2.250
		x	

Para reflejar la entrada de fondos de 400 y anular el resto de movimientos que no representan flujos reales de fondos se realiza el **AJUSTE 3**.

2.250	Elementos de transporte		
		a A. A. inmov. material	1.720
		a Fondos originados venta inmovilizado material(*)	400
		a Resultado del ejercicio	130

(*) Mediante esta partida se refleja la entrada de efectivo de la operación de enajenación.

	x	
--	---	--

En la hoja de trabajo en la cuenta de Elementos de transporte se traslada el efecto neto sobre el inmovilizado, esto es, coste menos la amortización ($2.250 - 1.720 = 530$ euros).

3. La ampliación de capital con cargo a reservas no implica ningún movimiento real de tesorería, por tanto, el asiento de la misma hay que eliminarlo pues no ha supuesto una aportación efectiva de dinero (**AJUSTE 4**):

10.000	Capital escriturado		
		a Otras reservas	10.000
		x	

4. Se ha reflejado la devolución de un préstamo a plazo largo por 3.000 euros y uno nuevo también a plazo largo por 3.500 euros. Se trata pues de una salida de fondos de 3.000 euros y una entrada de 3.500 euros, pero el efecto neto al calcular las diferencias entre los dos años es de 500 euros. Para mostrar por separado el movimiento real de fondos por la entrada y salida de efectivo se realiza el **AJUSTE 5**:

3.000	<i>Pagos para la cancelación de préstamos(*)</i>		
		a	<i>Deudas con entidades de crédito a LP</i>
			3.000

(*) Se añade esta partida para reflejar la salida de fondos por la devolución del préstamo.

_____ X _____

5. La amortización del inmovilizado material practicada en el ejercicio suponen movimientos que no representan variaciones reales de tesorería, ni son cobros ni pagos. Para corregir la amortización del inmovilizado material se realiza por medio del **AJUSTE 6**:

370	<i>Elementos de transporte</i>		
600	<i>Otro inmovilizado material</i>		
		a	<i>Resultado del ejercicio</i>
			970
		X	_____

6. Los gastos financieros y los dividendos percibidos hay que reflejarlos aparte en el modelo de EFE del NPGC:

AJUSTE 7, para los gastos financieros:

450	<i>Rdo. del ejercicio</i> <i>(Pago de intereses) (*)</i>		
		a	<i>Rdo. del ejercicio</i>
			<i>(Gastos financieros)</i>
			450
		X	_____

AJUSTE 8, para los dividendos percibidos:

900	<i>Rdo. del ejercicio</i> <i>(Ingresos financieros)</i>		
		a	<i>Rdo. del ejercicio</i>
			<i>(Cobro de dividendos) (*)</i>
			900
		X	_____

(*) Se añaden estas partidas en los flujos procedentes de las actividades de explotación para reflejar aparte el pago de intereses y el cobro de dividendos.

_____ X _____

7. La provisión del plan de pensiones no supone un movimiento real de la tesorería, por lo que hay que cancelarla (**AJUSTE 9**):

3.700	Provisión a largo plazo		
		a	Resultado del ejercicio
			3.700
		X	

8. En relación con la moneda extranjera, la diferencia de cambio de la Caja refleja una entrada real de flujos, pues se ha incrementado la tesorería; sin embargo, el NPGC exige que esta variación de tesorería se muestre por separado (**AJUSTE 10**):

220	Resultado del ejercicio		
		a	Efecto de las variaciones de los
			tipos de cambio (*)
			220

(*) Se añade esta partida en el modelo de EFE del NPGC para recoger aparte la diferencia de cambio de la tesorería.

	X	
--	---	--

9. Para eliminar las variaciones de circulante se realiza el **AJUSTE 11**, pues no se corresponde con cobros y pagos identificados:

1.370	Proveedores		
1.030	Acreedores varios		
16.530	Resultado del ejercicio		
		a	Existencias
			4.230
		a	Clientes
			13.200
		a	Deudas con entidades de crédito
			1.500
		X	

3.3. Hoja de trabajo.

Teniendo en consideración los ajustes y correcciones identificados en el apartado anterior se ha elaborado la hoja de trabajo, necesaria como paso previo para la presentación del EFE recogido en el NPGC (véase **cuadro 5**).

3.4. EFE conforme al modelo del NPGC.

Una vez preparada la hoja de trabajo se traslada la información de acuerdo con el esquema propuesto por el NPGC y de este modo se presenta el EFE (**cuadro 6**).

Para la confección del EFE a partir de la hoja de trabajo se puede seguir el siguiente orden:

1. Se realiza la conciliación entre los flujos de efectivo de las actividades de explotación y el resultado del ejercicio antes de impuestos, (apartado A del EFE del NPGC).

Requiere que los importes consignados en la línea del *Resultado del ejercicio* de la hoja de trabajo a partir del número 2 se trasladen cambiando su signo. Igualmente hay que anotar los flujos de efectivo que el NPGC exige se muestren por separado (en el ejemplo, el pago de intereses, el cobro de dividendos y el pago del impuesto sobre beneficios).

2. A continuación, se determinan los flujos de efectivo de las actividades de inversión (apartado B del EFE del NPGC). De este modo, se anotan las cantidades de la columna Fondos de la hoja de trabajo de las partidas del activo no corriente en los esquemas del EFE, cambiando su signo.
3. Seguidamente, se obtienen los flujos de efectivo de las actividades de financiación (apartado C del EFE del NPGC). Para tal efecto, se anotan las cantidades de la columna Fondos de la hoja de trabajo de las partidas del patrimonio neto y del pasivo no corriente en el modelo del EFE, con el signo contrario.
4. En el supuesto de que haya algún efecto de las variaciones de los tipos de cambio se trasladan al apartado D del EFE del NPGC, como ocurre en el ejemplo que nos ocupa.

Por último, en el apartado E del EFE del NPGC se totalizan las cantidades anteriores (de los apartados A, B, C y D) y se obtiene el aumento o disminución neta del efectivo o equivalentes, que coincide con la variación de la tesorería a lo largo del ejercicio.

CUADRO 5. Hoja de trabajo del EFE.

Debe, (haber)	20X1	20X0	Variac	AJUSTES Y RECLASIFICACIONES								FONDOS TESOR				
				1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	Pagos (Cobros)	Aumento (Dismin)
ACTIVO NO CORRIENTE																
Terrenos y construcciones	40.400	42.400	(2.000)												(2.000)	
Elementos de transporte	5.700	6.600	(900)			530			370						0	
Otro inmovilizado material	5.000	5.600	(600)						600						0	
PATRIMONIO NETO																
Capital escriturado	(30.000)	(20.000)	(10.000)				10.000								0	
Reserva legal y estatutaria	(6.000)	(5.000)	(1.000)	1.000											0	
Otras reservas	(30.000)	(35.000)	5.000	5.000			(10.000)								0	
Resultado del ejercicio	(27.200)	(20.050)	(7.150)	(18.000)	(2.050)	(130)			(970)	(450)	900	(3.700)	220	16.530	(14.800)	
Pago impuesto beneficio					2.050										2.050	
Pago intereses										450					450	
Cobro dividendos											(900)				(900)	
PASIVO NO CORRIENTE																
Provisiones a largo plazo	(3.700)	0	(3.700)									3.700			0	
Deudas con entidades de crédito	(10.500)	(10.000)	(500)					(3.000)							(3.500)	
Pago dividendos				12.000											12.000	
Fondos originados enajenac. innov.						(400)									(400)	
Pagos cancelac. de prést. a l.p.								3.000							3.000	
Efectos variaciones tipos de cambio													(220)		(220)	
																.../...

[illegible]

CUADRO 6. EFE.

	Ejercicio terminado 20X1	Ejercicio terminado 20X0
A) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE EXPLOTACIÓN		
1. Resultado del ejercicio antes de impuestos	27.200	
2. Ajustes del resultado:	4.130	
a) Amortización del inmovilizado (+)	970	
c) Variación de provisiones (+/-)	3.700	
d) Resultados por bajas y enajenaciones del inmovilizado (+/-)	130	
f) Ingresos financieros (-)	(900)	
g) Gastos financieros (+)	450	
h) Diferencias de cambio (+/-)	(220)	
3. Cambios en el capital corriente:	(16.530)	
a) Existencias (+/-)	(4.230)	
b) Deudores comerciales y otros (+/-)	(13.200)	
d) Acreedores y otras cuentas a pagar (+/-)	2.400	
e) Otros pasivos corrientes (+/-)	(1.500)	
4. Otros flujos de efectivo de las actividades de explotación	(1.600)	
a) Pagos de intereses (-)	(450)	
b) Cobros de dividendos (+)	900	
d) Pagos (cobros) por impuesto sobre beneficios (-/+)	(2.050)	
5. Efectivo generado por las operaciones (1+2+3+4)	13.200	
B) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN		
6. Pagos por inversiones (-):	2.000	
c) Inmovilizado material	2.000	
7. Cobros por desinversiones (+):	400	
c) Inmovilizado material	400	
8. Flujos de efectivo de las actividades de inversión (7-6)	2.400	
C) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN		
10 Aumentos y disminuciones en Instrumentos de pasivo financiero	500	
a) Emisión:		
2. Deudas con entidades de crédito (+)	3.500	
b) Devolución y amortización de:		
2. Deudas con entidades de crédito (-)	(3.000)	
		.../...

.../...		
11 Pagos por dividendos y remuneraciones de otros instrumentos del patrimonio	(12.000)	
a) Dividendos	(12.000)	
12. Flujos de efectivo de las actividades de financiación (9+10-11)	(11.500)	
D) Efecto de las variaciones de los tipos de cambio	220	
E) AUMENTO/DISMINUCIÓN NETA DEL EFECTIVO O EQUIVALENTES (A+B+C+ D)	4.320	
Efectivo o equivalente al comienzo del ejercicio	20.780	
Efectivo o equivalentes al final del ejercicio	25.100	

Bibliografía

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS

- [1998]: *Documento número 20, El Estado de Flujos de Tesorería*. Madrid.
- [2002]: *Elaboración de Estados de Fondos: el Cuadro de Financiación y el Estado de Flujos de Tesorería*. Madrid.

BOLETÍN OFICIAL DE LAS CORTES GENERALES. SENADO [2007]: *Proyecto de Ley de 22 de mayo de 2007. De reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización con base en la normativa de la Unión Europea*. 621/000089.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA [2007]: *Borrador del Plan General de Contabilidad. Primer Borrador de febrero de 2007*.

ORTEGA CARBALLO, E. [2007]: «El nuevo PGC, las Normas y Modelos de Cuentas Anuales». *Técnica Contable*. Abril.

PÉREZ GARCÍA, J. [2005]: «El Estado de Flujos de Efectivo». *Partida Doble*. N.º 168.

REAL DECRETO 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

VILLACORTA HERNÁNDEZ, M. A. [2006]: «El Estado de Flujos de Efectivo». *Técnica Contable*. Noviembre.

SISTEMAS DE COSTES PARA EL CONTROL DE GESTIÓN: ANÁLISIS DE LA PRODUCCIÓN. PROBLEMÁTICA DE LA ASIGNACIÓN DE COSTES EN LOS CASOS DE PRODUCCIÓN MÚLTIPLE

ANTONIO PASCUAL MARTÍNEZ ALFONSO

*Funcionario del Cuerpo Técnico de Hacienda
Profesor del CEF*

Extracto:

EL objeto del presente trabajo tiene como finalidad analizar la distribución racional y coherente de los costes en que incurren las empresas cuando tienen un sistema de multiproducción, bien produciendo bienes o servicios de forma conjunta, bien de forma común. La situación de multiproducción, tanto a través de fabricación conjunta, como mediante producción común, es habitual en muchos procesos productivos, por lo que es necesario buscar métodos de asignación de tales costes a los productos. En este sentido proponemos en este artículo la aplicación de los métodos más comúnmente utilizados para imputar los costes comunes a los productos, todo ello a través de un caso práctico en el que se aplica, por una parte, el método de las unidades físicas y, por otro, métodos basados en la capacidad de absorción o capacidad económica (valor de venta) de los productos obtenidos. Tales métodos son:

- Método del valor de venta o de mercado (el valor de mercado de los productos es conocido en el punto de separación).
- Método del valor neto de realización (el valor de mercado de los productos no es conocido en el punto de separación).
- Método del valor relativo de venta después de todos los procesamientos adicionales y método del porcentaje constante de beneficio.

Palabras clave: multiproducción, costes conjuntos, costes comunes, métodos y asignación de costes.

Sumario

1. Concepto de producción múltiple.
 1. Producción común.
 2. Producción conjunta.
2. Clasificación de los *outputs* obtenidos en un proceso de producción múltiple.
 1. Productos principales o coproductos.
 2. Productos secundarios o subproductos.
 3. Otros productos.
3. Clasificación de los métodos de asignación de los costes conjuntos.
4. Caso práctico.

1. CONCEPTO DE PRODUCCIÓN MÚLTIPLE

Los procesos productivos que realizan las empresas no revierten forzosamente en la obtención de un único producto que atiende al cumplimiento de los objetivos de las mismas, sino que en la mayoría de los casos se producen simultánea o sistemáticamente una amplia gama de productos, cuya característica fundamental y denominador común a todos o a varios de ellos es que al menos una parte del proceso de fabricación es común a los mismos (los productos). Esto es lo que podemos denominar **producción múltiple**. Así, se produce una situación de producción múltiple, cuando en un mismo proceso y de forma dirigida y organizada, se obtienen diferentes tipos de productos, en este caso estamos ante una **producción común**. También tiene lugar una situación de producción múltiple cuando en un departamento de fabricación se producen simultánea e inevitablemente varios productos a partir de una misma materia prima, estando en este caso ante una **producción conjunta**.

Por tanto, en multiproducción, se pueden dar dos situaciones distintas:

1. Producción común.
2. Producción conjunta.

1. Producción común.

Se da esta situación en aquel proceso productivo en que la obtención de los distintos productos no es simultánea, ni accesoria, ni siquiera inevitable, sino que es consecuencia de una decisión adoptada tendente a optimizar el empleo de los factores implicados en el proceso productivo. Es decir, se da una situación de producción común, cuando la obtención de los distintos productos se produce de forma voluntaria. Esto implica que en cualquier momento podría dejarse de fabricar alguno de ellos y obtenerse de forma independiente los demás, o incluso, producir un único producto. Por ejemplo, en una fábrica de muebles, se producen mesas, sillas, taburetes, etc. En una fábrica de inyección de plástico, y en función de la demanda y pedidos, se podrían fabricar juguetes, cajas, maletas, cubos, etc.

En este caso, sigue siendo posible asignar LOS COSTES DIRECTOS (materiales y mano de obra principalmente) a los productos al estar perfectamente establecidas las relaciones causa-efecto, mientras que los COSTES INDIRECTOS de producción tendrán que asignarse a cada producto tomando alguna base de imputación.

2. Producción conjunta.

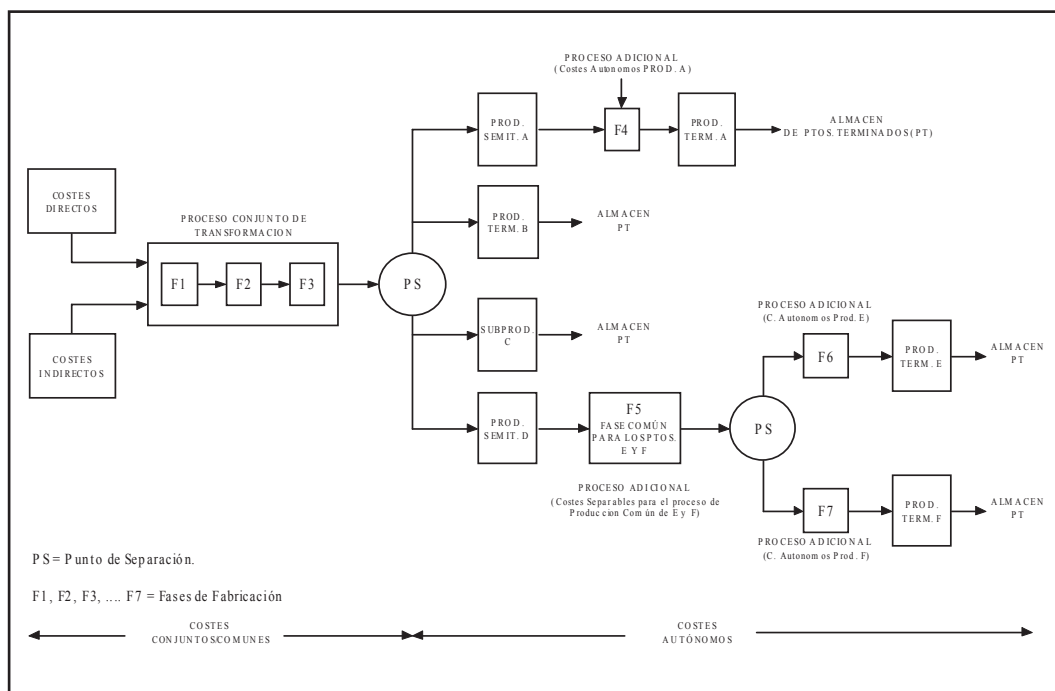
En este caso nos encontramos ante un proceso productivo a partir del cual se obtiene de forma simultánea e inevitable más de un producto, de entre los que cabe diferenciar los productos principales de los accesorios o secundarios. Es decir, se produce una situación de producción conjunta,

cuando la obtención de un producto origina la obtención de los demás, de tal forma que es inevitable obtenerlos por separado. Si la empresa dejara de fabricar alguno de ellos, de manera inmediata, desaparecerían los otros. Por ejemplo, la obtención de los productos derivados del petróleo (se obtienen entre otros, gasolinas, gasóleos, querosenos, aceites pesados, aceites ligeros, asfaltos, etc.), la obtención de productos cárnicos (se obtiene carne de distintas categorías, huesos, pieles, tripas, grasas, etc.), las industrias extractivas del carbón (que obtienen, coque, gas, benceno, alquitranes, etc.).

La cuestión a analizar en este artículo se centra en que una buena parte de las empresas, tanto industriales como de servicios, se encuentran con la problemática de cómo distribuir sus **COSTES CONJUNTOS**, o sus **COSTES COMUNES** que surgen en este tipo de procesos.

Aquí surge una de las mayores controversias en contabilidad de gestión o de costes, ya que estos costes conjuntos no necesitan, de ninguna forma, de su imputación a los productos individuales en un contexto de toma de decisiones, puesto que el coste derivado de la producción conjunta puede ser asignado al total de los productos conjuntos, pero no se puede imputar de forma racional a los productos individuales, ya que esta imputación es una asignación arbitraria y discrecional de unos costes que no pueden ser relacionados con productos individuales. No obstante en la práctica y a través de los métodos que a continuación se exponen, se mantienen estas imputaciones de costes conjuntos para facilitar las valoraciones de la producción, requeridas por la contabilidad financiera y para tomar decisiones sobre la aceptación de pedidos, fijación de políticas de precios, etc.

El esquema representativo de lo expuesto podría ser el siguiente:



Así, podemos definir los siguientes conceptos:

PUNTO DE SEPARACIÓN: es el punto que representa el momento en que pueden diferenciarse los productos. Es decir, aquel en que los productos pueden ser identificables como productos individuales.

Después de este punto y en función de la decisión adoptada, la empresa podrá:

- a) Seguir procesando los productos obtenidos en el punto de separación para obtener otros más acabados o más ajustados a demanda.
- b) Venderlos, si existe esa posibilidad, tal como se obtienen en el punto de separación.

COSTES CONJUNTOS: son los derivados de un proceso de producción en el que se obtienen simultánea e inevitablemente dos o más productos, por lo que no es posible identificarlos con un producto en particular. Son costes incurridos hasta el punto de separación y no pueden ser asignados a los productos particulares ya que son indivisibles.

Plantean el problema de buscar un método que permita asignar los costes conjuntos o no separables de los procesos entre los productos que se obtienen en el punto de separación.

COSTES SEPARABLES, PROPIOS, AUTÓNOMOS O ESPECÍFICOS: son aquellos costes en los que se incurre a partir del punto de separación. Pueden relacionarse o identificarse con los productos que se procesan a partir del punto de separación.

COSTES COMUNES: se originan cuando por razones de economicidad se adquieren productos o servicios para producir de forma global, obteniendo economías a escala.

Los **COSTES CONJUNTOS** y los **COSTES COMUNES** tienen la característica similar de que ambos son costes no separables, pero suelen diferenciarse en que:

- a) Los costes conjuntos son indivisibles por ser impuestos por el propio proceso productivo y los costes comunes son divisibles al ser opcionales.
- b) En los costes comunes se incurre de forma voluntaria para aprovechar las economías de escala, en cambio, en los costes conjuntos, la empresa incurre por necesidades del propio proceso productivo.

2. CLASIFICACIÓN DE LOS *OUTPUTS* OBTENIDOS EN UN PROCESO DE PRODUCCIÓN MÚLTIPLE

Los *outputs* obtenidos en un proceso de producción múltiple los podemos clasificar en:

1. Productos principales o coproductos.
2. Productos secundarios o subproductos.
3. Otros productos:
 - a) Residuos: deshechos y desperdicios.
 - b) Productos dañados: imperfectos, defectuosos e inservibles.

1. Productos principales o coproductos.

Son aquellos que se obtienen en el proceso principal de la empresa, constituyen las salidas de mayor valor de producción y cuyos ingresos netos por venta son altos en relación con los ingresos del resto de *outputs*. Constituyen el objetivo justificativo de la actividad económica desarrollada por la empresa.

Son fundamentales para la viabilidad comercial de la empresa. Los subproductos son, generalmente, complementarios. Es decir, ante un problema de decisión, consistente en fabricar o no productos principales, los subproductos no influirán normalmente en la decisión.

2. Productos secundarios o subproductos.

Son aquellos productos que se obtienen de forma accesoria a la actividad principal, normalmente incorporan un cierto valor y pueden ser utilizados en la propia empresa o ser vendidos en el exterior. En algunos casos suelen ser sometidos a un proceso posterior adicional y específico para incrementar su valor potencial de venta.

Se trata, pues, de productos secundarios obtenidos, de forma simultánea a los principales, en la transformación principal, objeto esencial de la fabricación. Su valor de realización es reducido en comparación con los coproductos.

3. Otros productos.

Son productos obtenidos de forma inevitable, ineludible y simultánea a los productos principales o subproductos en el proceso de producción, ya sea por los materiales utilizados o bien por los suministros aplicados, y cuya característica es que su valor en venta es mínimo o nulo. En algunos casos, pueden someterse a algún tratamiento adicional, e incluso la empresa puede incurrir en costes para que sean retirados de la misma. Pensemos en una empresa de fabricación de mobiliario para el hogar; en este caso el serrín, la viruta, así como los tacos de madera resultantes de cortar las piezas necesarias para la fabricación de los muebles, tendrán la consideración de residuos respecto de los

cuales en alguna ocasión la empresa tendrá que pagar para que se proceda a la retirada de los mismos. Igualmente en el caso de un taller mecánico el aceite usado también tiene la consideración de residuo que deberá ser retirado conforme establece la legislación vigente en materia de residuos, con el consiguiente coste para la empresa.

3. CLASIFICACIÓN DE LOS MÉTODOS DE ASIGNACIÓN DE LOS COSTES CONJUNTOS

Los métodos empleados para establecer una relación conveniente entre el precio de venta y el coste varían según los *outputs*. La noción de importancia relativa de los coproductos y subproductos, en cuanto a la cantidad de factores consumidos y en cuanto al valor de mercado va a jugar generalmente un papel predominante. Si el subproducto no es relevante comparándose con el producto principal, tanto desde el punto de vista de los factores consumidos, como desde el punto de vista de las posibilidades de venta en el mercado, normalmente no se incorpora ningún tipo de costes al subproducto, pero sí se considerará el valor obtenido en la venta del mismo como un menor coste de producción. Sin embargo, si el subproducto tiene un valor de mercado importante, indudablemente, será más conveniente proceder a asignarle un valor.

Es necesario destacar que para aquellos productos cuyo valor de mercado es pequeño en relación con los restantes (lo que suele ocurrir generalmente con los subproductos en relación con los productos principales), se pueden aplicar en la práctica los dos métodos siguientes que pueden llegar a mostrar un resultado casi idéntico:

- Repercutir los costes conjuntos totales a los productos principales y añadir al valor de venta de los productos principales una cantidad equivalente al importe obtenido en las ventas del subproducto.
- Deducir del coste total de producción del ejercicio el ingreso obtenido con los subproductos, puesto que los productos principales son los artífices fundamentales de la obtención de este ingreso adicional. De esta forma podemos observar que el coste que se atribuye a los subproductos es igual a lo que se obtiene por la venta de los mismos, con lo cual el beneficio en estos siempre es cero, ya que la explotación de los mismos no constituye la actividad principal de la empresa.

Estos dos procedimientos tienen en común la asignación de la totalidad de los costes conjuntos a los productos principales, por lo que a los subproductos se les asigna un valor cero en relación a estos costes, o bien un rendimiento cero; sin embargo, alternativamente y sobre todo cuando el producto tiene cierta significación cuantitativa, debe asignársele una parte de los costes conjuntos.

En definitiva, es necesario asignar los costes conjuntos a los productos individuales con el fin de determinar el coste de la producción vendida y la valoración de las existencias finales, para poder desarrollar una cuenta analítica estructurada por productos y niveles de resultados.

Así, si toda la producción obtenida durante un ejercicio económico fuera vendida, no existiría ningún problema en relación con la distribución de los costes conjuntos. La valoración de existencias no sería necesaria y la determinación del resultado supondría simplemente deducir los costes totales de la cifra de ventas. Sin embargo, esto no suele ocurrir, por lo que se hace necesaria una asignación de los costes conjuntos a los productos que nos permita una valoración de estos. De cualquier forma, la posible distribución que puede realizarse de estos costes suele ser, tal y como se ha dicho antes, subjetiva e incluso arbitraria, lo que condicionará la toma de decisiones por parte del responsable de gestión. No obstante, deberá seleccionarse un método de distribución que suponga racionalidad y razonabilidad al proceso de cálculo.

Entre los métodos más comunes que se pueden emplear para asignar los costes conjuntos a los productos, destacaremos los siguientes:

1. Método de las unidades cuantitativas o físicas.
2. Métodos basados en la capacidad de absorción o capacidad económica (valor de venta) de los productos obtenidos.
 - Método del valor de venta o de mercado (el valor de mercado de los productos es conocido en el punto de separación).
 - Método del valor neto de realización (el valor de mercado de los productos no es conocido en el punto de separación).
 - Método del valor relativo de venta después de todos los procesamientos adicionales.
3. Método del porcentaje constante de beneficio.

4. CASO PRÁCTICO

A continuación se expone un caso práctico que nos puede ayudar a comprender lo antes expuesto.

Las alternativas para la imputación de costes conjuntos se van a calcular utilizando los métodos antes expuestos: unidades físicas, valor de venta, valor neto de realización y porcentaje constante de beneficio.

Para ilustrar estas diferentes alternativas se utiliza el siguiente ejemplo en que los productos «A», «B», «C» son productos obtenidos conjuntamente mediante un único proceso de producción. Los productos «A» y «B» pueden venderse en el punto de separación o después de un procesamiento individualizado adicional. Sin embargo, el producto «C» solo puede venderse después de un procesamiento específico, con lo que el método del valor de venta o de mercado en el punto de separación no puede utilizarse.

Los datos relativos a los tres productos conjuntos son los siguientes:

Productos	Unidades producidas	Ingresos por ventas en el punto de separación	Ingresos por ventas después de seguir procesando	Costes adicionales de procesamiento	V. neto realizable
«A»	7.500	65.000	80.000	12.000	68.000
«B»	3.500	42.000	58.000	10.000	48.000
«C»	1.500	—	30.000	4.000	26.000
Totales	12.500		168.000	26.000	142.000

Los costes conjuntos necesarios para procesar los tres productos que se fabrican ascienden a 100.000 u.m.

SOLUCIÓN

La imputación de costes conjuntos, a cada uno de los productos, utilizando los cuatro métodos expuestos, daría los siguientes resultados:

Productos	Método de las unidades físicas	Método del valor de venta
A	$\frac{7.500}{12.500} \times 100.000 = 60.000$	$\frac{80.000}{168.000} \times 100.000 = 47.619$
B	$\frac{3.500}{12.500} \times 100.000 = 28.000$	$\frac{58.000}{168.000} \times 100.000 = 34.524$
C	$\frac{1.500}{12.500} \times 100.000 = 12.000$	$\frac{30.000}{168.000} \times 100.000 = 17.857$
Total	100.000	100.000

Productos	Método del valor neto de realización	Método del porcentaje Cte. de beneficio (1)
A	$80.000 - 12.000 = \frac{68.000}{142.000} \times 100.000 = 47.887$	C. Totales $80.000 \times 0,75 = 60.000 - 12.000 = 48.000$
B	$58.000 - 10.000 = \frac{48.000}{142.000} \times 100.000 = 33.803$	C. Totales $58.000 \times 0,75 = 43.500 - 10.000 = 33.500$
C	$30.000 - 4.000 = \frac{26.000}{142.000} \times 100.000 = 18.310$	C. Totales $30.000 \times 0,75 = 22.500 - 4.000 = 18.500$
Total	100.000	$126.000 - 26.000 = 100.000$

(1) La imputación de costes basada en el porcentaje constante de beneficio se efectúa previo cálculo del porcentaje de beneficio del proceso en su totalidad. Este porcentaje es el 25%.

$$1 - (\text{total costes adicionales y conjuntos/Ventas}) = 1 - (126.000/168.000) = 25\%.$$

Es decir, los costes totales son el 75% de las ventas.

A estas formas de imputación se pueden hacer las siguientes observaciones:

- a) Los productos «A» y «B» se siguen procesando y se venden al final, ya que el ingreso neto es superior en ambos casos al ingreso por venta en el punto de separación. Véase que:

Ingreso neto > Ingreso venta punto separación

$$\text{«A»}: 80.000 - 12.000 > 65.000$$

$$\text{«B»}: 58.000 - 10.000 > 42.000$$

En caso de que esto no se produjera, la decisión sería vender en dicho punto.

- b) Se han tomado para los tres productos en las bases de imputación «Valor de venta» y «Valor realizable neto» las ventas finales después del procesamiento. Si no se dieran las circunstancias apuntadas en el punto a) se utilizarían ventas en el punto de separación para aquellos productos que no se van a seguir procesando y ventas al final para aquellos que van a seguir procesándose.
- c) El valor realizable neto, aunque no es el método más popular utilizado en la práctica, es al menos consistente con las normas financieras del Plan General de Contabilidad. El método que puede resultar menos consistente con estas normas es el basado en las unidades físicas. Este tipo de imputación puede no tener relación con la capacidad de generar ingresos de los productos individuales.

NOTA: Este artículo también ha sido publicado en la *Revista Cefgestión*. CEF. Núm. 122, julio 2008.

Recensiones Bibliográficas

El régimen presupuestario de los Entes Locales. (El presupuesto como instrumento de gestión y planificación)

Isidro VALENZUELA VILLARRUBIA

Aranzadi, Navarra, 2007, 259 págs.

El libro que ha escrito este Interventor-Tesorero de la Administración local y que prologa María José FERNÁNDEZ PAVÉS, Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada, es el resultado de su investigación doctoral y se ha estructurado en cuatro partes: 1.^a Aproximación a la idea de Presupuesto público; 2.^a El sistema presupuestario local; 3.^a Hacia un nuevo escenario presupuestario en la Administración local: planificación y presupuesto, y 4.^a Algunas propuestas para la necesaria modernización del Presupuesto local. Completa la obra una amplia relación bibliográfica final, pese a que se señale desde las primeras páginas que el campo de la economía pública local representa un terreno poco tratado científicamente.

En la primera parte, el autor se aproxima al régimen presupuestario público y se observa su concepto y los principios esenciales de la institución presupuestaria. El punto de arranque se sitúa en la conocida definición del Presupuesto como expresión jurídica del plan financiero del Estado para un período de tiempo determinado (RODRÍGUEZ BEREJO, 1970) y sirve su enunciado para remontarse a los orígenes y evolución del mismo hasta la irrupción del Estado liberal de Derecho y la concepción actual del Presupuesto como instrumento de planificación económica y de control, que estaría en la base de una nueva teoría centrada en la introducción de los principios de eficacia, eficiencia y economía en la actuación pública.

VALENZUELA VILLARRUBIA considera algunas conceptuaciones que del Presupuesto se han dado en la doctrina española desde tesis políticas, sociológicas, técnico-contables, económicas y, por supuesto, también jurídicas, con carácter previo al examen de diversas disposiciones legales sobre los Presupuestos Generales del Estado (arts. 134 CE y 32 LGP), de las Comunidades Autónomas (art. 21 LOFCA), Entidades Locales (art. 162 TRLHL) y de la Unión Europea (art. 268 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea).

El análisis posterior de los principios definitorios y condicionantes de la institución presupuestaria se realiza exponiéndolos según una sistematización en función de su naturaleza política (principios de competencia, unidad, universalidad, publicidad, anualidad, especialidad, equilibrio y control, amén de otras reglas como la legalidad, exactitud y anticipación); económica (criterios de gestión mínima, nivelación, neutralidad y excepcionalidad de la deuda pública) y contable (como el presupuesto bruto, la unidad de caja, no afectación, ejercicio cerrado y especificación).

El recorrido efectuado pone de manifiesto cómo la intervención del Estado en la economía supuso una cierta crisis de los principios presupuestarios clásicos, aunque estos continuasen teniendo vigencia formal, y el relativo resurgimiento que han tenido después como consecuencia de las directrices presupuestarias comunitarias que suponen un retorno a la preocupación por el equilibrio presupuestario, la estabilidad —complementada con los principios de plurianualidad, transparencia y eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos—, el entendimiento de la deuda pública como un recurso marginal, pérdida de vigor impositiva y estímulo de las actuaciones privadas.

En la segunda parte se lleva a cabo un retrato de esa realidad compleja que es el Presupuesto local, contemplado desde la triple perspectiva que lo concibe, de conjunto, como documento administrativo de naturaleza económica; al propio tiempo como acto administrativo de ordenación anual de ingresos y gastos, aprobado por la organización local y de naturaleza semirreglamentaria y, finalmente, como instrumento dinámico de la política económica local.

La observación se inicia detallando el aspecto material del Presupuesto, esto es: su contenido y composición apreciados tanto subjetiva como objetivamente. Aparte de exponer el conjunto de organismos comprendidos en el Presupuesto, se resaltan los documentos principales que lo integran, así como los anexos al Presupuesto general y la documentación complementaria. Luego se refiere a la estructura y clasificación (funcional, por programas, económica y orgánica) presupuestarias.

El segundo aspecto que se desentraña es el «formal», referido al ciclo presupuestario. El estudio atraviesa las conocidas fases en que cabe descomponer el mismo: 1.^a Formación y elaboración del Presupuesto, donde el autor comenta diversas técnicas presupuestarias; 2.^a La aprobación del Presupuesto, dedicando también la atención a los supuestos de impugnación del Presupuesto general y de falta de aprobación y prórroga del correspondiente al ejercicio anterior; 3.^a Cierre y liquidación del Presupuesto, y 4.^a Rendición de cuentas y aprobación de la Cuenta general de la Entidad Local y de sus organismos autónomos.

Por fin, el aspecto dinámico representa el examen de la gestión presupuestaria entendida como conjunto de operaciones y actos públicos locales causantes de efectos jurídicos y sometidos a registro en el sistema de información contable local. En este punto se observa primero la gestión del presupuesto de gastos y luego la ejecución del presupuesto de ingresos, completando el capítulo con el tratamiento de las modificaciones de créditos (extraordinarios, suplementos, ampliaciones, transferencias, generaciones, incorporación de remanentes, bajas por anulación y ajustes derivados de presupuestos prorrogados).

En la tercera parte, según reconoce el autor, se abordan las potencialidades del Presupuesto como instrumento de gestión, organización y planificación pública; faceta diferenciada a la tradicional perspectiva del Presupuesto como una «carga» administrativa y herramienta de control de la acción de gobierno; aspecto este último que continúa siendo la esencia de la configuración del Presupuesto en todo sistema democrático.

En esta parte del trabajo se distinguen los modelos continental y anglosajón y se plantea el papel clave que desempeñan las nuevas técnicas presupuestarias para entender el marco definido por la idea de la estabilidad presupuestaria. También se reflexiona sobre la reintroducción en el escenario, junto a la clase política, de la ciudadanía que, en su última expresión, da lugar al denominado «Presupuesto participativo».

En el último capítulo se proponen, según señala VALENZUELA VILLARRUBIA, «medidas más o menos novedosas en el ámbito presupuestario local, algunas de las cuales requieren la intervención de los otros niveles de gobierno territorial (y que, en general, implicarían revisiones o adaptaciones del ordenamiento local por el legislador estatal o autonómico –según el régimen competencial–), pero otras son responsabilidad exclusiva del operador local, pudiendo adoptarse autónomamente. Además, estas últimas presentan un mayor atractivo para el actor local, por cuanto supondrían cambios organizativos y funcionales que, por la reducida dimensión de la Administración local respecto a sus coetáneas, pueden adoptarse de modo más o menos inmediato, convirtiéndose así, en un catálogo de recomendaciones prácticas de gran utilidad para los profesionales que desempeñan su labor en este sector».

Miguel Ángel Martínez Lago