

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

FEBRERO 2007 – NÚMERO 287

DIRECTOR

Roque de las Heras Miguel

COORDINADORES

M.^a José Leza Angulo

Javier Romano Aparicio

CONSEJO ASESOR

- Eduardo Abril Abadín
(*Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central*)
- Juan Arrieta Martínez de Pisón
(*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Castilla-La Mancha*)
- Inocencio Carazo González
(*Auditor de Cuentas. Carazo&Guillamot Auditores*)
- Gabriel Casado Ollero
(*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid*)
- José Luis Cea García
(*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad Autónoma de Madrid*)
- María Antonia García Benau
(*Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia*)
- José Ramón González García
(*Presidente del ICAC*)
- Lorenzo de las Heras Miguel
(*Inspector de Entidades de Crédito. Banco de España*)
- Javier Lasarte Álvarez
(*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Pablo de Olavide de Sevilla*)
- Alejandro Larriba Díaz Zorita
(*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Alcalá*)
- Juan Antonio Maroto Acín
(*Catedrático de Economía Financiera. Universidad Complutense de Madrid*)
- Carlos Palao Taboada
(*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Autónoma de Madrid*)
- Valentín Pich Rossell
(*Presidente del REAF*)
- Jesús Ruiz Huertas Carbonell
(*Director General del Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Economía y Hacienda*)
- María Asunción Salvo Tambo
(*Magistrada de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional*)
- 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*)
- Jesús Urias Valiente
(*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. UNED*)
- María Teresa del Val Núñez
(*Catedrática del Área de Dirección de Empresas. Universidad de Alcalá*)

SUMARIO

	Página
TRIBUTACIÓN	
8/2007 Modificaciones introducidas en el Impuesto sobre Sociedades por las Leyes 35/2006 y 36/2006 (Eduardo Sanz Gadea)	3
9/2007 Ley 35/2006, de reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: novedades (Teodoro Córdón Ezquerro)	55
10/2007 El reembolso del coste de las garantías y la suspensión de los actos tributarios en vía de recurso (Félix Alberto Vega Borrego)	119
11/2007 Operaciones vinculadas e IVA en la Ley de Prevención del Fraude: un apunte a propósito de las entidades sin fin de lucro (Alejandro Blázquez Lidoy)	155
12/2007 Interrupción de la prescripción de actos nulos y anulables (Hugo López López y Ramón Martínez Caballero)	165
CONTABILIDAD	
13/2007 La aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera a las sociedades cooperativas (Fernando Polo Garrido)	187
14/2007 Gobierno corporativo y transparencia informativa (Carlos Mir Fernández, David Moreno Muñoz e Ignacio Olmeda Martos)	203
15/2007 Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo de Técnicos de Hacienda (Inmaculada de Benito Cámara y José Tovar Jiménez)	219
RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS	251

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

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

- REDACCIÓN Y ADMINISTRACIÓN:

C/ Viriato, 52 - 28010 MADRID
Telf.: 914 444 920

- EDITA:

Centro de Estudios Financieros, S.L.

- IMPRIME:

Artes Gráficas Coyve, S.A.
Avda. Córdoba, 21 - 2.º 1.ª
28026 MADRID

- DEPÓSITO LEGAL: M-1947-1981

- SUSCRIPCIÓN ANUAL (2007) 125,00 € (IVA no incluido)

Comprende dos volúmenes:

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

- SUSCRIPCIÓN ANUAL (2007) 182,70 € (IVA no incluido)

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

- NÚMEROS SUELTOS (Completo):

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

© CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

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

MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES POR LAS LEYES 35/2006 Y 36/2006

EDUARDO SANZ GADEA

Licenciado en Derecho y Ciencias Económicas

Extracto:

LA Ley 35/2006 y la Ley 36/2006 contienen un conjunto de medidas que, por su importancia, constituyen una verdadera reforma del Impuesto sobre Sociedades. En su conjunto se trata de una reforma bien orientada: disminución del tipo de gravamen y desaparición de incentivos fiscales. Y también es correcta la orientación de enlazar la tributación de las operaciones vinculadas con su régimen contable, que se verá reforzado por la futura incorporación al Código de Comercio del principio de preferencia del fondo económico sobre la forma jurídica, así como proseguir en la línea de adaptación a los criterios de la OCDE, ya iniciada por la Ley 61/1978 y continuada por la Ley 43/1995.

La positiva acción reformativa no debe ocultar algunas carencias o ausencias significativas, tales como la deseable modificación de la norma antisubcapitalización y la reconducción del régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros a un sistema más equilibrado que, conservando el interés del inversor español y extranjero, evite el quebranto recaudatorio que actualmente inflinge.

Palabras clave: operaciones vinculadas, sociedad patrimonial, tenencia de valores extranjeros, incentivos fiscales y tipo de gravamen.

Sumario

1. Introducción.
 - 1.1. Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
 - 1.2. Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal.
2. La disminución del tipo de gravamen y la eliminación de incentivos fiscales.
 - 2.1. La disminución del tipo de gravamen (nueva disp. adic. octava).
 - 2.2. La disminución calculada de los incentivos fiscales (nuevas disps. adics. novena y décima).
3. La disminución del tipo de gravamen y las deducciones para eliminar la doble imposición.
4. La base del ahorro y el Impuesto sobre Sociedades.
5. Régimen fiscal de tenencia de valores extranjeros.
 - 5.1. Dividendos distribuidos a personas físicas.
 - 5.2. La incompatibilidad con las entidades gestoras de patrimonio.
6. Deducción por reinversión.
 - 6.1. Introducción.
 - 6.2. Deducción en la cuota íntegra.
 - 6.3. Elementos patrimoniales transmitidos y objeto de la reinversión.
 - 6.4. Operaciones no aptas para la reinversión.
 - 6.5. Régimen transitorio de la deducción por reinversión.
 - 6.6. Incompatibilidad con la deducción por fondo de comercio financiero.
7. La sociedad patrimonial.
 - 7.1. Introducción y antecedentes legislativos.
 - 7.2. El régimen transitorio.
 - 7.3. Disolución y liquidación de sociedades patrimoniales.
8. Régimen de las operaciones vinculadas.
 - 8.1. Introducción.
 - 8.2. El engarce entre la contabilidad y el régimen tributario de las operaciones vinculadas.
 - 8.3. El engarce con la doctrina de la OCDE.
 - 8.4. Otras cuestiones.

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Las normas relativas del Impuesto sobre Sociedades establecidas por la Ley 35/2006, se alojan en la disposición derogatoria segunda y en la disposición final segunda. Pueden agruparse en torno a dos características:

- Normas portadoras de la reforma del Impuesto sobre Sociedades.
- Normas que acomodan el Impuesto sobre Sociedades a la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

1.1.1. Normas portadoras de la reforma del Impuesto sobre Sociedades.

La reforma del Impuesto sobre Sociedades se asienta en tres pilares:

- Disminución del tipo de gravamen.
- Supresión, inmediata o gradual, de buena parte de los incentivos fiscales o endurecimiento de las condiciones para su disfrute.
- Supresión del régimen de la sociedad patrimonial.

La disminución del tipo de gravamen da lugar a normas complementarias relativas a la deducción para eliminar la doble imposición interna e internacional, así como al ajuste del tipo de la deducción por reinversión.

La supresión del régimen de la sociedad patrimonial da lugar a la modificación de todos aquellos preceptos en los que estaba mencionada.

1.1.2. Normas que acomodan el Impuesto sobre Sociedades a la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La tributación de los dividendos y de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de valores en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al tipo del 18 por 100 determina en el Impuesto sobre Sociedades las siguientes normas de acomodación:

- Excepción a la restricción de la deducción para evitar la doble imposición de dividendos basada en la integración de la ganancia patrimonial en la base del ahorro.
- Establecimiento de un nuevo porcentaje para la deducción por reinversión, de manera tal que la tributación resultante sea congruente con el tipo de gravamen de la base del ahorro.
- Establecimiento de un nuevo tipo de retención congruente con el tipo de gravamen de la base del ahorro.

En lo sucesivo se abordan las siguientes materias:

- La disminución del tipo de gravamen y la eliminación de incentivos fiscales.
- La relación entre la disminución del tipo de gravamen y las deducciones para eliminar la doble imposición.
- La deducción por reinversión.
- La incidencia de la base del ahorro del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el Impuesto sobre Sociedades.
- Régimen fiscal de la entidad de tenencia de valores extranjeros.
- Supresión del régimen de la sociedad patrimonial.

1.2. Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

La Ley 36/2006 contiene cuatro normas en relación con el Impuesto sobre Sociedades: modificación del artículo 8, relativo a la residencia fiscal, nueva redacción del artículo 16, relativo a las operaciones vinculadas, modificación del artículo 17 en sintonía con la modificación del artículo 16, así como del artículo 20.3.

La Ley 36/2006 no se ha prodigado en el Impuesto sobre Sociedades. En efecto, frente a las nueve modificaciones del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y las quince de la Ley General Tributaria, incluye tan solo cuatro. Tal vez ello se deba a que parte de las modificaciones introducidas en el TRIS por la Ley 35/2006 surtirán un efecto derivado de prevención del fraude fiscal, o a que

se posponen las medidas más complejas a la ya anunciada reforma del Impuesto sobre Sociedades, o, en fin, al convencimiento de que las medidas antiabuso de carácter general son suficientes para combatir el fraude.

Con todo, se echa de menos una modificación de la norma antesubcapitalización. La esencia de la vigente norma data de la Ley 18/1991, y quince años son muchos respecto de este tipo de normas, considerando la creciente fuerza de las estrategias de la denominada planificación fiscal internacional, el repliegue frente a la Unión Europea a raíz de la Ley 62/2003, y la vocación de atraer entidades de tenencia de valores extranjeros, como así se desprende de la integración de las mismas en los grupos fiscales y de la sustitución del requisito de la participación significativa (5%) por el de la participación de valor absoluto (6 millones de euros), según el Real Decreto-Ley 3/2000.

Nótese que, a raíz de la Sentencia *Lankhorst*, del Tribunal de Justicia, los países más significativos de la Unión Europea han modificado sus normas antesubcapitalización y, también, en este contexto, que muy pocos de entre ellos confían a las normas antiabuso de carácter general el tratamiento de esta cuestión, sea por las dificultades que implica la concreción de una situación financiera de libre concurrencia o por el cultivo de la seguridad jurídica.

2. LA DISMINUCIÓN DEL TIPO DE GRAVAMEN Y LA ELIMINACIÓN DE INCENTIVOS FISCALES

Es fácil apreciar que el núcleo de la reforma del Impuesto sobre Sociedades es la disminución del tipo de gravamen y la paulatina supresión de gran parte de los incentivos fiscales.

2.1. La disminución del tipo de gravamen (nueva disp. adic. octava).

El tipo general de gravamen será del 32,5 por 100 para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007 y del 30 por 100 para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008.

Es una rebaja significativa, pero que no saca a nuestro tipo de gravamen de la banda alta de los tipos de gravamen existentes en los Estados miembros de la Unión Europea. Por otra parte, considerando que las rentas del capital mobiliario y las ganancias del capital tributarán al 18 por 100 en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sin sometimiento a plazo de tenencia ni condición de reinversión, las operaciones de arbitraje no se verán desalentadas.

Los tipos especiales de gravamen no se alteran, excepto el relativo a las entidades de hidrocarburos, que descenderá al 37,5 por 100 para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007 y al 35 por 100 para los iniciados a partir de 1 de enero de 2008.

El nuevo tipo de gravamen no viene acompañado por normas de carácter transitorio. En consecuencia, las rentas que tributarán al nuevo tipo serán las imputables a los períodos impositivos mencionados, aunque se hubiesen generado en períodos impositivos anteriores o procediesen de ajustes de carácter positivo con origen en otros de carácter negativo habidos en períodos impositivos en los que el tipo de gravamen fue del 35 por 100.

La disminución del tipo de gravamen también afecta a las empresas de reducida dimensión, pues ya en relación con los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007, el tipo de gravamen descenderá cinco puntos porcentuales, para situarse en el 25 por 100. El tipo de gravamen correspondiente al segundo tramo será del 30 por 100, ya en 2007.

2.2. La disminución calculada de los incentivos fiscales (nuevas disps. adics. novena y décima).

2.2.1. Las deducciones para incentivar la realización de actividades.

Todas las deducciones previstas en el Capítulo IV del Título VI, relativo a las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, son derogadas, a excepción de la deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos (art. 41 del TRIS) y de la deducción por reinversión. Pero la derogación no se produce con efectos para los períodos impositivos iniciados en 2007, sino que se difiere, según los casos, con efectos de los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011, 2012 y 2014. Así, los incentivos fiscales se aplicarán durante los períodos impositivos precedentes a los que se inicien en tales fechas, pero la cuantía de los mismos irá menguando en la forma que se expone en el cuadro siguiente:

Incentivo	Año	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Bonificación exportación, cine y libros (art. 34.1)		86,625	74,250	61,875	49,5	37,125	24,75	12,375	0
Deducción tecnologías de la información (art. 36)		12	9	6	4	0			
Deducción inversiones sistemas de navegación (art. 38.4)		8	6	4	2	0			
Deducción plataforma discapitados (art. 38.5)		8	6	4	2	0			
Deducción locales educación infantil (art. 38.6)		8	6	4	2	0			
Deducción medioambiental (art. 39)		8	6	4	2	0			
Deducción gastos de formación (art. 40)		4	3	2	1	0			
.../...									

.../...								
Deducción contribuciones empresariales empleo (art. 43)	8	6	4	2	0			
Deducción I+D (art. 35)	27,6 (general)	25,5 (general)	25,5 (general)	25,5 (general)	25,5 (general)	0		
Deducción exportación (art. 37)	12	9	6	3	0			
Deducción patrimonio histórico-artístico (art. 38.1)	13,125	11,25	9,375	7,5	5,625	3,75	1,875	0
Deducción cinematografía (art. 38.2)	17,5	15	12,5	10	7,5	5	2,5	0
Deducción libros (art. 38.3)	4,375	3,75	3,125	2,5	1,875	1,25	0,625	0
Nota: este cuadro contiene los porcentajes más relevantes, salvo error u omisión. Todos los porcentajes resultantes deben redondearse en la unidad inferior.								

La desaparición calendada de incentivos fiscales es una medida hábil para derogar incentivos fiscales, pues ello exige doblegar la resistencia de los beneficiarios, frecuentemente atendidos por grupos políticos influyentes.

2.2.2. Otros incentivos fiscales.

Además de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, también se suprimen la deducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero (art. 23 del TRIS) y la bonificación por actividades exportadoras (cine y libros) (art. 34.1 del TRIS), la primera con efectos de los períodos impositivos que se inicien a partir de 2007 y la segunda en 2014, si bien está sometida a la desaparición gradual.

2.2.3. Los incentivos fiscales que perduran.

La Ley 35/2006 no ha suprimido todos los incentivos fiscales. Todavía el Impuesto sobre Sociedades alberga un grupo importante de incentivos fiscales.

- Libertad de amortización (art. 11.2).
- La deducción por reinversión (art. 42).
- La deducción por empleo para minusválidos (art. 41).
- Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas (arts. 53 y ss.).
- Sociedades de capital riesgo y sociedades de desarrollo industrial regional (arts. 55 y 56).

- Factor de agotamiento minero y libertad de amortización (arts. 97 y ss.).
- Factor de agotamiento hidrocarburos (arts. 102 y ss.).
- Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión (arts. 108 y ss.).
- Régimen fiscal de los contratos de arrendamiento financiero (art. 115).
- Régimen de las entidades parcialmente exentas (art. 120).
- Régimen de las entidades navieras en función del tonelaje (arts. 124 y ss.).

De los incentivos fiscales que perduran, tienen proyección general la deducción por reinversión, el arrendamiento financiero y los correspondientes a las empresas de reducida dimensión.

2.2.4. Régimen transitorio de los incentivos fiscales que se suprimen.

El disfrute de las deducciones establecidas en el Capítulo IV del Título VI está condicionado al cumplimiento de un conjunto de requisitos, algunos de los cuales, como la permanencia en funcionamiento de los elementos patrimoniales adquiridos, han de cumplirse a lo largo de períodos impositivos posteriores a aquel en el que nace el derecho a la deducción.

Al tiempo, la deducción está sometida a límites y los saldos pendientes pueden aplicarse en períodos impositivos posteriores.

En fin, tratándose de incentivos fiscales que implican un diferimiento, sus efectos se proyectan en dos o más períodos impositivos.

Por todo ello, la supresión de los incentivos fiscales precisa de un régimen transitorio.

La Ley 35/2006 ha añadido las disposiciones transitorias precisas al TRIS para regular tales aspectos, de manera tal que, de una parte, los saldos pendientes de deducción podrán aplicarse dentro del plazo previsto en la norma que los regulaba, aunque la misma hubiese sido derogada, y, de otra, para consolidar el disfrute de los incentivos fiscales será preciso cumplir los requisitos previstos en la mencionada norma, aun cuando ya se hallare derogada.

Las disposiciones transitorias añadidas al TRIS son las siguientes:

- Decimonovena, relativa a la implantación de empresas en el extranjero (art. 23 del TRIS).
- Vigésima primera, relativa a las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades (Capítulo IV del Título VI).
- Vigésima tercera, relativa a la bonificación por actividades exportadoras.

3. LA DISMINUCIÓN DEL TIPO DE GRAVAMEN Y LAS DEDUCCIONES PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Los saldos pendientes de la deducción para evitar la doble imposición interna (art. 30.6 del TRIS), internacional (art. 31.4 del TRIS) e internacional sobre dividendos (art. 32.4 del TRIS) podrán aplicarse en períodos impositivos en los que sean de aplicación los nuevos tipos de gravamen.

Todas las deducciones mencionadas dependen del importe de la cuota íntegra, sea como cuantía (art. 30) o como límite (arts. 31 y 32), y dependiendo tal cuota íntegra del tipo de gravamen, la disminución del mismo planteaba la cuestión del que habría de ser aplicable respecto de los saldos pendientes.

A tal efecto, la Ley 35/2006 ha añadido una disposición transitoria vigésima, en la que se establece que el importe de la deducción se determinará teniendo en cuenta el tipo de gravamen vigente en el período impositivo en el que se apliquen los saldos pendientes.

Esta norma es técnicamente correcta porque, tratándose de la deducción para evitar la doble imposición interna (art. 30 del TRIS), procura la exención del dividendo percibido o de la plusvalía de cartera amparada por beneficios no distribuidos, y tratándose de la deducción para evitar la doble imposición internacional consigue que la deducción no sea superior al impuesto generado en España por la renta de fuente extranjera.

4. LA BASE DEL AHORRO Y EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La tributación de las personas físicas por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas determina la tributación de las personas jurídicas por el Impuesto sobre Sociedades en tres aspectos: la deducción para evitar la doble imposición de dividendos [art. 30.4 e) 2.º del TRIS], la eficacia fiscal de la diferencia de fusión [art. 89.3 a) 2.º del TRIS], y la deducción de las contribuciones para planes y fondos de pensiones (art. 13.3 del TRIS).

La Ley 35/2006 da nueva redacción al artículo 30.4 e) 2.º del TRIS, al objeto de establecer que la deducción para evitar la doble imposición de dividendos no podrá exceder del importe resultante de aplicar al dividendo el tipo de gravamen previsto para la base del ahorro, en el caso de transmisiones realizadas a partir de 1 de enero de 2007.

La norma es técnicamente consistente. En efecto, donde antes se apelaba al tipo de gravamen de la parte especial de la base imponible, ahora, tras la Ley 35/2006, ha de apelarse también al tipo de gravamen de la base del ahorro.

Cuestión distinta es que la norma responda, en sí misma, a un fundamento lógico.

Cuando el dividendo percibido determina la depreciación de la participación o, simplemente, no se integra en la base imponible, el perceptor no obtiene renta y, por lo tanto, tampoco puede sufrir doble imposición. La deducción que se concede a la persona jurídica no evita la doble imposición padecida por la persona jurídica.

La doble imposición se produce a raíz de la tributación de la ganancia patrimonial obtenida por la persona física, pues tal ganancia patrimonial es reflejo de las reservas acumuladas en la sociedad participada o de los beneficios futuros, esto es, en ambos casos reflejo de magnitudes tributables.

Entonces, la deducción concedida a la entidad adquirente de la participación, por razón de un dividendo que no determina la obtención de renta, solo puede justificarse a modo de recuperación de una deducción que hubo debido concederse a la persona física transmitente de la participación, pero que, por razones prácticas, se concede a la persona jurídica adquirente.

Así, en el conjunto del sistema de imposición sobre la renta, formado por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades, no habrá doble imposición. Ahora bien, este rigor extremo en evitar la doble imposición choca frontalmente con la tributación de los dividendos establecida por la Ley 35/2006, basada, precisamente, en la doble imposición. Porque, obsérvese bien, el artículo 30.4 e) 2.º no tiene por objeto superar la doble imposición generada por la tributación sufrida por la persona jurídica perceptora del dividendo, sino por la persona física de la que se adquirió la participación, de manera tal que, en cierto modo, el Impuesto sobre Sociedades rescata lo que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas abandona.

La bienvenida que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas da a la doble imposición se compadece muy mal con el rigor y exquísitez que el Impuesto sobre Sociedades despliega para evitar la doble imposición.

¿Qué sucede cuando el transmitente de la participación es un no residente? La respuesta es clara: no ha lugar la deducción para evitar la doble imposición, incluso si aquel transmitente sufrió tributación por las plusvalías obtenidas. Esto es lógico, porque la doble imposición la genera otro sistema tributario, no el español.

El Modelo de convenio de la OCDE nada prevé en orden a evitar la doble imposición referida, pues tal Modelo solo se ocupa de la doble imposición jurídica. La doble imposición, por tanto, en ausencia de norma interna o convenida que la evite, prevalecerá.

Ahora bien, si hay doble imposición cuando la adquisición de la participación se realiza a un residente de algún Estado miembro de la Unión Europea y no la hay cuando se realiza a un residente español, es fácil vislumbrar que la tacha de discriminación o de restricción al ejercicio de una libertad comunitaria de las previstas en el Tratado se proyectan sobre el artículo 30.4 e) del TRIS.

Urge, pues, una reconsideración de la filosofía que late tras el artículo 30.4 e) del TRIS.

No es, ciertamente, una cuestión sencilla y, desde luego, no sería justo reprochar que no se haya abordado en el contexto de unas modificaciones realizadas al hilo de la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

5. RÉGIMEN FISCAL DE TENENCIA DE VALORES EXTRANJEROS

5.1. Dividendos distribuidos a personas físicas.

La Ley 35/2006 no ha modificado el régimen de la entidad de tenencia de valores extranjeros, pero la introducción de la base del ahorro en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ha motivado una nueva redacción del artículo 118.1 b) del TRIS, con el siguiente contenido (disp. final segunda.9):

- El dividendo distribuido a los socios personas físicas se integra en la renta general, a diferencia de los restantes dividendos, incluso de fuente extranjera, que lo hacen en la base imponible del ahorro.
- El dividendo da derecho a la deducción para evitar la doble imposición internacional, tal y como la regula el artículo 80 de la Ley 35/2006, respecto de los impuestos pagados en el extranjero a cargo de la entidad de tenencia de valores extranjeros y que correspondan a las rentas exentas que hayan contribuido a la formación de los beneficios distribuidos.

Los dividendos distribuidos por las entidades de tenencia de valores extranjeros son los únicos que se integran en la renta general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de manera tal que tributarán a escala progresiva. Esto coloca a los dividendos de las entidades de tenencia de valores extranjeros en una situación de discriminación que, en apariencia, no tiene explicación. Así, ante un dividendo procedente de una entidad extranjera, la tenencia directa de la participación por parte de una persona física determina una tributación del 18 por 100, y la deducción por doble imposición internacional, y, ante ese mismo dividendo intermediado por una entidad de tenencia de valores extranjeros, se aplica la escala general de gravamen, pudiendo tributar hasta el 43 por 100.

5.2. La incompatibilidad con las entidades gestoras de patrimonio.

La Ley 35/2006 tampoco ha modificado las características que debe reunir una entidad para disfrutar del régimen de la entidad de tenencia de valores extranjeros, pero la desaparición del régimen de las sociedades patrimoniales ha motivado una nueva redacción del artículo 116.1, en virtud de la cual la exclusión, hasta entonces basada en el citado régimen, se hace descansar en las entidades que tengan como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario y su grupo social reúna unas determinadas circunstancias.

En este sentido, no podrán disfrutar del régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros:

- La entidades que tengan como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, en los términos previstos en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio. Estas entidades se definen en función de la composición de su activo: más de la mitad no afectó a actividades económicas o constituido por valores.
- Más del 50 por 100 del capital social, durante al menos 90 días del ejercicio social, pertenezca, directa o indirectamente, a 10 o menos socios, o a un grupo familiar, hasta el cuarto grado inclusive. No obstante, no concurre esta característica si todos los socios son personas jurídicas que, a su vez, no reúnan las características tanto de composición del activo como del grupo de socios, si una persona jurídica de derecho público es titular de más del 50 por 100 del capital, o, en fin, si los valores representativos del capital o los fondos propios están admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales previstos por la Ley 24/1998, del Mercado de Valores.

La apelación a las entidades del artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991 determinará que las personas físicas no puedan constituir entidades con la finalidad de disfrutar del régimen de las entidades de valores extranjeros. Ahora bien, las personas físicas que eventualmente tendrían interés en constituir este tipo de sociedades para realizar inversiones financieras en el extranjero en régimen fiscal de exención de dividendos y plusvalías de cartera pueden alcanzar el mismo régimen fiscal mediante la constitución de una sociedad de inversión colectiva, con tal de que reúnan el número suficiente de socios para disfrutar del tipo de gravamen del 1 por 100.

Así, los grandes patrimonios mobiliarios hallan favorable acomodo en las sociedades de inversión mobiliaria, pero no en las entidades de tenencia de valores, cuando la realidad intrínseca de uno y otro tipo de entidades no es sino la gestión de patrimonios mobiliarios.

6. DEDUCCIÓN POR REINVERSIÓN

6.1. Introducción.

La Ley 35/2006 no ha modificado la esencia de la deducción por reinversión, sino que se ha limitado a adaptar el tipo o porcentaje de deducción y a establecer medidas que garanticen la reinversión en los activos seleccionados por el legislador.

Seguidamente, se analizan los apartados del nuevo artículo 42, con el objetivo de destacar las novedades.

6.2. Deducción en la cuota íntegra.

La deducción se establece en el 12 por 100, de forma tal que disminuye 8 puntos porcentuales. El nuevo porcentaje de deducción responde al tipo de gravamen de la base del ahorro en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (18%) y al tipo general de gravamen que tendrá el Impuesto sobre Sociedades en 2008 (30%). La diferencia entre ambos tipos es 12 puntos porcentuales y en dicha cifra se sitúa el nuevo porcentaje de deducción. De esta manera, las plusvalías se gravarán a idéntico tipo en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por más que el régimen de las mismas en tales tributos sea, en otros aspectos, muy diferente.

Con el mismo criterio se adecuan los restantes porcentajes de deducción.

La reinversión lo es del importe de la transmisión onerosa y la deducción no está sometida al límite que, sobre cuota líquida, prevé el artículo 44, pero tampoco lo consume. De igual modo, los plazos de mantenimiento de la inversión son los señalados en el propio artículo 42, y no los establecidos con carácter general en el artículo 44. En estos aspectos la nueva norma reproduce la precedente.

6.3. Elementos patrimoniales transmitidos y objeto de la reinversión.

Los apartados 2 (Elementos patrimoniales transmitidos), 3 (Elementos patrimoniales objeto de reinversión) y 4 (Elementos patrimoniales que no se entienden incluidos en los apdos. 2 y 3) deben ser examinados conjuntamente.

Al igual que en la redacción original, continúan siendo elementos patrimoniales aptos para generar plusvalías protegidas y para la reinversión los pertenecientes al inmovilizado, material e inmaterial, y los valores que reúnan unas determinadas características. Sin embargo, se añaden algunos requisitos que van a recortar el ámbito de los elementos patrimoniales aptos, tanto en relación con la transmisión onerosa como respecto de la reinversión.

6.3.1. *Inmovilizado, material e inmaterial.*

Así, por lo que se refiere al inmovilizado, material o inmaterial, se añade un requisito consistente en haber estado afecto a actividades económicas y en funcionamiento al menos un año antes de la transmisión.

La redacción original solo requería la posesión en, al menos, un año antes de la transmisión. Ahora se añaden dos requisitos: la afectación a actividades económicas y el funcionamiento.

El TRIS no establece criterios de afectación a actividades económicas. No obstante, en el artículo 121.3, se describe el núcleo de la explotación económica, de manera tal que pueden entenderse

afectos a actividades económicas los elementos patrimoniales utilizados por las explotaciones económicas. Por otra parte, con carácter general, las normas que se refieren a la actividad económica o a la afectación se remiten al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Así sucedía en la antigua transparencia fiscal o en la también antigua sociedad patrimonial, y sucede actualmente respecto de las entidades que tienen por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, pues el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991 expresamente establece que «... para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas...». En este sentido, una interpretación sistemática conduce a los artículos 27 y 29 de la Ley 35/2006. El primero describe la actividad económica y el segundo define criterios de afectación.

La actividad económica se manifiesta en «... la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios...» (art. 27.1 de la Ley 35/2006). Esta descripción procede del Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como también procede la configuración del arrendamiento de inmuebles como actividad económica, cuando se cumplan los requisitos de «... local exclusivamente destinado...» y de «... persona empleada con contrato laboral y a jornada completa...», siendo la novedad que la actividad de compraventa de inmuebles ya no se califica como económica en función de tales requisitos, de manera tal que habrán de aplicarse los criterios generales, esto es, la existencia de una organización para la producción de bienes y servicios.

Por otra parte, los elementos del inmovilizado han debido estar en funcionamiento al menos un año antes de la transmisión. El requisito de funcionamiento se predica por el artículo 1.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades respecto de los elementos del inmovilizado material a efectos del inicio de la amortización. Sin embargo, en la deducción por reinversión, hemos de entender que el requisito de funcionamiento es susceptible de ser referido a todo el inmovilizado, material e inmaterial.

De todos los elementos patrimoniales del inmovilizado serán los terrenos y solares los que más frecuentemente rendirán plusvalías, pero no en todo caso podrán acogerse a la deducción por reinversión. Así, quedan excluidas:

- Las plusvalías de solares y terrenos que pertenezcan al circulante. Será el caso, por regla general, de las entidades urbanizadoras y promotoras.
- Las plusvalías de solares y terrenos mantenidos con finalidad puramente especulativa, por carencia de una organización que produzca bienes y servicios para el mercado. También, porque de tales solares y terrenos difícilmente puede decirse que hayan entrado en funcionamiento.
- Las plusvalías de solares y terrenos antaño afectos a una explotación económica, pero actualmente mantenidos con fines especulativos, toda vez que, una vez extinguida aquella o desgajados de la misma, ni están afectos a la actividad económica ni en funcionamiento una vez transcurrido el año desde la desafectación. Así cuando una instalación fabril o comercial, entre otras, deja de funcionar, durante el plazo de un año las plusvalías obtenidas en la

transmisión de los terrenos y solares afectos podrán disfrutar de la deducción por reinversión, pero una vez transcurrido dicho período de tiempo no podrán hacerlo.

Se sigue de lo expuesto que, tratándose de terrenos y solares, la deducción por reinversión ha quedado bastante limitada, por comparación con la legislación precedente, en la que el único requisito exigido era la posesión con un año de antelación. También se sigue la fuerte divergencia con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas pues, en efecto, las plusvalías derivadas de la transmisión de terrenos y solares tributarán en este impuesto siempre al 18 por 100, estuvieren o no afectos a actividades económicas, y cualquiera que fuere el tiempo de antelación. Así, mientras se endurecen en el Impuesto sobre Sociedades las condiciones para acceder a la deducción por reinversión determinante de un tipo de gravamen del 18 por 100, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se ablandan para tributar a dicho tipo y sin necesidad de reinversión.

En cuanto al inmovilizado, material o inmaterial, apto para la reinversión, se exige el requisito, nuevo respecto de la legislación precedente, de que la entrada en funcionamiento se realice dentro del plazo de reinversión, esto es, en el tiempo comprendido entre el año anterior a la transmisión y los tres años posteriores, sin perjuicio de los planes de reinversión.

6.3.2. Valores.

El TRIS se limitaba, respecto de los valores transmitidos, a exigir el porcentaje de participación del 5 por 100 y la posesión con un año de antelación. La Ley 35/2006, además de continuar con la exigencia de tales requisitos, excluye los siguientes valores (apdo. 4):

- Los valores que no otorguen una participación en el capital social o en los fondos propios.

La redacción original excluía a aquellos valores que no otorgaban una participación en el capital social, como era el caso de las participaciones de los fondos de inversión, pero no así de las acciones de las sociedades de inversión. La vigente redacción no excluye a los valores que otorguen una participación en los fondos propios aunque no sobre el capital, con lo que parece dar entrada a las participaciones en instituciones de inversión colectiva, si bien la letra c) excluye a las participaciones en instituciones de inversión colectiva de carácter financiero, de manera tal que las participaciones en instituciones de inversión colectiva de carácter no financiero no parecen ser valores excluidos.

- Los que sean representativos de la participación en entidades no residentes en territorio español cuyas rentas no puedan disfrutar de la exención del artículo 21 del TRIS.

La renta positiva derivada de la transmisión de los valores que pueda acogerse al artículo 21 del TRIS no se integra en la base imponible, de manera tal que no ha lugar a la deducción por reinversión. La renta positiva derivada de la transmisión de otros valores extranjeros sí se integra en la base imponible, pero no puede disfrutar de la deducción por reinversión, por no ser acogible al artículo 21 del TRIS.

Se deriva de todo ello que los valores extranjeros están excluidos de la deducción por reinversión. No obstante, podrían acogerse a la deducción por reinversión las rentas positivas de valores acogibles al artículo 21 del TRIS, pero que deban tributar por razón de una pérdida intra-grupo anterior [art. 21.2 c) del TRIS], o bien que el sujeto pasivo decida acoger al método de imputación para eliminar la doble imposición internacional.

- Los que sean representativos de instituciones de inversión colectiva de carácter financiero.

La Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, define este tipo de instituciones de inversión colectiva como «... aquellas que tengan por objeto la inversión en activos e instrumentos financieros...» (art. 29). Junto a estas, la citada Ley 35/2003 regula las de carácter no financiero, que se definen por exclusión, y de entre ellas, las más relevantes son las de carácter inmobiliario, que son aquellas que tienen por objeto principal «... la inversión en bienes inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento...» (art. 35).

Puesto que los valores determinantes de la renta positiva han de otorgar una participación no inferior al 5 por 100 en el capital social o en los fondos propios, parece claro que los valores emitidos por las sociedades de inversión, incluso de capital variable, son aptos en orden a la deducción por reinversión, pero no lo es tanto que lo sean los emitidos por los fondos de inversión, pues estas instituciones no tienen capital social y la noción de fondos propios se aviene mal con la naturaleza jurídica de estos fondos, esto es, patrimonios separados sin personalidad jurídica (art. 3 de la Ley 35/2003). Sin embargo, como quiera que la redacción original de la deducción por reinversión apelaba a la participación en el capital social, y la vigente lo hace, además, a los fondos propios, tal vez deba entenderse que en tal ampliación se cobijan los fondos de inversión. Será prudente atender a la doctrina administrativa.

- Los emitidos por entidades que tengan como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos del artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

La disposición final cuarta de la Ley 35/2006 ha modificado el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, al objeto de configurar el concepto de la entidad gestora de un patrimonio, mobiliario o inmobiliario. A tal efecto, toma como referencia la definición de las antiguas sociedades transparentes que, a su vez, fue heredada por las sociedades patrimoniales, también desaparecidas.

La entidad gestora de un patrimonio se caracteriza por la composición de su activo, a saber, valores o elementos no afectos a actividades económicas, en más de la mitad durante más de 90 días del ejercicio social. Para determinar la existencia de actividad económica y de afectación, han de aplicarse las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- Los emitidos por entidades donde más de la mitad de su activo esté integrado por elementos patrimoniales que no tengan la consideración de inmovilizado material, inmaterial o valores no aptos para determinar rentas positivas afectas a la deducción por reinversión o para efectuar la reinversión.

La proporción se calcula en función de los balances del ejercicio en el que se transmitan los valores y de los dos ejercicios anteriores.

La norma no indica si los elementos que integran el inmovilizado deben estar afectos a actividades económicas y en funcionamiento, aunque una interpretación sistemática lleva a ello.

En cuanto a los valores no aptos, son los que no cumplen los requisitos de la letra b) de los apartados 2 y 3, debiendo recordarse que todos los valores del apartado 4 se entienden que no están comprendidos entre los que cumplan los aludidos requisitos.

La exclusión de los valores emitidos por entidades cuyo activo, en su mayor parte, no esté integrado por elementos aptos, encierra una lógica innegable, pues, en efecto, reconduce el disfrute del incentivo fiscal a la transmisión de elementos del inmovilizado material o inmaterial. Este es el efecto primordial y, sin duda, el objetivo de la letra e) del apartado 4 del artículo 42.

En su virtud, no podrán disfrutar de la deducción por reinversión las rentas positivas derivadas de la transmisión de valores emitidos, entre otras entidades, por:

- Las entidades de crédito, puesto que su activo está compuesto mayoritariamente por derechos de crédito. Por el contrario, sí estarán amparados los emitidos por entidades aseguradoras.
- Las sociedades de valores, puesto que su activo está compuesto mayoritariamente por valores que no otorgan una participación del 5 por 100.
- Las entidades dedicadas al comercio mayor y menor, en cuanto no deban utilizar un importante volumen de inmovilizado en relación con el circulante objeto de su tráfico mercantil.
- Todas las entidades, cualquiera que sea su actividad, incluso si se trata de aquellas que requieren la aplicación de maquinaria, solares y terrenos, inmuebles, instalaciones, cuando el título jurídico que otorga la posesión no sea la propiedad sino el arrendamiento operativo.

Por tanto, en relación con las plusvalías derivadas de la transmisión de valores, ha de concluirse que queda excluido un importante sector de actividad económica, de manera tal que la deducción por reinversión no se vincula a la actividad económica sino al inmovilizado material o inmaterial afecto a actividades económicas.

6.3.3. El recorte de la deducción por reinversión.

La configuración del incentivo fiscal de la deducción por reinversión en la nueva redacción del artículo 42 estrecha notablemente su ámbito de aplicación respecto de la norma precedente, pues en esta última lo extendía, realmente, a todas las plusvalías, en la medida en que no exigía la afectación de los elementos del inmovilizado a actividades económicas y que, tratándose de valores, bastaba la participación del 5 por 100 en el capital social, mantenida con un año de antelación.

Cuestión distinta es si la forma en cómo se ha efectuado el recorte responde a una lógica consistente.

La filosofía económica que subyace tras los incentivos fiscales para las plusvalías obtenidas por las personas jurídicas, descansa en la superación del denominado «efecto cerrojo» que consiste en la traba fiscal que la tributación sobre la plusvalía supone para la movilización de activos. Así, una empresa que deseara reestructurar su activo encontraría serias trabas si hubiera de satisfacer, por tal causa, la tributación sobre las plusvalías y ello con independencia de la aplicación de tales activos. El instrumento técnico adecuado para, al tiempo, gravar las plusvalías, en cuanto demostrativas de capacidad económica, y superar el «efecto cerrojo» es el diferimiento, no la deducción, por reinversión, aplicada a todo tipo de plusvalías.

También es opinable si el recorte de la deducción por reinversión sintoniza con la tributación de plusvalías en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sometidas al tipo de gravamen del 18 por 100, sin condición alguna, incluso cuando tales plusvalías se produzcan en relación con elementos no afectos a actividades económicas.

Así, no milita en favor de la coordinación entre ambos impuestos, esto es, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sociedades, el recorte en la deducción por reinversión.

Y esta situación no solo suscita una reflexión teórica, sino que es fuente de disfunciones y, en no pocos casos, pone al contribuyente en la tesitura de adoptar decisiones que conducen a resultados en la frontera de la economía de opción y el conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Piénsese en todos aquellos casos en los que la transmisión de elementos patrimoniales poseídos por entidades tiene una tributación más liviana cuando son transmitidos por los socios, y en los diversos negocios jurídicos que pueden utilizarse para transmitir elementos patrimoniales a los socios, y el distinto régimen fiscal de los mismos.

6.4. Operaciones no aptas para la reinversión.

La nueva redacción del artículo 42 incorpora dos restricciones a la materialización de la reinversión:

- Adquisiciones realizadas a otra entidad del mismo grupo en el sentido del artículo 16, excepto si se trata de elementos del inmovilizado material nuevos.
- Adquisiciones realizadas a otra entidad del mismo grupo en el sentido del artículo 16, en virtud de operaciones acogidas al régimen del Capítulo VIII del Título VII.

El artículo 16 del TRIS establece que existe grupo cuando varias sociedades constituyan una unidad de decisión según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Por tanto, cualquier adquisición de otra entidad que se integre en el círculo de la unidad de decisión está excluida de la reinversión, excepto si se trata de elementos del inmovilizado material nuevos y, en todo caso, cuando el título de adquisición es una operación acogida al Capítulo VIII del Título VII.

Nótese que la restricción versa sobre la reinversión, pero no sobre la deducción relativa a plusvalías intragrupo, sin perjuicio de que la base de cálculo de la deducción no pueda exceder del importe determinado en función del valor de mercado.

6.5. Régimen transitorio de la deducción por reinversión.

6.5.1. Plusvalías obtenidas en 2006 y anteriores.

La deducción por reinversión se practica en el período impositivo en que se efectúe la misma, excepto si es previa a la transmisión, en cuyo caso se practica en el período impositivo de la transmisión. Por tanto, como quiera que la reinversión puede realizarse dentro del plazo de los tres años posteriores a la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido, es posible que la renta positiva se obtenga en un período impositivo en el que estaba en vigor la redacción original del artículo 42 (2006 y anteriores) y que la reinversión se produzca en otro posterior en el que esté vigente la nueva redacción (2007 y ss.).

Pues bien, en este caso, el régimen de la deducción por reinversión, en todos sus aspectos, se rige por la redacción original del artículo 42. Se derivará de ello una tributación efectiva inferior al 18 por 100, lo que implica una cierta quiebra de la coordinación de la deducción por reinversión con el tipo de gravamen de la base del ahorro. Así, si la reinversión se produce en 2007, la tributación efectiva será 12,5 por 100 ($32,5 - 20$), y si se produce en 2008 y siguientes será 10 por 100 ($30 - 20$).

6.5.2. Plusvalías obtenidas en 2007.

En este caso, el porcentaje de deducción será del 14,25 por 100 ($32,5 - 14,25 = 18$), cualquiera que sea el período en el que se practique la reinversión, y, por lo tanto, se practique la deducción, de manera tal que la tributación efectiva podrá ser de 15,75 por 100 ($30 - 14,25$).

Los requisitos y condiciones se registrarán por la nueva redacción, pues la misma se aplica respecto de «... los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007...».

6.6. Incompatibilidad con la deducción por fondo de comercio financiero.

Cuando la reinversión se materializa en valores que dan derecho a la deducción del fondo de comercio financiero, esta última no se aplicará, ya que el último párrafo del apartado 3 del nuevo artículo 42 precisa que la deducción «... es incompatible con la deducción establecida en el artículo 12.5 de esta ley...».

De esta manera, la deducción por fondo de comercio financiero del artículo 12.5 no se aplica cuando:

- Los valores se afectan a la deducción por actividades de exportación del artículo 37.
- Los valores se afectan a la deducción por reinversión del artículo 42.

Ha de interpretarse que la decisión de afectación a los distintos incentivos fiscales corresponde al obligado tributario.

7. LA SOCIEDAD PATRIMONIAL

7.1. Introducción y antecedentes legislativos.

La sociedad patrimonial fue introducida en el Impuesto sobre Sociedades por la Ley 46/2002, al tiempo que se derogaba el régimen de las sociedades transparentes, bien que estableciendo un régimen transitorio y un régimen para su disolución y liquidación.

La Ley 35/2006 suprime el régimen de las sociedades patrimoniales, y, al tiempo, establece un régimen transitorio y un régimen para su disolución y liquidación.

De esta manera, los tributos relativos a la imposición directa sobre la renta, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sociedades, vuelven la espalda al uso de las sociedades instrumentales con finalidad fiscal, siendo así que desde la reforma fiscal de 1978, tal fenómeno había sido objeto de regulación, con mejor o peor fortuna.

Ciertamente, la tributación de plusvalías y rentas del capital mobiliario al tipo de gravamen del 18 por 100 deja, en gran parte, sin sentido el objetivo de protección de la progresividad que animó, en 1978, el establecimiento de la transparencia fiscal, pero las restricciones a la deducción de gastos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas respecto de las rentas del capital continúan, de manera tal que el objetivo de evitar el arbitraje, propio del régimen de las sociedades patrimoniales, no hubiera debido decaer.

¿Podría basarse una hipotética regularización fiscal en la pura motivación fiscal que late tras la constitución de una sociedad instrumental?

La sola posibilidad de formular en abstracto tal cuestión no milita en favor de la seguridad jurídica.

El régimen de la sociedad patrimonial se suprime con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007. En consecuencia, la sociedad patrimonial pasará a tributar en régimen común en los referidos períodos impositivos, sin perjuicio de las especialidades previstas en el régimen transitorio.

7.2. El régimen transitorio.

Está contenido en la nueva disposición transitoria vigésima segunda del TRIS.

7.2.1. Integración de rentas en la base imponible (apdo. 2).

La sociedad patrimonial determinaba su base imponible de acuerdo con las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con determinadas excepciones. Por lo tanto, los rendimientos se integraban en la misma cuando eran exigibles, o bien cuando se producía el reembolso de la participación en instituciones de inversión colectiva. En consecuencia, a 1 de enero de 2007, cabe que existan rentas devengadas pero no integradas en la base imponible, y también rentas ya integradas en la base imponible pero todavía no devengadas. A ambas rentas se refiere el apartado 2 de la referida norma transitoria.

Así, las rentas ya devengadas pero no integradas en la base imponible (intereses implícitos, participación en instituciones de inversión colectiva a contabilizar por diferencia de valores liquidativos) deberán integrarse «... en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2007...».

El tipo de gravamen aplicable será el general, esto es, 32,5 por 100, previsto para 2007.

La norma transitoria ha estimulado, en relación con el último período impositivo de vigencia del régimen de la sociedad patrimonial, a mantener aquellos activos financieros cuyas rentas habrían de tributar al 40 por 100, caso de ser exigibles mediante su transmisión (activos financieros con rendimientos implícitos), y a realizar aquellos cuyas rentas habrían de tributar al 15 por 100 (activos financieros de instituciones de inversión colectiva).

Las rentas exigibles, aunque no devengadas, hubieron ya de integrarse en la base imponible, de manera tal que cuando se devenguen formarán parte del resultado contable, pero «... no se integrarán nuevamente...» en la base imponible.

Tal y como está redactada la norma, las rentas que hubieron debido integrarse en la base imponible de la sociedad patrimonial pero que no lo hicieron, habrán de hacerlo con ocasión de su devengo.

La norma no se refiere a los gastos, pero la regla de no doble cómputo de rentas puede, igualmente, ser aplicable a los gastos: no doble cómputo de gastos. No obstante, cuando el gasto fue efectivo durante el régimen de la sociedad patrimonial y no deducido por aplicación del mismo, no podrá deducirse con ocasión de su devengo. En efecto, el gasto ya se computó, aunque para ser fiscalmente no deducible.

7.2.2. *Compensación de bases imponibles negativas.*

El artículo 61.3 a) 4.º del TRIS establecía que las bases imponibles negativas se compensarían «... según lo dispuesto en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas...». Considerando la forma de determinación de la base imponible en el régimen de la sociedad patrimonial, las pérdidas compensables surgían cuando la parte general de la base imponible o la parte especial o ambas fueran de signo negativo, y la compensación estaba sujeta a tres reglas:

- Separación, de manera tal que las pérdidas habidas en cada parte de la base imponible no podían compensarse con las rentas habidas en la otra.
- Limitación, dentro de la parte general, respecto de la compensación de pérdidas derivadas de pérdidas patrimoniales (10 por 100 del saldo positivo de rendimientos e imputaciones).
- Plazo de cuatro años.

Por tanto, en el momento de la supresión del régimen de las sociedades patrimoniales es posible que existan pérdidas compensables imputables a una de las dos partes de la base imponible o procedentes de ambas. Pues bien, la norma transitoria establece que «... podrán ser compensadas en las condiciones y requisitos establecidos en el artículo 25...». En consecuencia, se aplicarán las normas sobre compensación previstas en el TRIS, lo que implica que:

- El plazo de compensación sea de 15 años.
- La compensación lo sea frente a la renta positiva, cualquiera que fuese su fuente u origen, y sin que tenga relevancia la fuente u origen de la pérdida compensable.
- Operará la restricción por causa de la transmisión de la participación, en los términos previstos en el apartado 2 del artículo 25 del TRIS.

La norma transitoria implica una modificación radical del régimen de la compensación, pero no ordena modificar el importe susceptible de compensación. La pérdida compensable se habrá determinado de acuerdo con las normas reguladoras de la formación de la base imponible de la sociedad patrimonial, esto es, básicamente las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con ciertas excepciones, y la magnitud negativa resultante es la que habrá de compensarse. En este sentido, la restricción del artículo 25.2 del TRIS operará respecto de transmisiones realizadas a partir de la entrada en vigor de la Ley 35/2006.

No parece, sin embargo, que la modificación del régimen de la compensación de pérdidas fiscales pueda amparar el cómputo doble de un gasto. Así, cuando en la pérdida haya incidido un gasto no devengado, no podrá computarse en el período impositivo de su devengo, bajo el pretexto de que la sociedad tributa ya en régimen común.

Esta interpretación está respaldada por los principios que animan el apartado 2 de la norma transitoria.

7.2.3. *Saldos pendientes de la deducción por doble imposición de dividendos.*

El artículo 61.3 c) 2.º del TRIS establecía que la deducción para evitar la doble imposición de dividendos en las sociedades patrimoniales había de determinarse según las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en concreto, según lo previsto en el artículo 81 del TRIRPF. Por consiguiente, la cantidad a deducir era, con carácter general, el 40 por 100 del dividendo, y las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota líquida podían aplicarse en los cuatro años siguientes. Así, en el momento de la supresión del régimen de la sociedad patrimonial pueden existir saldos pendientes de compensación. Pues bien, respecto de los mismos la norma transitoria establece que «... se podrán deducir, al 50 ó 100 por 100, en las condiciones y requisitos establecidos en el artículo 30...».

La apelación a los porcentajes de deducción indica que el importe de la deducción habrá de ser recalculado de acuerdo con las normas previstas en el artículo 30 del TRIS. Por tanto, el saldo pendiente de compensación no se toma en consideración. Lo que se toma en consideración es el importe del dividendo que generó el saldo pendiente de aplicación, de manera tal que sobre dicho dividendo se calcula el importe del nuevo saldo pendiente de aplicación.

Veamos un ejemplo:

EJEMPLO:

Dividendo percibido en 2005	100	
• Renta integrada en base imponible	140	(100 × 1,4)
• Deducción generada en 2005	40	(100 × 0,4)
• Saldo pendiente de deducción (hipótesis)	40	
Porcentaje de participación (hipótesis 5%)		
• Aplicación en 2007 (100 / 0,325% / 100%)	32,5	
• Aplicación en 2008 (100 / 0,3% / 100%)	30	
Porcentaje de participación (hipótesis inferior 5%):		
• Aplicación en 2007 (100 / 0,325% / 50%)	16,25	
• Aplicación en 2008 (100 / 0,3% / 50%)	15	

Puede apreciarse que, en todos los casos, el régimen transitorio supone una minoración del importe de la deducción.

La apelación al artículo 30 del TRIS suscita la cuestión de la posible aplicación de las restricciones establecidas en su apartado 4. Estas restricciones responden a hechos que se sustancian en el momento de la distribución del dividendo. Así, por ejemplo, la aplicación del dividendo a minorar el valor de adquisición de la cartera [letra e)] o la existencia de una previa reducción del capital para constituir reservas [letra b)] son hechos que, o bien se producen en el momento de la distribución del dividendo o bien la preceden.

El artículo 10.2 de la Ley General Tributaria establece que, salvo disposición en contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo. Hay en este precepto una declaración de preferencia por la irretroactividad, de manera tal que, salvo mandato expreso de retroacción o implícito en el contexto, la interpretación ha de estar guiada por tal preferencia.

En este sentido, considerando que el artículo 30 del TRIS no era aplicable para determinar el importe de la deducción cuando se produjo la tributación del dividendo, y que, a mayor abundamiento, los supuestos de hecho determinantes de la restricción se presentan sea en el momento de la distribución del dividendo o con anterioridad, parece que la interpretación más prudente es entender que no son aplicables las restricciones del artículo 30.4 del TRIS a los efectos de determinar el importe de las deducciones para evitar la doble imposición de dividendos en régimen transitorio.

De esta manera, cuando la disposición transitoria convoca al artículo 30, lo es en relación con las normas relativas a la aplicación de los porcentajes del 50 ó 100 por 100.

El apartado 4 de la norma transitoria no aborda la cuestión del valor de adquisición de la participación, cuando la misma es afectada por la distribución del dividendo. Contablemente, el valor de adquisición disminuye y la posterior transmisión de la participación determinará una renta, positiva o negativa, sobre la base del valor de adquisición disminuido. Como quiera que la base imponible se forma a partir del resultado contable, tal renta, positiva o negativa, será la que integre la base imponible. Por el contrario, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el valor de adquisición se mantiene incólume. ¿Cuál habrá de ser el valor de adquisición, a efectos fiscales, de una participación adquirida en régimen de sociedad patrimonial y afectada contablemente por una disminución de valor a causa de un dividendo?

Puesto que la norma transitoria nada regula sobre el particular, habrá de estarse al valor de adquisición. Nótese, por otra parte, que este criterio es congruente con el que sostiene la no aplicación de las restricciones del artículo 30.4 del TRIS, anteriormente expuesto.

Finalmente, resulta dudoso si el plazo de compensación ha de ser el de cuatro años del artículo 81.3 del TRIRPF o el de siete del artículo 30.6 del TRIS. Por una parte, lo anteriormente expuesto respecto de la forma en cómo ha de entenderse la remisión de la norma transitoria al artículo 30 del TRIS abonaría la solución de que el plazo aplicable es el de cuatro años, pero por otra, el plazo

de siete años es el aplicable en el régimen común del Impuesto sobre Sociedades, al que, en lo sucesivo, se somete la sociedad que tuvo la consideración de patrimonial, sin que, por tanto, la aplicación de dicho plazo implique una situación de retroactividad.

7.2.4. Saldos pendientes de la deducción por actividades económicas.

Las sociedades patrimoniales tenían derecho, de acuerdo con lo previsto en el artículo 61.3 c) 1.º del TRIS, a la deducción por la realización de actividades económicas a que se refería el artículo 69.2 del TRIRPF. Esta deducción comprendía todas las previstas en el Capítulo IV del Título VI del TRIS, excepto la deducción por reinversión, y se regía por las normas del TRIS en todos sus aspectos, incluidos los límites de deducción.

Así, en el momento de la supresión del régimen de la sociedad patrimonial podían existir saldos pendientes de deducción, los cuales, por virtud de la norma transitoria «... se podrán deducir en las condiciones y requisitos establecidos en el Capítulo IV del Título VI de esta ley...».

Probablemente, esta norma transitoria sea, incluso, superflua, puesto que la deducción, tanto en su fundamento como en su cuantía y límites de aplicación, ya se venía rigiendo por las normas del Impuesto sobre Sociedades.

7.2.5. Distribución de beneficios.

El régimen transitorio consiste en la prolongación del previsto en el artículo 61.1 del TRIS, en relación con los dividendos procedentes de beneficios originados en períodos impositivos en los que la entidad tributó en calidad de sociedad patrimonial.

7.2.5.1. Personas físicas.

El régimen de la sociedad patrimonial estaba concebido a modo de tributación definitiva y única en sede de la misma, respecto de las rentas de los patrimonios aportados por personas físicas, y de aquí la no integración del dividendo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [art. 62.1 a) del TRIS].

El apartado 6 a) de la disposición transitoria perpetúa este régimen en relación con los «... beneficios obtenidos en ejercicios en los que haya sido de aplicación el régimen de las sociedades patrimoniales...».

Se trata de una norma muy similar a la que se estableció con ocasión de la supresión del régimen de transparencia fiscal interna (disp. trans. decimoquinta del TRIS). Esta norma continúa en vigor.

Así, una sociedad ha podido estar sujeta a transparencia fiscal interna, tener posteriormente la consideración de patrimonial, y, finalmente, recalar en el régimen común. Pues bien, los beneficios que procedan de beneficios generados en las dos primeras etapas no se integrarán en la base imponible.

La norma no establece una regla de imputación de beneficios distribuidos entre las reservas existentes.

La no integración en la base imponible se predica de todos los socios personas físicas aunque hubieran adquirido la participación con posterioridad a la generación de los beneficios. Respecto de estos socios, el artículo 35.1 c) del TRIRPF establecía que los dividendos minoraban el valor de adquisición, a efectos fiscales. Esta norma está derogada y la transitoria nada dice sobre el particular, pero de ello no se sigue que el valor de adquisición, a efectos fiscales, no ha de quedar minorado en el importe de los dividendos no integrados en la base imponible. En efecto, la determinación de la ganancia patrimonial con ocasión de la posterior transmisión de la participación ha de realizarse tomando valores homogéneos de adquisición y transmisión, lo que exige que el dividendo minore el primero.

La perpetuación del régimen de exención del dividendo, una vez suprimido el régimen de la sociedad patrimonial, supone un culto excesivo a los derechos adquiridos. Nótese que en el régimen general los socios tenían derecho a la deducción para evitar la doble imposición de dividendos, y que tal derecho no ha sido perpetuado respecto de los beneficios generados antes de la entrada en vigor de la Ley 35/2006.

Así, el respeto pleno a los derechos adquiridos hubiera debido motivar la perpetuación de la deducción para evitar la doble imposición, tratándose de dividendos distribuidos con cargo a beneficios generados en 2006 y anteriores.

Sin embargo, la extensión de los derechos adquiridos no es susceptible de una delimitación perfecta, ni su estricto respeto está impuesto por norma constitucional, pero la buena fe aconseja su consideración, aunque no en términos tales que impida la modificación de la distribución de la carga tributaria fruto de la reforma.

7.2.5.2. Personas jurídicas.

Al igual que hemos visto en relación con las personas físicas, el apartado 6 b) de la norma transitoria perpetúa el régimen establecido en el artículo 62.1 b) del TRIS, relativo a los dividendos percibidos por las personas jurídicas. En consecuencia, sobre los mismos se practicará la deducción para evitar la doble imposición de dividendos del 50 por 100, en la medida en que tales dividendos procedan de beneficios obtenidos en ejercicios sujetos al régimen de las sociedades patrimoniales.

La norma establece que «... los beneficios percibidos se integrarán, en todo caso, en la base imponible...». Este mandato, en su literalidad, obligaría a integrar en la base imponible los dividen-

dos que, sin embargo, no forman parte del resultado contable, por hallarse en situación de pendientes de pago en el momento en que se adquirió la participación. Pero el precepto también puede ser interpretado a modo de contrapunto de la norma que la letra a) del apartado 6 establece para el caso de los perceptores personas físicas: no integración en la base imponible.

7.2.5.3. No residentes.

Finalmente, respecto de estos sujetos pasivos también se conserva lo previsto en el artículo 61.1 c) del TRIS, esto es, la remisión a las normas generales del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, lo que implica la tributación al 18 por 100, excepto si un convenio para evitar la doble imposición establece un tipo inferior.

7.2.6. *Rentas derivadas de la transmisión de la participación.*

El régimen transitorio consiste en la prolongación del régimen sustantivo previsto en el artículo 62.2, en relación con las rentas obtenidas en la transmisión de la participación «... que se correspondan con reservas procedentes de beneficios obtenidos en ejercicios en los que haya sido de aplicación el régimen de las sociedades patrimoniales...».

Como se verá, estas reservas juegan un diferente papel según se trate de sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Así, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, servirán para determinar el valor de titularidad, en el Impuesto sobre Sociedades para determinar, por exclusión, el límite a la deducción para evitar la doble imposición interna de plusvalías, y en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, carece de eficacia ya que se aplican las reglas generales.

7.2.6.1. Personas físicas.

Cuando el transmitente sea una persona física, el apartado 7 a) de la norma transitoria se remite al artículo 35.1 c) del TRIRPF, lo que implica:

- Que la renta positiva es la diferencia entre el valor de adquisición y titularidad y el valor de transmisión.
- Que los dividendos procedentes de beneficios generados en ejercicios en los que fue de aplicación el régimen de las sociedades patrimoniales minoran el valor de adquisición, en cuanto la participación hubiese sido adquirida con posterioridad a la obtención de tales beneficios.
- Que el valor de transmisión a computar será, como mínimo, el teórico resultante del último balance cerrado una vez sustituido el valor contable por el del Impuesto sobre el Patrimonio o el de mercado si fuere inferior.

El valor de titularidad se identifica con las reservas existentes en el momento de la transmisión de la participación que procedan de beneficios generados durante los ejercicios en los que la entidad tuvo la consideración de sociedad patrimonial o, en su caso, también de sociedad transparente. Las reservas correspondientes a beneficios originados en períodos impositivos en los que la entidad participada no tributó en uno de los dos regímenes no formarán parte del valor de titularidad. La norma no establece reglas para la identificación del origen o procedencia de las reservas.

La ganancia patrimonial así determinada tributará al 18 por 100 y serán de aplicación los porcentajes reductores en los términos previstos en la disposición transitoria de la Ley 35/2006.

Por último, señalar que la referencia al valor mínimo de transmisión, no parece correcta en cuanto introduce una discriminación permanente por causa de que la entidad participada tributó en el régimen de las sociedades patrimoniales. Y no parece fácil limitar tal referencia.

7.2.6.2. Personas jurídicas.

Tratándose de personas jurídicas, el apartado 7 b) establece dos reglas:

- Que no se aplicará la deducción del artículo 30 del TRIS, esto es, la relativa a las plusvalías de fuente interna.
- Que el valor de transmisión a computar será, como mínimo, el teórico resultante del último balance cerrado, sustituido el valor contable por el del Impuesto sobre el Patrimonio, o por el de mercado si fuese inferior.

La no deducción del artículo 30 del TRIS no ha de entenderse en sentido absoluto, sino en la parte imputable a las reservas existentes en el momento de transmisión de la participación que proceda de beneficios originados en ejercicios en los que la entidad tributó en concepto de sociedad patrimonial.

Mientras el valor de transmisión sea igual o superior al valor teórico, la deducción a practicar por el artículo 30 ha de ser el resultado de aplicar el tipo de gravamen a las reservas con origen en beneficios obtenidos en ejercicios en los que la participada no tributó en el régimen de las sociedades patrimoniales ni, en su caso, en el régimen de transparencia fiscal. Pero si el valor de transmisión es inferior al valor teórico, la norma no ofrece una respuesta inmediata.

No obstante, tal vez pueda interpretarse que lo procedente es prorratear la plusvalía entre las reservas, de manera tal que la parte correspondiente a las acumuladas por la sociedad patrimonial o la transparencia fiscal internacional no será tomada como base de cálculo a efectos de la deducción del artículo 30 del TRIS.

Más difícil es dar una solución proporcionada a la determinación del valor de transmisión mínimo.

7.2.6.3. No residentes.

De acuerdo con lo previsto en el apartado 7 c) de la norma transitoria, se aplican las reglas generales, de manera tal que la plusvalía tributará al tipo de gravamen del 18 por 100.

7.3. Disolución y liquidación de sociedades patrimoniales.

Siguiendo el modelo contenido en la disposición transitoria decimosexta del TRIS, relativo a la disolución y liquidación de sociedades transparentes, la Ley 35/2006 ha incorporado al TRIS una nueva disposición transitoria vigésima cuarta reguladora de la disolución y liquidación de las novedades patrimoniales.

7.3.1. Sociedades que pueden acogerse (apdo. 1).

Pueden acogerse al régimen fiscal de la disolución y liquidación de sociedades transparentes aquellas que reúnan los siguientes requisitos:

- Que hubieran tenido la consideración de sociedad patrimonial en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2005 y que la mantengan hasta la fecha de extinción.
- Que adopten el acuerdo de disolución dentro de los seis primeros meses del primer período impositivo que se inicie el 1 de enero de 2007 y que dentro de los seis meses siguientes al acuerdo se realicen todos los actos y negocios necesarios para la liquidación y extinción de la sociedad.

Lo relevante no es la declaración en régimen de sociedad patrimonial, sino la pertenencia de la aplicación de tal régimen, de acuerdo con la normativa vigente, esto es, el Capítulo VI del Título VII del TRIS.

Sin duda la opción de disolución y liquidación deberá ser atentamente examinada por las sociedades patrimoniales.

La sociedad patrimonial pasará a tributar en régimen común a partir del primer período impositivo que se inicie en 2007, de manera tal que en 2007 tributarán al 32,5 por 100 y en 2008 y siguientes al 30 por 100. En este sentido, y considerando la tributación de rentas y ganancias del capital establecida en la Ley 35/2006, tienen motivos para optar por la disolución y liquidación las sociedades patrimoniales que se hallen en los siguientes supuestos:

- La principal parte de sus rentas sean plusvalías inmobiliarias o de valores respecto de los que no se posee una participación, al menos, del 5 por 100.
- La principal parte de sus rentas sean intereses.
- La principal parte de sus rentas sean dividendos de valores respecto de los que no se posee una participación, al menos del 5 por 100, y tienen previsto distribuir resultados.

Por el contrario, no tienen motivos para optar por el régimen de disolución y liquidación las sociedades que se hallan en los siguientes supuestos:

- Financian sus inversiones con pasivos financieros.
- La principal parte de sus rentas sean dividendos de valores respecto de los que se posee una participación, al menos, del 5 por 100.

7.3.2. Régimen de la sociedad patrimonial.

7.3.2.1. Formación de la base imponible.

Durante los períodos impositivos que concluyan hasta su extinción, la sociedad tributará en el régimen de las sociedades patrimoniales, pero el tipo de gravamen de la parte especial de la base imponible será del 18 por 100.

Nótese que la sociedad patrimonial, por tanto, tendrá una base imponible dividida en dos partes –general y especial– y que ambas partes se determinarán de acuerdo con las normas del TRIRPF. En consecuencia, la sociedad patrimonial no tendrá una base del ahorro en el sentido de la Ley 35/2006. Simplemente, el tipo de gravamen de la parte especial pasa a ser del 18 por 100.

7.3.2.2. Plusvalías derivadas de la atribución de elementos patrimoniales a los socios.

Estas rentas, calculadas de acuerdo con lo previsto en el artículo 15 del TRIS, no se integran en la base imponible. No se trata de una exención, sino de un diferimiento, pues estas plusvalías tributarán en sede de los socios que reciban los activos.

En cualquier caso, tales rentas no se integran en la base imponible de la sociedad patrimonial. Además, no es posible ejercitar una opción de integración a efectos de compensar bases imponibles negativas y determinar, correlativamente, un mayor valor de los activos a efectos fiscales.

Sin embargo, cuando los socios adjudicatarios son no residentes en territorio español, la sociedad patrimonial ha de tributar, de acuerdo con lo previsto en el artículo 15 del TRIS, en función de la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable.

7.3.3. Régimen de los socios.

7.3.3.1. Plusvalías de disolución y liquidación.

De acuerdo con las reglas generales, los socios que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas obtienen una renta por diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos recibidos y el valor de adquisición y titularidad de la participación.

El valor fiscal de los activos recibidos será, consecuentemente, su valor normal de mercado.

Además, los socios que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a la deducción para evitar la doble imposición de dividendos «... respecto de las rentas computadas... en la parte que corresponda a beneficios no distribuidos...» (art. 30.3 del TRIS).

Pues bien, el régimen transitorio consiste en un conjunto de reglas reguladoras de la determinación de la ganancia o pérdida patrimonial, del valor fiscal de los elementos patrimoniales adquiridos por adjudicación, y, finalmente, de la aplicación de los porcentajes reductores de la disposición transitoria novena.

Las reglas se aplican, sin distinción alguna, a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, pues así lo establece la letra d) del apartado 2. Sin embargo, no parece que sea correcto aplicar el valor de titularidad respecto de los socios personas jurídicas.

Las reglas relativas a la determinación de la ganancia o pérdida patrimonial deben ser examinadas conjuntamente con las concernientes a la valoración de los elementos patrimoniales adjudicados, pues ambas reglas se fundamentan en el mismo principio: la distinción entre elementos patrimoniales monetarios y no monetarios.

El valor de los elementos patrimoniales monetarios, esto es, dinero y derechos de crédito, se enfrenta al valor de adquisición fiscal, esto es, el precio pagado por la participación, más el valor de titularidad más, en su caso, las deudas asumidas, de manera tal que puedan presentarse tres situaciones:

- Los elementos patrimoniales monetarios tienen un valor superior al valor de adquisición fiscal: se trata de una renta o ganancia patrimonial, que como tal tributará en sede del socio, sea este persona física, jurídica o no residente.

Los elementos patrimoniales no monetarios recibidos tendrán un valor de adquisición fiscal nulo. Por tanto, cuando en lo sucesivo se transmitan, todo el precio será ganancia patrimonial.

- Los elementos patrimoniales monetarios tienen un valor igual al valor de adquisición fiscal: no existe renta o pérdida o ganancia patrimonial.

Los elementos patrimoniales no monetarios recibidos tendrán un valor de adquisición fiscal nulo. Por tanto, cuando en lo sucesivo se transmitan, todo el precio será ganancia patrimonial.

- Los elementos patrimoniales monetarios tienen un valor inferior al valor de adquisición fiscal: no existe renta o pérdida o ganancia patrimonial.

Los elementos patrimoniales no monetarios recibidos tendrán un valor de adquisición fiscal igual al importe de la diferencia señalada, la cual se distribuirá entre los distintos elementos patrimoniales en función de su valor de mercado, a tenor del balance final de liquidación.

No parece lógico, aunque de la letra de la norma así se desprenda, que el valor de adquisición fiscal pueda ser superior al valor de mercado. La interpretación alternativa consiste en entender que el exceso tendrá la consideración de renta negativa o pérdida patrimonial. Innecesario es decir que la Administración Tributaria podrá comprobar el valor de mercado de los distintos elementos patrimoniales adjudicados.

Para calcular la plusvalía de disolución y liquidación no se aplicarán los porcentajes reductores de la Ley 18/1991. Esta restricción no parece lógica, considerando que la transmisión de la participación sobre la sociedad que tuvo la consideración de patrimonial sí tendrá derecho, en cualquier tiempo, a la aplicación del régimen previsto en la disposición transitoria novena de la Ley 35/2006, excepto si decide acogerse al régimen fiscal de disolución y liquidación.

El hecho imponible determinante de la renta positiva o de la ganancia patrimonial se producirá con ocasión de la adjudicación de la cuota de liquidación, por tanto en 2007, de manera tal que, cuando existiere ganancia patrimonial, esta se integrará en la base del ahorro.

7.3.3.2. Plusvalías en la ulterior transmisión de los elementos patrimoniales adjudicados.

La posterior transmisión de estos elementos patrimoniales determinará una renta, positiva o negativa, o una ganancia o pérdida patrimonial, determinada por la diferencia existente entre el valor de transmisión y el valor de adquisición fiscal.

Dos reglas específicas deberán ser tomadas en consideración:

- La fecha de adquisición de los elementos patrimoniales será la de su adquisición por la sociedad y no la de adjudicación.
- No se aplicarán los porcentajes reductores de la Ley 18/1991.

Esta última regla carece de lógica. La lógica, por el contrario, hubiera exigido que se pudieran aplicar los porcentajes reductores. En efecto, si la sociedad patrimonial tenía un régimen fiscal concebido sobre las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en cuanto se consideraba prolongación de la esfera patrimonial del socio, hubieran debido ser aplicables los porcentajes reductores propios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tomando como fecha de adquisición la más moderna de la adquisición de la participación o de la adquisición del elemento patrimonial por la sociedad patrimonial. Cuestión distinta es que, desde el punto de vista de la equidad, la no tributación de las plusvalías por el simple paso del tiempo sea criticable, pero, una vez así definida la tributación, toda excepción carece de lógica y abre economías de opción de dudosa consistencia. Así, si una sociedad patrimonial tiene un patrimonio constituido por una finca de recreo, que se desea transmitir, la disolución y liquidación es inconveniente, porque la posterior transmisión no dará lugar a la aplicación de los porcentajes reductores, pero si la transmisión se realiza de manera indirecta, a través de la transmisión de la participación, sí habrá lugar a la aplicación de los porcentajes reductores, en los términos previstos en la disposición transitoria novena.

La carencia de lógica se percibe con mayor fuerza si tomamos en consideración que la transmisión de la participación en 2006 y anteriores habrá dado lugar a la aplicación de los porcentajes reductores de la Ley 18/1991, en los términos previstos en la disposición transitoria novena del TRIRPF, pudiendo llegarse a la no tributación de la ganancia patrimonial, y que mediante el régimen fiscal de disolución y liquidación de la sociedad patrimonial, los elementos patrimoniales podrán ser adjudicados a los socios por un valor de adquisición fiscal prácticamente igual a su valor normal de mercado (transmisiones realizadas en 2006, básicamente), sin tributación alguna, ni en la sociedad patrimonial ni en los socios.

La propia norma ha entrevisto tal distorsión y, así, ha excluido la aplicación de los porcentajes reductores de la Ley 18/1991, en relación con las transmisiones que se realicen «... durante los períodos impositivos que concluyan hasta la finalización del proceso de disolución con liquidación...».

Cuando la transmisión de la participación se produzca en este último tramo de la vida de la sociedad patrimonial no ha lugar a la aplicación de los porcentajes reductores, pero sí cuando se produjo en un tiempo anterior (2006 y anteriores).

De esta forma, la situación fiscal más ventajosa es la referida a las participaciones transmitidas en 2006, pues permitirán, de una parte, la aplicación de los porcentajes reductores de la Ley 18/1991, llegando, inclusive, a la no tributación, y de otra, que el valor de adquisición fiscal de los elementos patrimoniales adjudicados sea prácticamente coincidente con su valor de mercado.

8. RÉGIMEN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS

8.1. Introducción.

La Exposición de Motivos de la Ley 36/2006 advierte de que son dos los objetivos perseguidos por la reforma, de una parte, valorar las operaciones entre empresas vinculadas «... según precios de mercado, enlazando de esta forma con el criterio contable... pudiendo la Administración Tributaria corregir dicho valor contable cuando determine que el valor normal de mercado difiere del acordado por las personas o entidades vinculadas, regulándose las consecuencias fiscales de la posible diferencia entre ambos valores...», y de otra, «... adaptar la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, en particular a las directrices de la OCDE sobre la materia y al Foro Europeo sobre precios de transferencia a cuya luz debe interpretarse la normativa modificada...».

La nueva redacción del artículo 16 del TRIS incorpora las siguientes novedades:

- La valoración por el valor normal de mercado se realizará en todo caso, a diferencia de la regulación vigente en la que tal valoración se configura como una potestad de la Administración Tributaria, que ha de ejercitarse en caso de menor tributación en España o diferimiento de la tributación (apdo. 1).
- Se establece la obligación de aportar documentación específica, cuyo contenido se regulará reglamentariamente (apdo. 2)
- Se tipifican las situaciones de vinculación, en línea con la precedente (apdo. 3).
- Se da nueva redacción a los métodos de valoración y se introduce uno nuevo, el denominado del margen neto (apdo. 4).
- Se regulan los servicios intragrupo y los servicios prestados conjuntamente (apdo. 5).
- Se regulan los acuerdos de reparto de costes (apdo. 6).
- Se mantiene la posibilidad de efectuar acuerdos previos en materia de precios de transferencia (apdo. 7).
- Se regula la calificación de los resultados derivados de la valoración por valor diferente al valor de mercado (apdo. 8).
- Se establecen los principios del procedimiento para comprobar el valor normal de mercado (apdo. 9).
- Se tipifica una infracción tributaria, en relación con la obligación de aportar documentación (apdo. 10).

La nueva redacción del artículo 16 está repleta de novedades, pero no todas ellas tienen el mismo valor. Así, las novedades relativas a los métodos de valoración, con ser interesantes no hacen sino profundizar en el camino que en su día abrieran la Ley 61/1978 y posteriormente continuará la Ley 43/1995.

Por el contrario, el engarce con la contabilidad, proclamada por la Exposición de Motivos, es una novedad de primer orden, pues tradicionalmente se había venido entendiendo que la aplicación de las normas sobre operaciones vinculadas se concretaba en ajustes extracontables o correcciones al resultado contable.

8.2. El engarce entre la contabilidad y el régimen tributario de las operaciones vinculadas.

8.2.1. La ambivalencia de la nueva redacción del artículo 16.

Ya se ha comentado que uno de los objetivos de la modificación del artículo 16 del TRIS era enlazar la regulación fiscal con el criterio contable. Sin embargo, de la lectura del nuevo artículo 16 no se desprende, al menos de manera explícita, nada que apunte hacia tal objetivo. Es más, podría desprenderse justamente lo contrario si la nueva redacción permite que se abra paso la interpretación de que el contribuyente deberá, a efectos de la declaración por el Impuesto sobre Sociedades, practicar los ajustes o correcciones pertinentes sobre el resultado contable para determinar la base imponible cuando hubiese incurrido en operaciones vinculadas concertadas por un precio convenido diferente al de mercado.

Si tal interpretación fuera viable, la norma fiscal estaría –tal vez impremeditadamente– restándole importancia a una irregularidad contable, en la medida en que no produjera efectos fiscales, esto es, estaría admitiendo como jurídicamente correcta la irregularidad contable, con tal de que el contribuyente la despojara de sus efectos fiscales.

El verdadero enlace entre las regulaciones contable y fiscal exige que esta última tome como punto de referencia que la empresa que realiza una operación vinculada por un valor diferente al de mercado ha de practicar en contabilidad los ajustes pertinentes, incluso con efecto sobre el resultado contable, de manera tal que, bajo tal escenario, huelgan los ajustes extracontables en la declaración por el Impuesto sobre Sociedades, correspondiendo a la Administración Tributaria comprobar que se realizaron los pertinentes ajustes en contabilidad.

La verdad es que ambas interpretaciones tienen puntos de apoyo en el artículo 16, pero solo la segunda es válida si tomamos en consideración la declaración de objetivos de la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006 y, todavía más, la unidad de ordenamiento jurídico, que rechaza divergencias entre los diversos sectores o ramas que lo integran, cuando no estén debidamente justificadas.

La afirmación precedente exige que nos adentremos en las consecuencias contables de una operación pactada entre partes vinculadas por un valor diferente al de mercado.

8.2.2. Las consecuencias del principio de preferencia del fondo sobre la forma.

El artículo 34.2 del Proyecto de Ley de Reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea prevé que «... en la contabilización de las operaciones se atenderá a la realidad económica y no solo a su forma jurídica...». La norma séptima de la Circular 4/2004 establece que «... el fondo económico de las operaciones prevalecerá sobre su forma jurídica...». El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros establece que «... si la información sirve para representar fielmente las transacciones y demás sucesos que se pretenden reflejar, es necesario que estos se contabilicen de acuerdo con su fondo y realidad económica, y no solamente según su forma legal...», y, a continuación, propone un caso en el que un activo es objeto de un contrato de compra-venta pero no debe causar baja en contabilidad porque la empresa puede continuar disfrutando de los beneficios económicos incorporados al mismo.

La inmensa mayoría de las operaciones empresariales se realizan a través de negocios jurídicos, esto es, de los instrumentos jurídicos de los que se sirve la autonomía privada, en cuanto poder conferido a la persona por el ordenamiento para que gobierne sus intereses, creando, modificando o extinguiendo relaciones jurídicas, para conseguir determinados efectos, esencialmente patrimoniales en el ámbito de las relaciones mercantiles. Así, la realidad económica de las operaciones a que se refieren las normas y reglas antes citadas son los efectos patrimoniales de los negocios jurídicos, en tanto que la forma jurídica son las palabras y expresiones a través de las cuales las partes expresan su voluntad.

Los negocios jurídicos y sus efectos, determinados según los principios rectores de la interpretación que versa sobre los mismos, provocan mutaciones patrimoniales que son las realidades económicas que la contabilidad debe reflejar. En suma, la contabilidad debe reflejar el resultado práctico del negocio jurídico, la verdadera mutación patrimonial derivada de sus efectos, cualesquiera que hubiesen sido las formas empleadas por las partes.

Se sigue de lo expuesto que la representación contable depende de un análisis jurídico concerniente a la interpretación de las declaraciones de voluntad en orden a identificar los efectos jurídicos queridos y las consecuentes mutaciones o efectos patrimoniales.

¿Qué significa todo ello en relación con las operaciones vinculadas? Pues, sencillamente, que habrá de concretarse la verdadera voluntad de las partes cuando concluyan una operación por un valor diferente al de mercado, o cuando concluyan una operación que nunca hubiera sido pactada entre independientes o, en fin, cuando se concierten para realizar un negocio jurídico bajo la apariencia de otro diferente, entre otros supuestos, para así desvelar los efectos jurídicos queridos y las consecuentes mutaciones o efectos patrimoniales, y contabilizar a tenor de lo que resulte de dicho análisis jurídico.

Si esto es así, huelga que el contribuyente realice un ajuste extracontable a los efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, porque, bien se ve, el ajuste habrá debido ser contable, esto es, reflejarse en los libros de contabilidad.

El nuevo artículo 16, por consiguiente, no puede ser interpretado en el sentido de que el contribuyente, al efectuar su declaración, debe realizar ajustes extracontables para adecuar su base imponible al valor de mercado de la operación vinculada, pues ello supondría un previo incumplimiento contable que la norma fiscal no puede presuponer ni indirectamente amparar.

Así, el contribuyente deberá formular su declaración de acuerdo con lo que resulte de sus libros de contabilidad, y corresponderá a la Administración Tributaria comprobar que ha aplicado correctamente el mandato de la norma contable, en base a la facultad de calificación del artículo 115 de la Ley General Tributaria.

8.2.3. La relevancia práctica de la obligación de valorar las operaciones por el valor normal de mercado a tenor del objetivo de enlazar las normas contables y fiscales.

La interpretación precedente, llevada hasta sus últimas consecuencias, podría sugerir que el apartado 1 del artículo 16 es superfluo.

Ciertamente, desde un punto de vista puramente teórico así es. En efecto, la preferencia de la realidad económica sobre la forma jurídica rechaza que un activo o un pasivo se reconozcan en contabilidad por un importe diferente al de mercado o valor razonable, por cuanto ello encubriría una realidad económica diferente de la que muestran las formas, de manera tal que, si la empresa omitiera los ajustes contables pertinentes, la Administración Tributaria podría darles efectividad fiscal bajo el amparo de la potestad de calificación.

Sin embargo, desde un punto de vista práctico, no es ocioso establecer expresamente que las operaciones han de valorarse por su valor de mercado. El TRIS está plagado de normas redundantes respecto de las normas contables, como, por ejemplo, la apelación al principio contable del precio de adquisición (art. 15.1 del TRIS) o al de devengo (art. 19.1 del TRIS), y, desde luego, ningún sujeto pasivo ha entendido que ello le liberaba de contabilizar a tenor de los mismos con tal de que fiscalmente hiciera el pertinente ajuste extracontable.

En este sentido, el artículo 16.1 no es ocioso. Pero, desde luego, sería una quiebra de la deseable unidad del ordenamiento jurídico y del objetivo de enlazar las normas contable y fiscal que, finalmente, el referido precepto fuera tomado como pretexto para incumplir la norma contable.

Y, nótese bien, contrariamente a lo que se pudiera suponer de manera precipitada, el cumplimiento de la norma contable también tiene relevancia fiscal o, lo que es lo mismo, su incumplimiento

to, al aliento de una inadecuada interpretación del artículo 16.1, perturba la correcta aplicación de las normas fiscales. En efecto, los ajustes contables pueden incidir sobre el resultado contable y este sobre los fondos propios, los cuales tienen relevancia fiscal en varios tributos y aspectos.

8.2.4. La calificación de la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor convenido.

El apartado 8 del nuevo artículo 16 establece que la mencionada diferencia tendrá «... el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de dicha diferencia...». Junto a esta regla general, para el caso particular de que la operación vinculada hubiese sido concertada entre la sociedad y sus socios, la diferencia tendrá, «... en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, la consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia fuese a favor del socio o partícipe, o, con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad...».

La regla general es un mandato de calificación y la regla particular es la calificación en sí misma, establecida por el legislador.

La regla general ordena calificar la naturaleza de las rentas que se ponen de manifiesto como consecuencia de la diferencia de fusión y, en consideración de tal naturaleza, aplicar la norma fiscal pertinente.

Este mandato se proyecta sobre el sujeto pasivo, correspondiendo a la Administración Tributaria la pertinente comprobación, y consta de dos elementos: la calificación de la naturaleza de la renta y la aplicación de la norma tributaria correspondiente.

Para cumplir debidamente con el doble mandato, el sujeto pasivo ha de atender a la realidad de la operación concertada con la otra parte vinculada, más allá de su forma jurídica, esto es, habrá de cumplir con el principio de preferencia de la realidad económica sobre la forma jurídica del artículo 34.2 del Código de Comercio. Será esta realidad la que permita determinar si la diferencia entre el valor de mercado y el convenido implica la obtención de renta para alguna de las partes vinculadas intervinientes en la operación y, si así es, desvelar la naturaleza de la renta.

Nuevamente nos encontramos con que, desde un punto de vista teórico, el mandato fiscal puede ser tachado de superfluo. En efecto, la norma contable ordena buscar la realidad, más allá de las formas jurídicas, y contabilizar a su tenor, de manera tal que la contabilización incide sobre el resultado contable, y por virtud de lo previsto en el artículo 10.3 del TRIS, habrá de integrarse en la base imponible y tributar en la forma y con las consecuencias que proceda (eliminación de la doble imposición tratándose de dividendo, restricción por subcapitalización tratándose de intereses, exención siendo una renta derivada de la transmisión de la participación sobre una entidad no residente cualificada...).

Pero aquí, también es válido el argumento práctico, con tal de que se entienda el precepto como un reforzamiento del mandato establecido por la norma contable o, más aún, como la consecuencia lógica o corolario fiscal de la calificación exigida por la norma contable, entendimiento que, por otra parte, es el que da satisfacción al cumplimiento del objetivo de enlazar, en esta materia, las normas contables y fiscales.

El segundo mandato o regla es una calificación fiscal que se impone, a efectos fiscales, cualquiera que fuere la naturaleza de la mutación patrimonial provocada por la operación vinculada. Aquí el legislador fiscal interrumpe el enlace con la calificación contable e impone la calificación de dividendo o aportación, según el sentido del desplazamiento patrimonial. Y esta calificación prevalece por encima de todo, incluso aunque la realidad demostrase que es errónea. Entonces existirá una divergencia entre la calificación jurídico-mercantil a la que ha de atender la registración contable y la calificación jurídico-fiscal a la que ha de atender el sujeto pasivo para determinar su obligación tributaria.

Un caso de divergencia podría ser aquel en el que la diferencia adversa a la sociedad participada le procura una reducción del capital o de la prima de emisión recibidas, o aquel otro en el que la diferencia a favor de la participada consiste en una atribución patrimonial que no puede incorporarse al capital.

La calificación fiscal se impone en todo caso, aunque de ello se derive una menor tributación o un diferimiento de la tributación, supuesto que se presenta siempre que la diferencia beneficia a una entidad filial de matriz extranjera, cuando dicha diferencia, por ser a favor de la filial, haya de calificarse como aportación, aun cuando desde el punto de vista jurídico-mercantil no procediera tal calificación.

No obstante lo dicho, la calificación como dividendo o aportación según el sentido de la diferencia, cuando la operación vinculada se produzca en el seno de la relación matriz-filial, responderá a la realidad subyacente, como regla general.

8.2.5. Los ejes del enlace entre normas contables y fiscales.

La consideración conjunta del principio de preferencia de la realidad económica sobre la forma jurídica, que explicita el artículo 34.2 del Proyecto de Reforma del Código de Comercio, pero que actualmente puede ya entenderse comprendido en el mandato de imagen fiel, y de las normas del nuevo artículo 16 del TRIS, permite desvelar los siguientes ejes del aludido enlace:

- La empresa debe analizar las operaciones concertadas entre partes vinculadas, y practicar los pertinentes ajustes contables, cuando la realidad económica fuere discrepante de la forma jurídica empleada, al objeto de que se refleje en cuentas la realidad económica. En este sentido, no podrá mantener en cuentas un activo o un pasivo por valor diferente al valor razonable del mismo en el momento de concertar la operación. La contrapartida

del ajuste será la cuenta que permita reflejar la realidad económica. En consecuencia, el ajuste de la operación a valor normal de mercado ha de realizarse en los libros de contabilidad.

- La norma fiscal relativa a la valoración por el valor normal de mercado no supone, en modo alguno, que el obligado tributario quede liberado de las obligaciones que le imponen las normas contables en virtud del principio de preferencia de la realidad económica sobre la forma jurídica. En consecuencia, no es concebible un cumplimiento del mandato fiscal de valoración por el valor normal de mercado, en el contexto de un incumplimiento de las normas contables. Si así sucediere, se tratará de un supuesto patológico.
- La Administración Tributaria, en el ejercicio de la potestad de calificación que le confieren los artículos 115 de la Ley General Tributaria y 143 del TRIS, comprobará si el obligado tributario ha calificado correctamente la realidad económica subyacente tras la operación vinculada, y también comprobará que el valor por el que se ha reflejado en contabilidad la operación en el valor nominal de mercado o valor razonable, según los métodos del artículo 16.

No existiría enlace entre normas contables y fiscales, contrariando así lo proclamado en la Exposición de Motivos, si el mandato de valoración por el valor normal de mercado se interpretara como determinante de un ajuste extracontable, al margen de cualquier relación con la representación contable.

8.3. El engarce con la doctrina de la OCDE.

Según la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, el segundo objetivo es «... adaptar la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, en particular a las directrices de la OCDE sobre la materia y al Foro Europeo sobre precios de transferencia, a cuya luz debe interpretarse la normativa modificada...».

La doctrina de la OCDE en materia de precios de transferencia está contenida en las «Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias» (OCDE. Julio de 1995). Este informe contenía inicialmente cinco capítulos y ha experimentado un conjunto de ampliaciones relativas a los intangibles (marzo de 1996), los acuerdos de repartos de costes (agosto de 1997) y, finalmente, a los acuerdos previos de valoración de carácter multilateral (octubre de 1999).

Bien se comprende que la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, cuya tramitación legislativa se inició en marzo de 1995, no pudo hacerse eco del referido informe, ni, por supuesto, de sus posteriores ampliaciones. Sin embargo, dicha norma abordó los problemas que, en materia de precios de transferencia, planteaba el intangible más sensible, esto es, el I+D (art. 16.4), de los repartos de costes incurridos para proporcionar servicios de apoyo a la gestión (art. 16.5), y, sobre todo, reguló los acuerdos previos en materia de precios de transferencia tanto en el contexto

interno como en el internacional (art. 16.6), esto es, reguló materias que años más tarde serían objeto de la doctrina de la OCDE.

El engarce con la doctrina de la OCDE se manifiesta, básicamente, en los siguientes aspectos:

- Incorporación del método del margen neto del conjunto de las operaciones, para la determinación del valor normal de mercado [apdo. 4.2.º b)].
- Regulación de los servicios entre entidades vinculadas (apdo. 5).
- Nueva redacción de los métodos para determinar el valor normal de mercado, explicitando la noción de comparabilidad (apdo. 4).
- Regulación de los acuerdos de reparto de costes (apdo. 6).
- Regulación de la documentación (apdo. 10).

8.3.1. El método del margen neto del conjunto de operaciones.

Este método atribuye a las operaciones vinculadas un resultado neto, calculado sobre costes, ventas u otra magnitud relevante, considerando el margen que el propio contribuyente o un tercero habrían obtenido en operaciones realizadas entre partes independientes, previa realización, cuando proceda, de los ajustes correspondientes para obtener la equivalencia de operaciones.

Como es bien sabido, la dificultad para determinar un precio de mercado reside en la dificultad de identificar operaciones comparables. La creciente especialización, la vertiginosa aparición de nuevas tecnologías y el dominio del comercio internacional por un relativamente reducido conjunto de empresas multinacionales, así como la tendencia a la división vertical de funciones, está llevando hasta límites insospechados la referida dificultad.

En este contexto, el recurso a la comparabilidad, exigido por los métodos de valoración tradicionales, en la forma propugnada por la OCDE, se está revelando, cada vez más, tan teóricamente correcto como prácticamente inabordable.

El método del margen neto no se basa en una comparación real, sino teórica o supuesta. Nótese que la norma apela al margen neto que el contribuyente o un tercero «habría obtenido».

El método del margen neto de las operaciones no debe ser utilizado para determinar el margen neto de la empresa, sino el margen neto de una o más operaciones vinculadas. Por tanto, la comparación no ha de realizarse con el margen neto que obtengan otras empresas de la misma rama de actividad del total de sus operaciones o actividades, sino con el margen neto obtenido en operaciones comparables. ¿Cómo encontrar este dato? Es frecuente señalar las bases de datos que algunas empresas comercializan, pero debe matizarse que tales bases no suelen ofrecer los márgenes netos de las

operaciones, sino de las empresas, de aquí que solo en el caso de que las empresas realicen un solo tipo de operación tales bases de datos sean útiles ¹. Por otra parte, si tales empresas, a su vez, forman su margen neto en operaciones vinculadas, la comparación será imperfecta.

El método del margen neto del conjunto de las operaciones solo debe ser aplicado cuando los tradicionales fracasan «... debido a la complejidad de la información relativa a las operaciones...». Traduce de esta manera la nueva norma los recelos que la doctrina de la OCDE proyecta sobre el mismo, hasta el punto de afirmar que: «... En consecuencia, por las razones expuestas en este Informe, y particularmente en los párrafos 3.52 a 3.57 siguientes, el criterio general es que hay que tratar de evitar la utilización de los métodos del beneficio de la operación...» (apdo. 3.50 de las Directrices).

Con todo, este método está llamado, en la práctica, a cobrar un gran protagonismo, ante la ausencia de verdaderos comparables.

8.3.2. Prestación de servicios entre entidades vinculadas.

Como ha quedado apuntado, la nueva redacción del artículo 16 incorpora un apartado (5), relativo a la prestación de servicios intragrupo. Se trata de una novedad relevante, porque en la redacción original se contemplaban los servicios intragrupo de manera fragmentaria, al hilo de la regulación del apoyo a la gestión.

El nuevo apartado (5) distingue dos tipos de servicios, por la forma de prestación: los de carácter individual y los prestados conjuntamente.

Respecto de los de carácter individual, su deducción está condicionada a que «... produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario...».

El servicio se valorará de acuerdo con los métodos previstos en el apartado 4, esto es, los métodos tradicionales (número 1.º) y los métodos del beneficio de la operación (número 2.º), pero, adicionalmente, su deducción está supeditada a la ventaja o utilidad para su destinatario.

El precepto trata de recoger las directrices del Capítulo VII de las Directrices de la OCDE (1995), en el cual se distingue entre «determinar si los servicios intragrupo han sido prestados» y «determinar la retribución de plena competencia», por este orden. Y el orden es importante, porque si el servicio no es tal, huelga entrar en su valoración.

El texto legal, por el contrario, invierte el orden lógico, y genera una leve confusión pues, en efecto, aparenta que un servicio que tenga un valor entre las partes vinculadas pueda no ser deducible, cuando lo que realmente acontece es que el servicio que no reporta ventaja o utilidad a su destinatario no tiene valor alguno para el mismo.

¹ TRAPE VILADOMAT, M.: «Empresas asociadas». En la obra colectiva: *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, coordinada por CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor. CISS, 2006.

Por otra parte, el artículo 16.5 se refiere a servicios que han sido efectivamente prestados, de manera tal que aquellos que no producen utilidad o ventaja, en sentido económico, para la entidad prestataria no serán deducibles, sin que, lógicamente, proceda entrar a la determinación del valor de mercado. Pero se trata de servicios prestados.

Cuestión distinta es que el servicio no haya sido prestado, de manera tal que el pago correspondiente no responde a la causa invocada por las partes, incluso expresada en contrato escrito. En este caso, se estará, probablemente, ante una distribución de resultados encubierta bajo la prestación de servicios. No se trata, por tanto, de que el servicio no produzca utilidad o ventaja, sino que, realmente, no existe. La norma apropiada para regularizar esta situación es la simulación (art. 16 de la LGT).

En pura teoría, la distinción entre el servicio que no reporta utilidad y aquel que es rigurosamente inexistente se asienta sobre bases firmes, pero en la práctica no siempre se presentarán los hechos nítidos, ni su traslación a los expedientes administrativos estará libre de dificultades de apreciación. Y, sin embargo, los caminos que arrancan en la simulación y en las normas sobre vinculación, llevan a lugares bien diferentes, como también lo son los que arrancan en el conflicto (art. 15 de la LGT), el fraude a la ley tributaria (art. 24 de la LGT de 1963) y la simulación (art. 16 de la LGT), como así se desprende con toda claridad de la Sentencia 120/2005, de 10 de mayo, del Tribunal Constitucional.

8.3.3. La apelación a la noción de comparabilidad.

La aplicación del principio de plena concurrencia se basa, generalmente, en la comparación de una operación vinculada con las operaciones entre empresas independientes (apdo. 1.15 de las Directrices de la OCDE). Los denominados métodos tradicionales (precio libre comparable, coste incrementado, precio de reventa) así lo explicitan, pero los denominados métodos del beneficio de la operación esto es, el método del reparto del beneficio y el método del margen neto de la operación, hacen una apelación retórica a la comparabilidad. La expresión legal apenas cubre las formas: «... un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares...» [método de la distribución del resultado; apdo. 4.2.º a)] o «... resultado neto... que el contribuyente o, en su caso, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes...».

Para aplicar estos métodos no es preciso buscar la operatoria efectiva de terceros, aunque sí procurar una distribución del beneficio de la operación o atribuir un resultado neto de la misma en función de los criterios que razonablemente hubieran aplicado partes independientes.

En el método de distribución del resultado, la apelación retórica a la noción de comparabilidad es más evidente. En este método, en primer lugar se identifica la utilidad que ha de distribuirse entre las partes vinculadas y luego «... se reparte ese beneficio entre las empresas asociadas en función de unos criterios económicamente válidos que se aproximan al reparto de la utilidad que se hubiera pre-

visto y reflejado en un acuerdo en condiciones de plena competencia...» (apdo. 3.5 de las Directrices de la OCDE). Lo relevante, por tanto, es fijar esos criterios que reflejan el comportamiento de partes independientes, pero no es preciso localizar tal comportamiento, pues, si así fuese posible, deberían aplicarse los métodos tradicionales.

Los apartados 3.15 y siguientes de las Directrices de la OCDE proponen un conjunto de enfoques, aunque sin carácter cerrado o exclusivo para efectuar la distribución. El enfoque o análisis de las aportaciones efectúa la distribución «... atendiendo al valor relativo de las funciones desarrolladas...» y lo que se distribuye es el beneficio de explotación o, excepcionalmente, los beneficios brutos.

El enfoque o análisis residual efectúa la distribución de dos fases. En la primera fase «... a cada participante se le imputan suficientes beneficios como para garantizarle un rendimiento básico... tomando como referencia los rendimientos del mercado obtenidos en operaciones similares entre partes independientes...», y en la segunda fase, el beneficio no asignado o beneficio residual, «... sería asignado entre los participantes en función de un análisis de los hechos y circunstancias susceptibles de indicar en qué modo se habría repartido ese beneficio o pérdida residual entre empresas independientes...».

Otra posibilidad esbozada por las Directrices OCDE es «... repartir la utilidad conjunta de modo tal que cada empresa asociada que participa en empresas vinculadas obtenga la misma tasa de rendimiento del capital invertido en esta operación...» o «... fijar el reparto de la utilidad sobre la base de la actual división efectiva... en operaciones comparables entre empresas independientes...», si bien las Directrices de la OCDE reconocen que «... en la mayor parte de los casos donde los métodos tradicionales no sean utilizables, será difícil hallar empresas independientes que desarrollen operaciones suficientemente comparables...».

En suma, el criterio que se aplique deberá «... aproximarse al máximo al reparto de los beneficios que habrían realizado las partes si estas hubieran sido empresas independientes operando en condiciones de plena competencia...».

El método del reparto del beneficio de la operación no se asienta, pues, en la información que proporcionan las transacciones comparables entre partes independientes, sino en la especificación de un criterio económicamente razonable. De ahí la afirmación de apelación retórica a la comparabilidad, que no encierra, sin embargo, ningún reproche, porque, en definitiva, el método del reparto del beneficio es un esfuerzo ímprobo por dar efectividad al principio de libre competencia.

Más allá del comentario de la nueva norma legal, más respetuosa con las formas que la original, y por ello mismo digna de encomio, lo que se advierte es una sospechosa proximidad del método del reparto del beneficio con el reparto del beneficio según una fórmula preestablecida, en la medida en que tal fórmula igualmente responda, como así debe ser, a criterios razonables y que, en su caso, podrían ser aplicados por partes independientes, lo cual no deja de ser paradójico, habida cuenta del rechazo enérgico de la OCDE de tal sistema de tributación, en el que, por el contrario, la Comisión Europea tiene depositadas sus esperanzas.

No es el momento de entrar en el debate que la estrategia de la Comisión propone, aunque se pueda apuntar que el fundamento teórico del sistema de base imponible común consolidado con fórmula de reparto carece de la suficiente consistencia teórica para desplazar al sistema de empresa separada asistido por el principio de libre concurrencia, por más que las dificultades de su aplicación sean superlativas. En este escenario, lo coherente es buscar un sistema que alivie las tensiones que convergen en la aplicación del sistema de empresa separada.

8.3.4. Acuerdos de reparto de costes.

El apartado 6 regula los denominados «acuerdos de reparto de costes», aunque no los define ni describe. Según las Directrices de la OCDE se trata de «... un acuerdo marco que permite a las empresas mercantiles distribuir los costes y los riesgos de desarrollar, producir u obtener activos, servicios o derechos y determinar la naturaleza y el alcance de los intereses de cada uno de los participantes en estos activos, servicios o derechos...» (apdo. 8.3), y añade que el tipo de acuerdo de costes más frecuente es el relativo al «... desarrollo conjunto de activos intangibles...» (apdo. 8.6), en suma, el que versa sobre las actividades de investigación y desarrollo, o asimiladas.

La clave para determinar si un acuerdo de reparto de costes responde al principio de libre concurrencia reside en «... determinar si la proporción relativa de cada participante en el total de aportaciones a la actividad de un ARC corresponde a su proporción relativa en el total de los beneficios esperados del acuerdo...» (apdo. 8.19).

La redacción original del artículo 16 tan solo se refería al acuerdo de reparto de costes más común e importante, esto es, al relativo a las actividades de investigación y desarrollo. Esta regulación se fundamentaba en dos criterios:

- Derecho a utilizar los resultados de los proyectos de investigación [letra a)].
- Correspondencia entre el contenido del derecho y las aportaciones convenidas [letra b)].

La nueva redacción generaliza para todos los tipos de acuerdos de reparto de costes los criterios de derecho a la utilización y correspondencia entre beneficios esperados y aportaciones, utilizando un lenguaje más próximo al de las Directrices de la OCDE. Así, la deducción de los gastos inherentes a un acuerdo de reparto de costes estará condicionada a los siguientes requisitos:

- Los participantes deberán acceder «... a la propiedad u otro derecho que tenga similares consecuencias económicas...» sobre los activos o derechos fruto del acuerdo de reparto de costes [letra a)].

- La aportación «... deberá tener en cuenta la previsión de actividades o ventajas que cada (participante) espere obtener del acuerdo en atención a criterios de racionalidad...» [letra b)].

Puede apreciarse que, con distintas palabras, las letras a) y b) del apartado 4 de la redacción original del artículo 16, y las letras a) y b) del apartado 6 de la nueva redacción expresan los mismos mandatos.

Sin embargo, la nueva redacción incluye una nueva condición: «... el acuerdo deberá contemplar la variación de sus circunstancias o personas o entidades participantes, estableciendo los pagos compensatorios y ajustes que se estimen necesarios...» [letra c)]. Esta norma recoge lo establecido por las Directrices de la OCDE en materia de pagos compensatorios (apdo. 8.25) y de variación de las circunstancias (apdo. 8.22).

8.3.5. *La documentación.*

El nuevo apartado 2 del artículo 16 prevé que: «Las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración Tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente».

La exigencia de documentación es totalmente novedosa. Tal exigencia deriva del objetivo del legislador de «... adaptar la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, en particular a las Directrices de la OCDE sobre la materia y al Foro Europeo sobre Precios de Transferencia...».

El Capítulo V de las Directrices de la OCDE conceptúan la documentación como la contrapartida de que la carga de la prueba respecto de la desviación entre el precio convenido y el precio de mercado recae sobre la Administración Tributaria. Por su parte, el Foro de Precios de Transferencia de la Unión Europea, que aúna el esfuerzo de funcionarios y asesores privados, ha formulado una propuesta de Código de Conducta sobre la materia [EU.COM (2005)543 final].

Finalmente, una vez más, los requerimientos del Derecho contable convergen con los del ordenamiento fiscal, pues, en efecto, la norma internacional de información financiera regula la «Información a revelar sobre partes vinculadas».

En este punto sería muy conveniente que la regulación reglamentaria de la documentación se hiciera a la vista de las normas contables, pues sería ciertamente insólito que aquella fuera menos exigente que esta.

Más allá del contenido de la documentación y de su función en los procedimientos tributarios, la relevancia de la misma se proyecta sobre las infracciones y sanciones tributarias. El nuevo apartado 10 establece un régimen sancionador construido sobre la obligación de llevanza de documentación.

Así, se crean dos tipos infractores:

- No aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la documentación.
- No formular la declaración por el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, a tenor del valor normal de mercado que se derive de la documentación.

Además, y esto es esencial, las correcciones que deba practicar la Administración Tributaria, mediando aportación de documentación completa, exacta y veraz, cuyos resultados se hayan reflejado en la declaración tributaria, no darán lugar a infracción tributaria, aun cuando formalmente se hubiera conjugado la conducta consistente en cualquiera de las infracciones tributarias previstas en los artículos 191 (dejar de ingresar), 192 (incorrección en declaraciones a liquidar administrativamente), 193 (obtención indebida de devoluciones) y 195 (acreditación incorrecta de partidas a compensar o créditos tributarios aparentes), todos ellos de la Ley General Tributaria.

De esta manera, el sujeto pasivo que cumplimenta una documentación completa, exacta y veraz, declara a su tenor y la exhibe en el procedimiento de comprobación, no comete infracción, aun cuando la Administración Tributaria discrepe del valor normal de mercado que se infiere de la misma. En el fondo, esta construcción del tipo infractor se basa en la presunción de que la cumplimentación de la obligación de documentación de manera correcta implica la diligencia en el cumplimiento de la obligación tributaria, por lo que se refiere a la valoración de operaciones vinculadas.

En cualquier caso, el tipo infractor es específico y consiste en la incorrecta cumplimentación de la documentación, de forma tal que el elemento subjetivo se incrusta en la propia descripción del tipo infractor.

No se trata, por tanto, de que el incumplimiento de la obligación de documentación abra paso a las infracciones de la Ley General Tributaria, sino que tal incumplimiento, sea doloso o negligente, conjuga el tipo de la infracción tributaria.

Lo relevante, por tanto, será determinar si la documentación es incompleta, inexacta o con datos falsos. A partir de ahí, se realiza el tipo infractor, aunque de ello no se derive un dejar de ingresar (art. 191 de la LGT) u otra de las infracciones previstas en la Ley General Tributaria.

La sanción consiste en multa del 15 por 100 del importe de las cantidades que resulten de las correcciones valorativas de cada operación. La multa se impone incluso cuando no media perjuicio económico, y, tal y como está redactada la norma, incluso si la corrección tiene signo negativo, lo que probablemente merezca una interpretación correctiva.

La sanción es incompatible con la que proceda por aplicación de los artículos 191, 192, 193 ó 195 de la Ley General Tributaria, «... por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la imposición de la infracción...».

En consecuencia, la base de cálculo de las sanciones de los referidos artículos deberá ser depurada del efecto de la corrección valorativa. Una forma de efectuar tal depuración consiste en considerar el ajuste o corrección valorativa como un incremento no sancionable en el sentido del artículo 8 del Reglamento de Régimen Sancionador, pero estando dicho precepto construido sobre un error técnico, sería deseable que la cuestión se enfocara de manera más precisa, esto es, excluyendo el efecto de la corrección valorativa sobre las liquidaciones que determinan la cantidad dejada de ingresar o acreditada indebidamente o cuya devolución se ha obtenido de manera incorrecta.

Cuando no proceda realizar corrección valorativa, la sanción consiste en multa pecuniaria fija de 1.500 euros por cada dato y 15.000 euros por conjunto de datos.

La regulación del régimen sancionador en materia de correcciones por operaciones vinculadas ha atendido los requerimientos de la propuesta del Código de Conducta. En efecto, en el mismo se insiste en que la llevanza y la exhibición de la obligación de documentación debería determinar la exclusión de las sanciones (véanse apdos. 7 y 20).

Esta recomendación es aceptable en relación con las correcciones de valor en sentido puro, esto es, aquellas que envuelven una simple diferencia de criterio o de forma de aplicar los métodos de valoración, pero no lo es cuando la operación vinculada realizada a precios no de mercado es el eslabón de una maquinación dirigida al fraude o la evasión fiscal, aun cuando pretenda cobijarse en la documentación. No es lo mismo una operación vinculada consistente en el suministro de materias primas para la fabricación, esto es, incardinada en las actividades económicas ordinarias, que una operación vinculada consistente en la transmisión de participaciones intragrupo asociada a un pasivo financiero, o que un arrendamiento de intangibles.

8.4. Otras cuestiones

8.4.1. La subcapitalización y la propiedad intelectual.

Algunas cuestiones se han quedado en el tintero del legislador.

Así, la regulación de la subcapitalización, materia esta que responde a la naturaleza de las operaciones vinculadas, y respecto de la que los principales países de la Unión Europea han venido incorporando modificaciones legislativas a raíz de la Sentencia del Tribunal de Justicia *Lankhorst*. Ninguno, excepto España, ha replegado su norma antisubcapitalización frente a los restantes Estados miembros; y en alguno de ellos, como Holanda y Francia, la regulación incorpora, de manera matizada, ideas muy interesantes que relacionan la subcapitalización de una sociedad filial con la estructura financiera del grupo de sociedades al que pertenece ².

² SUNDERMAN, M.: *Thin Capitalization Rules Introduced*. Netherlands. Projet de loi de finances pour 2006. Francia.

Lo mismo cabe decir de las operaciones relativas a activos intangibles. Sin embargo, estas operaciones probablemente sean las más delicadas de valorar. La valoración de operaciones sobre patentes, *know-how*, diseños, modelos, marcas, nombres comerciales, listas de clientes, símbolos, denominaciones, grafismos únicos y asimilados, encierra una gran dificultad. La lectura del Capítulo VI de las Directrices de la OCDE así lo atestigua, pues las advertencias a las especiales dificultades son reiteradas.

Las especiales dificultades derivan de la general ausencia de comparables, y de que buena parte de los intangibles carecen de valor contable.

Otro aspecto que, en relación con los intangibles, debe considerarse es la posibilidad de que la deducción de los gastos incurridos por la filial que los utiliza sean redundantes, en cuanto la matriz hubiere deducido previamente los gastos para su creación. Así, los gastos de investigación para conseguir una novedad patentable han podido ser deducidos por la matriz en tiempos pasados. Esto no obsta para que la matriz cargue a la filial el coste de utilización de la patente, como lo haría con cualquier tercero. Tampoco sería obstáculo la ubicación de los derechos de propiedad intelectual en una entidad que disfruta de un régimen privilegiado. El principio de empresa separada y libre concurrencia permite que la filial que utiliza la propiedad intelectual pague por ello un precio.

Los intangibles están en la zona más delicada de las operaciones vinculadas: ausencia generalizada de comparables, gastos y costes de obtención en muchos casos ya amortizados, posibilidad de ser ubicados en filiales que tributan privilegiadamente. En estas condiciones la determinación del valor normal de mercado de la transacción es extremadamente difícil. Los comentarios de la OCDE sugieren que se investigue en lo que hubieran pactado compañías independientes, pero es tal investigación lo que constituye el problema, no la necesidad de realizarla. Los terceros hubieran, ciertamente, establecido un equilibrio entre ingresos esperados y pagos pactados, pero no es fácil prever los ingresos derivados de la utilización de la propiedad intelectual. La dificultad es tal que en el manual sobre precios de transferencia de una compañía consultora se presenta la situación como «... dilema compartido por compañías y autoridades fiscales...»³.

Las dificultades que la aplicación del principio de libre concurrencia suscita derivan directamente de la naturaleza de la propiedad intelectual. En efecto, los derechos de propiedad intelectual presentan características que, desde el punto de vista económico los diferencian y singularizan de cualquier otro derecho de propiedad. Así, el derecho de propiedad intelectual determina una situación de monopolio en un área del conocimiento, y definir los límites de la misma es muy difícil, lo que no ocurre en los restantes derechos de propiedad, de manera tal que ni siquiera los investigadores de un cierto sector están en condiciones de conocer las áreas de conocimiento patentado. Y aquí el dilema se presenta entre protección de la innovación y los efectos monopolísticos de dicha protección⁴.

³ International Transfer Pricing 2004/2005. PriceWaterhouse Coopers.

⁴ STIGLITZ, J.: *Making Globalization Work*. Págs. 110 y siguientes.

Ciertamente, dos cuestiones principales, probablemente las de mayor enjundia conceptual e importancia recaudatoria, se han quedado en el tintero del legislador, pero ha de reconocerse que las dificultades para abordarlas con garantías de acierto no eran fácilmente superables.

8.4.2. Interpretación de las normas sobre precios de transferencia.

La Exposición de Motivos de la Ley 36/2006 indica que las normas sobre operaciones vinculadas deben interpretarse a la luz de «... las Directrices de la OCDE sobre la materia y el Foro Europeo sobre Precios de Transferencia...».

Las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia reflejan los principios internacionalmente aceptados, de acuerdo con los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, y, en tal sentido, gozan del mismo valor jurídico que los comentarios, esto es, «... una guía ampliamente aceptada para la interpretación y aplicación de las disposiciones de los convenios bilaterales existentes...» (apdo. 15 de la Introducción del Modelo de Convenio de la OCDE).

El TEAC ha aceptado el valor interpretativo de las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia, en relación con la redacción original del artículo 16 del TRIS, si bien los Tribunales de Justicia no lo han hecho en igual medida, aunque sí han reconocido la fuerza interpretativa de los comentarios en relación con los convenios bilaterales.

La mención que se hace en la Exposición de Motivos es sumamente útil porque reafirma el camino emprendido por el TEAC en sus resoluciones de las dos últimas décadas ⁵.

La mención de la Exposición de Motivos al valor interpretativo de las Directrices de la OCDE en relación con el artículo 16 tiene una segunda significación. En efecto, despeja toda duda respecto de la norma jurídica que ha de aplicarse en materia de precios de transferencia cuando media un convenio bilateral para eliminar la doble imposición. Esta norma es el artículo 16 del TRIS, si bien condicionada por lo establecido en el artículo del convenio aplicable relativo a las empresas asociadas (generalmente el 9), e interpretada a tenor de las Directrices de la OCDE.

Si, por el contrario, fuera directamente aplicable el artículo 9 del convenio correspondiente, sería ociosa la proclamación del valor interpretativo de las Directrices de la OCDE respecto del artículo 16 del TRIS, salvo que se sostuviera que tal proclamación solo versa sobre las situaciones en las que no media convenio, lo que no parece lógico.

En rigor, la propia estructura del artículo 9 del Modelo de Convenio denota que tiene una doble función: permitir la aplicación de la legislación interna a condición de que la misma se sujete al principio de libre competencia, y regular el ajuste de signo contrario.

⁵ CALDERÓN CARRERO, J.M.: *Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades*. Tirant lo Blanch. Pág. 114.

Este es el criterio de la doctrina mayoritaria. Así, con precisión, señala Vogel que «... los tratados fiscales... reconocen que cada Estado contratante aplica su propio Derecho y luego limitan la aplicación por parte de los Estados contratantes de ese Derecho [epígrafe 45 b), pág. 26]... un tratado fiscal ni genera una obligación fiscal que, de otra manera, no existe bajo la ley interna ni extiende el ámbito o modifica la naturaleza de una obligación existente... [epígrafe 46 b), pág. 27]...», y, en referencia específica al artículo 9, afirma que «... de nuevo debería notarse que los tratados fiscales restringen, antes que generan, normas internas... el artículo 9, por sí mismo, no puede ser una base legal autónoma para ajustar al alza la renta... la única base legal para ajustar los beneficios entre empresas asociadas son, por eso, las normas internas...» (epígrafe 15, pág. 521) ⁶.

Así pues, la norma aplicable es la norma interna, limitada por la norma del convenio, e interpretada, ahora lo dice bien claro la Exposición de Motivos, esa norma interna, a tenor de las Directrices de la OCDE.

Nada ha cambiado la Ley 36/2006 en este punto, pero la Exposición de Motivos ha arrojado luz sobre un punto que estaba necesitado de ella.

8.4.3. La tasación pericial contradictoria.

En el apartado 9 se regula el procedimiento para la determinación del valor de mercado, con el objetivo de asegurar la eficacia del mismo en todas las partes vinculadas y, en el seno de esta regulación, se otorga al obligado tributario la facultad de instar la tasación pericial contradictoria.

En líneas generales, la nueva redacción del artículo 16 guarda una estrecha relación con la original, pero en este punto se aparta de manera radical. En efecto, ni la regulación legal ni su desarrollo reglamentario mencionaron la posibilidad de la tasación pericial contradictoria.

La aplicación de la tasa pericial contradictoria al ámbito de las operaciones vinculadas ofrece, entre otras, las siguientes dificultades:

- El obligado tributario no declara un valor que habrá de ser comprobado administrativamente, sino que pacta un valor que influye sobre el resultado contable y, por lo tanto, sobre la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. La Administración Tributaria puede discrepar de dicho valor y efectuar una corrección, pero ateniéndose a los métodos previstos en el artículo 16.4 del TRIS.
- La propia naturaleza de los métodos que debe aplicar la Administración Tributaria rechaza la tasación pericial. En efecto, esta se basa en la ciencia y experiencia del perito, en tanto que aquellos métodos describen una forma de valoración diversa de la que se basa en la ciencia y experiencia. Es difícil imaginarse que una disputa sobre la valoración de la cesión de intangibles, en la que, por ejemplo, deba aplicarse el método de la distribución del resul-

⁶ VOGEL: *Vogel on double taxation*.

tado, pueda finalizar con un laudo arbitral de régimen común. El perito aplica sus propias técnicas de valoración, basadas en la ciencia y la experiencia o en modelos contruidos sobre ambas, pero no los métodos de valoración legalmente establecidos, al menos cuando, debido a la complejidad de las operaciones o a la dificultad de obtener información de terceros, no puedan aplicarse los métodos basados en la comparación.

- La apertura de la vía de la tasación pericial contradictoria para solventar los conflictos en materia de precios de transferencia es difícilmente comprensible en el contexto de una modificación normativa que pretende adaptarse a las conclusiones del Foro Europeo sobre precios de transferencia, cuyo fruto principal, hasta el momento, ha sido reforzar y activar los mecanismos de aplicación de la Convención.

LEY 35/2006, DE REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS: NOVEDADES

TEODORO CORDÓN EZQUERRO
Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

EN el presente artículo el autor analiza minuciosamente la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas llevada a cabo por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, así como las modificaciones introducidas por la mencionada ley en el Impuesto sobre el Patrimonio. Igualmente, se comentan distintas novedades normativas que están ligadas, de una forma u otra, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2007 y RD 1576/2006, de 22 de diciembre, que modifica en materia de pagos a cuenta el Reglamento del IRPF). En general, como verá el lector son muchos los temas abordados y esperamos que el trabajo sea útil como guía precisa de todas las modificaciones.

Palabras clave: reforma del IRPF e IP.

Sumario

- I. Introducción.
- II. Novedades en el IRPF.
 - A) Naturaleza, objeto y ámbito de aplicación.
 - B) Hecho imponible y rentas exentas.
 - C) Contribuyentes e individualización de rentas.
 - D) Período impositivo, devengo del impuesto e imputación temporal.
 - E) Determinación de la base imponible y liquidable. Métodos de determinación.
 - F) Rendimientos del trabajo.
 - G) Rendimientos del capital inmobiliario.
 - H) Rendimientos del capital mobiliario.
 - I) Rendimientos de actividades económicas.
 - J) Ganancias y pérdidas patrimoniales.
 - K) Reglas especiales de valoración.
 - L) Clases de renta.
 - M) Integración y compensación de rentas: bases imponibles del impuesto.
 - N) Base liquidable general y del ahorro: reducciones por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento. Pensiones compensatorias.
 - O) Adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares.
 - P) Cálculo de la cuota íntegra estatal y autonómica.
 - Q) La cuota líquida estatal y autonómica: deducciones en la cuota íntegra.
 - R) Cuota diferencial.
 - S) Tributación conjunta o familiar.
 - T) Regímenes especiales.
 - U) Gestión del impuesto y pagos a cuenta.
 - V) Remisiones normativas.
 - W) Régimen transitorio aplicable en el supuesto de fallecimiento durante el período impositivo 2006.
 - X) Sociedades transparentes y patrimoniales.
 - Y) Fecha de entrada en vigor.
- III. Novedades en el Impuesto sobre el Patrimonio.
- IV. Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2007.
 - 1. Coeficientes de actualización.
 - 2. Compensaciones fiscales.
 - 3. Actividades prioritarias de mecenazgo.
 - 4. Acontecimientos de excepcional interés público.

Anexos.

I. INTRODUCCIÓN

La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es sucesora y deudora de las anteriores leyes que han regulado el IRPF de la democracia. Así, desde la Ley 44/1977, el debate sobre la tributación de la renta de las personas físicas se ha centrado en la progresividad de la tarifa y en la tributación de las rentas del capital, una vez resuelto el tema de la tributación familiar por la vía constitucional. En efecto, las leyes posteriores, Ley 18/1991, Ley 40/1988 y Ley 46/2002, han abordado ambos temas, aunque la Ley 18/1991 todavía partía de la idea de que una progresividad formal elevada tenía una gran capacidad redistributiva, mientras que las dos leyes posteriores apuestan, por primera vez, por una reducción de la progresividad formal de las tarifas, pues se reduce el marginal máximo del 56 por 100 al 45 por 100, asumiendo inicialmente un coste recaudatorio importante, que se recupera con creces con la mayor actividad económica y empleo generadas al inyectar mayor renta disponible en las economías domésticas. En cuanto a las rentas del capital, ya la Ley 18/1991 inicia un tratamiento diferenciado para las ganancias de capital con los coeficientes de abatimiento. Las dos leyes posteriores profundizan en esa línea con la tributación de las ganancias de capital a tipo fijo único. De este escenario fiscal previo parte la reforma de la Ley 35/2006, cuando plantea como principal novedad la tributación de la renta del ahorro a un tipo fijo del 18 por 100, de manera similar a como ya existe, desde hace más de diez años, en países como Suecia, Noruega y Finlandia.

II. NOVEDADES EN EL IRPF

A) Naturaleza, objeto y ámbito de aplicación (arts. 1 a 5).

- Como se deduce de la exposición de motivos la reforma no pretende modificar la naturaleza del impuesto ni su ámbito de aplicación, pero sí que cambia el objeto del mismo con la supresión del apartado 2 del artículo 2 de la ley anterior, en el que se regulaba el gravamen de la capacidad económica como expresión de la renta disponible del contribuyente, que es el resultado de disminuir la renta en el importe del mínimo personal y familiar. Con la reforma el impuesto grava la renta total no la renta disponible.

B) Hecho imponible y rentas exentas (arts. 6 y 7).

- Se mantiene el mismo concepto de **hecho imponible**, calificando cada renta según su fuente y naturaleza. Para determinar la base imponible y realizar el cálculo del impuesto, clasifica la renta en general y del ahorro. Esta diferenciación es de suma importancia, pues aquellas rentas que se integren en la renta general tributarán a tarifa progresiva, mientras que las integradas en la renta del ahorro lo harán al tipo fijo del 18 por 100. Por tanto, esta distinción es el elemento fundamental sobre el que gira la reforma del impuesto.

- Las **rentas exentas** se amplían para incluir nuevos conceptos o motivos por los que el legislador considera que por razón de su finalidad o naturaleza deben estar exentas:

– *Artículo 7 h).*

Se cambia la denominación de las **prestaciones familiares** por hijo a cargo por la de prestaciones familiares, con el mismo alcance y contenido, y se incluyen dentro de la exención a las prestaciones de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de 22 años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los **régimenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas**.

Asimismo, se incluyen dentro de la exención las prestaciones reconocidas a los **profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social** de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social, siempre que se trate de situaciones idénticas a las previstas en el párrafo anterior por la Seguridad Social para los profesionales integrados en dicho régimen. La cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto correspondiente. El exceso tributará como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades de previsión social, en las prestaciones de estas últimas. Se establece, por tanto, la misma regla que ya funcionaba para el caso de prestaciones por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez reconocidas por la Seguridad Social o por las mutualidades de previsión social que las sustituyan, a que se refiere el artículo 7 f) de la ley.

– *Artículo 7 i).*

En cuanto a las prestaciones económicas percibidas de instituciones públicas con motivo del **acogimiento** se amplía la modalidad de acogimiento, que puede ser simple, permanente o preadoptiva, o las equivalentes previstas en los ordenamientos de las Comunidades Autónomas, incluido el acogimiento en la ejecución de la medida judicial de convivencia del menor con persona o familia previsto en la Ley Orgánica 5/2000, de 12 de enero, reguladora de la responsabilidad penal de menores.

Por su parte, las ayudas económicas otorgadas para financiar **estancias en residencias o centros de día**, adaptan su límite de exclusión al doble del indicador público de renta de efectos múltiples.

– *Artículo 7 j).*

Tanto para las **becas** de estudio como para las de investigación se remite a un desarrollo reglamentario, donde se determinarán los requisitos necesarios para su aplicación, en los términos que se establezcan.

– *Artículo 7 ñ).*

En cuanto a los **premios** exentos de las loterías simplemente se precisa que siguen exentas las modalidades de juegos autorizadas por la Organización Nacional de Ciegos.

– *Artículo 7 p).*

Para la aplicación de la exención de 60.100 euros por los **trabajos efectivamente realizados en el extranjero** habrá que estar a los requisitos que reglamentariamente se establezcan para entender que el trabajo se presta efectivamente para una empresa o entidad no residente. En caso de existir vinculación entre las partes, la residente y la no residente, deben cumplirse los requisitos del artículo 16.5 de la LIS, en el que se establece que la deducción de los gastos por prestación de servicios estará condicionada a que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario, estableciéndose también un sistema de reparto cuando se trate de servicios prestados conjuntamente a favor de varias personas o entidades vinculadas. No obstante, subsiste una inseguridad jurídica respecto de cuándo se va a entender que existe una ventaja o utilidad para su destinatario, pues ante la duda la empresa pagadora seguirá practicando retención por la totalidad de la renta satisfecha, dejando en sede de la persona física la aplicación de la exención.

El territorio en el que se presta el servicio no debe caer dentro del concepto de paraíso fiscal a que se refiere la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento.

– *Artículo 7 u).*

Se vuelven a incluir dentro de las rentas exentas a las **indemnizaciones para compensar la privación de libertad**, tanto del Estado como de las Comunidades Autónomas, como consecuencia de los supuestos contemplados en la Ley 46/1977, de 15 de octubre, de Amnistía que estuvieron en vigor hasta 1998. Por ello, en la disposición adicional decimonovena se regula una ayuda para compensar la carga tributaria de las indemnizaciones percibidas desde el 1 de enero de 1999 hasta el 31 de diciembre de 2005, pues desde esa fecha no estaban exentas, de hasta el 15 por 100 de las

cantidades declaradas en el IRPF de cada período impositivo. Si la persona que sufrió privación de libertad y tributo por las ayudas hubiese fallecido, serán sus herederos quienes podrán solicitarla. Dichas ayudas estarán exentas. A su vez, las ayudas percibidas en 2006 estarán exentas también al no haberse presentado declaración por dicho ejercicio.

– *Artículo 7 v).*

Se establece la exención de la rentabilidad acumulada durante la vida de los **planes individuales de ahorro sistemático**, siempre que las rentas se pongan de manifiesto en el momento de la constitución de rentas vitalicias aseguradas, que constituyen una nueva fórmula de ahorro-previsión, cuya regulación se encuentra en la disposición adicional tercera de la ley.

En esta disposición se regulan los planes individuales de ahorro sistemático, que son contratos de seguros cuya finalidad es constituir con los recursos aportados una renta vitalicia asegurada, pero cuyas aportaciones no dan derecho a la reducción en la base imponible, siendo compatibles con los sistemas de previsión social que sí reducen la base imponible, y tienen su atractivo en la exención de la rentabilidad acumulada a lo largo de la vida del contrato siempre que se perciban en forma de rentas vitalicias aseguradas.

Los requisitos que determinan las características de estos contratos son los siguientes:

- Son seguros individuales de vida en los que el tomador, asegurado y beneficiario será el propio contribuyente.
- La renta vitalicia se constituirá con los derechos económicos procedentes de tales seguros, pudiendo establecerse mecanismos de reversión o períodos ciertos de prestación o fórmulas de contraseguro en caso de fallecimiento una vez constituida la renta vitalicia.
- El límite máximo anual satisfecho en concepto de primas a este tipo de contratos será de 8.000 euros, y será independiente del límite máximo de las aportaciones a los sistemas de previsión social deducibles en la base imponible del impuesto.
- El importe de las primas acumuladas en el contrato no podrá superar la cuantía de 240.000 euros por cada contribuyente.
- La disposición total o parcial de los derechos acumulados antes de la constitución de la renta vitalicia determinará que el mismo tribute como un seguro de vida individual, considerándose que la cantidad recuperada corresponde a las primas satisfechas en primer lugar, incluida su correspondiente rentabilidad.
- El rescate total o parcial de la renta vitalicia una vez constituida, determinará la obligación de tributar por la renta acumulada durante la vida del contrato que se consideró exenta en el año en que se constituyó la renta vitalicia.
- En el momento de la constitución de la renta vitalicia, la primera prima deberá tener una antigüedad de, al menos, diez años.

- Los seguros de vida aptos para esta fórmula contractual no serán los seguros colectivos que instrumentan compromisos por pensiones ni los instrumentos de previsión social que reducen la base imponible.
- En el condicionado de la póliza se especificará que se trata de un plan de ahorro sistemático.
- De la renta vitalicia que se perciba, el porcentaje que se considera renta, según la edad del rentista en el momento de su constitución, es el establecido para las rentas vitalicias inmediatas, del artículo 25.3 a) 2.^a. Dicha renta no está exenta.
- Reglamentariamente podrán desarrollarse las condiciones para la movilización de los derechos económicos.

Adicionalmente, en la disposición transitoria decimocuarta, como forma de impulsar estos nuevos instrumentos de ahorro a largo plazo se permite transformar determinados contratos de seguro de vida, formalizados con anterioridad al 1 de enero de 2007, y siempre que el contratante, asegurado y beneficiario sea el propio contribuyente, en planes individuales de ahorro sistemático con aplicación de su régimen especial favorable.

Para ello se deben cumplir los siguientes requisitos:

- a) Que el límite máximo anual satisfecho en concepto de primas durante los años de vigencia del contrato de seguro no haya superado los 8.000 euros, y el importe total de las primas acumuladas no haya superado la cuantía de 240.000 euros por contribuyente.
- b) Que hubieran transcurrido más de diez años desde la fecha de pago de la primera prima.

En el momento de la transformación se hará constar de forma expresa y destacada en el condicionado del contrato que se trata de un plan individual de ahorro sistemático regulado en la disposición adicional tercera de la ley.

Una vez realizada la transformación, en el caso de anticipación, total o parcial, de los derechos económicos derivados de la renta vitalicia constituida, el contribuyente deberá integrar en el período impositivo en el que se produzca la anticipación, la renta que estuvo exenta, sin que resulte aplicable la disposición transitoria decimotercera, que en su letra a) regula las compensaciones fiscales para los contribuyentes que perciban un capital diferido de un contrato de seguro de vida.

No podrán transformarse en planes individuales de ahorro sistemático los seguros colectivos que instrumenten compromisos por pensiones, ni los instrumentos de previsión social que reducen la base imponible.

– *Artículo 7 w).*

Por razones técnicas se incluyen en las rentas exentas del artículo 7 **los rendimientos del trabajo** derivados de las prestaciones obtenidas en forma de renta y derivadas de los **sistemas de**

previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad a las que se refiere el artículo 53 de la ley, así como los rendimientos del trabajo derivados de las aportaciones a **patrimonios protegidos de los discapacitados** a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la ley, hasta un **importe máximo anual conjunto de tres veces** el indicador público de renta de efectos múltiples, como renta exenta.

– *Artículo 7 x).*

Como consecuencia del apoyo fiscal a las **situaciones de dependencia** se consideran exentas las **prestaciones económicas públicas**, por tanto, sea cualquiera el ente público que las pague, Estado, Comunidades Autónomas o Corporaciones Locales, vinculadas al servicio, para cuidados en el entorno familiar y de asistencia personalizada, que se derivan de la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

– *Artículo 7 y).*

Por razones derivadas del modelo dual de renta, al desaparecer la eliminación de la doble imposición económica de los **dividendos** de fuente española y para reducir el número de posibles perjudicados se incluyen entre las exenciones la de los dividendos y participaciones en beneficios con el límite de 1.500 euros anuales, cualquiera que sea la residencia de la entidad pagadora, incluido un paraíso fiscal, sin importar, por tanto, cuál haya sido la carga fiscal efectiva de la sociedad de la que procede el dividendo.

No obstante, no se aplicará la exención de los 1.500 euros, por lo que se tributa por la totalidad, para los mismos casos en los que en la normativa anterior no se aplicaba la eliminación de la doble imposición económica en los siguientes supuestos:

- a) A los dividendos y beneficios distribuidos por instituciones de inversión colectiva.
- b) A los procedentes de valores o acciones adquiridas en los dos meses anteriores a la fecha en que aquellos se hubieran satisfecho, siempre que en los dos meses posteriores al mismo se vendan valores homogéneos con los adquiridos. Si se trata de valores no cotizados, el plazo anterior será de un año.
- c) Los rendimientos que deriven de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre valores representativos de la participación en fondos propios.
- d) Cualquier otra utilidad, distinta de los dividendos o participación en beneficios, procedente de un entidad por la condición de socio, accionista o partícipe.
- e) La distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones.
- f) Reducción de capital con devolución de aportaciones, salvo que el rendimiento procediese de beneficios no distribuidos.

En cualquier caso, esta renta integra la renta del ahorro.

- Por su parte en la disposición adicional quinta de la ley se añade la letra c) al apartado 1, para incluir entre las **ayudas públicas que no se integran en la base imponible** las que tengan por objeto reparar la destrucción por incendio, inundación o hundimiento de elementos patrimoniales, estén afectos o no a actividades económicas.

Tampoco se integrarán en la base imponible las ayudas públicas percibidas para compensar el desalojo temporal o definitivo por idénticas causas de la vivienda habitual o del local en el que se ejerce la actividad económica.

Por el contrario, las ayudas públicas del apartado 3, distintas de las previstas en el apartado 1, percibidas para la reparación de los daños sufridos en elementos patrimoniales por incendio, inundación, hundimiento u otras causas naturales, se integrarán en la base imponible en la parte que excedan del coste de reparación de los mismos. En ningún caso, los costes de reparación, hasta el importe de la citada ayuda, serán fiscalmente deducibles ni se computarán como mejora.

Este régimen será también de aplicación a las ayudas públicas percibidas en los periodos impositivos 2005 y 2006, de acuerdo con la disposición adicional vigésimo cuarta de la ley.

- **No tendrán la consideración de renta** las cantidades percibidas como consecuencia de las **disposiciones** que se hagan de la vivienda habitual por parte de las personas mayores de 65 años, así como de las personas que se encuentren en situación de dependencia severa o de gran dependencia a que se refiere el artículo 24 de la Ley de dependencia, siempre que se lleven a cabo de conformidad con la regulación financiera relativa a los actos de disposición de bienes que conforman el patrimonio personal para asistir las necesidades económicas de la vejez y de la dependencia, de acuerdo con la disposición adicional decimoquinta de la ley.

C) Contribuyentes e individualización de rentas (arts. 8 a 11).

En la nueva redacción del artículo 8, **contribuyentes**, se incluye, además del concepto general de contribuyente, en su apartado 2, la regulación que se encontraba en el artículo 9.3 de la ley anterior en la que se regulaba el conocido como el peaje de salida, es decir, que los residentes de nacionalidad española que cambiasen su residencia a un país o territorio considerado como paraíso fiscal siguen teniendo la consideración de residentes durante los cuatro periodos siguientes, aunque para el caso de Andorra se establece la no aplicación de este peaje de salida cuando se cumplan los requisitos de la disposición adicional vigésimo primera de la ley por tratarse de trabajadores asalariados.

Así, dicha disposición excluye la aplicación de la norma que prevé el mantenimiento de la condición de contribuyentes en el IRPF para aquellas personas de nacionalidad española que cambien su residencia a un paraíso fiscal, cuando el cambio sea al Principado de Andorra, siempre que se cumplan, además de los que reglamentariamente se establezcan, los siguientes requisitos:

- Que el desplazamiento sea consecuencia de un contrato de trabajo con una empresa o entidad residente en Andorra.
- Que el trabajo se preste de forma efectiva y exclusiva en dicho territorio.
- Que los rendimientos obtenidos por dicho trabajo representen al menos el 75 por 100 de la renta anual del trabajador y no supere en más de cinco veces el Índice Público de Renta a Efectos Múltiples (IPREM).

En su apartado 8.3 se especifica que **no tendrán la consideración de contribuyentes** las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT.

A su vez, en el artículo 9 se regulan los requisitos de los contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español y en el artículo 10 los **contribuyentes que tienen su residencia habitual en el extranjero**, estando ambos regulados anteriormente en el artículo 9.

El régimen especial para los **trabajadores desplazados** se traslada del anterior artículo 9.5 al artículo 93 de la ley.

La **individualización de rentas** sigue igual en el artículo 11 de la ley.

D) Período impositivo, devengo del impuesto e imputación temporal (arts. 12 a 14).

- En la regulación del **período impositivo** y el **devengo** del impuesto no se produce cambio.
- En los criterios de **imputación temporal** de la renta tampoco hay cambios.

E) Determinación de la base imponible y liquidable. Métodos de determinación (arts. 15 y 16).

• La **determinación de la base imponible y liquidable**, artículo 15, se modifica no solamente por la desaparición del concepto de renta del período impositivo sino, sobre todo, por cambios de carácter estructural como son los siguientes.

- La base imponible estará constituida por la renta del contribuyente, mientras que en la normativa anterior estaba constituida por la renta disponible, expresión de la capacidad económica del contribuyente.
- Para la cuantificación de la base imponible, las rentas se siguen calificando y cuantificando con arreglo a su origen, pero para su integración y compensación habrá que tener en cuenta su clasificación como renta general y del ahorro. El resultado de estas operaciones dará lugar a la base imponible general y del ahorro.

- La base liquidable será el resultado de practicar en la base imponible, en los términos previstos en la ley, las reducciones por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento y pensiones compensatorias, lo que dará lugar a las bases liquidables general y del ahorro.
 - No se someterán a tributación las rentas que no excedan del importe que se corresponda con el mínimo personal y familiar. Estos mínimos personales y familiares no van a afectar a la cuantía de la base imponible, pero sí al cálculo del impuesto al determinar la cuota íntegra que más adelante analizaremos.
- Se mantienen los mismos **métodos de determinación** de la base imponible, aunque se anticipan al artículo 16 de la ley.

F) Rendimientos del trabajo (arts. 17 a 20).

- El concepto de **rendimientos íntegros del trabajo** se mantiene igual, artículo 17, con algunos cambios que afectan, sobre todo, a los sistemas de previsión social tanto en las entradas, aportaciones, como en las salidas de los mismos, prestaciones.

- En cuanto a las **aportaciones** a los tres sistemas de previsión social empresarial previstos: los planes de pensiones sistema empleo; los planes de previsión social empresarial, creados como novedad, cuyas características analizaremos posteriormente en el artículo 53 de la ley y los seguros colectivos de vida, la imputación de las mismas al trabajador es obligatoria, excepto en los seguros colectivos en los que la imputación como rendimiento en especie al trabajador de la prima satisfecha por la empresa será voluntaria –siempre que no se trate de seguros de riesgo–, debiendo mantenerse en el futuro la opción elegida. Nunca será obligatoria la imputación de la prima correspondiente a seguros colectivos que cubran conjuntamente las contingencias de jubilación y fallecimiento o incapacidad.

Las cantidades aportadas a seguros colectivos no dan ahora tampoco derecho a la reducción de la base imponible, por ello la imputación no siempre es obligatoria.

- Las **prestaciones** derivadas de estos sistemas de previsión social tributarán como rendimientos del trabajo, incluyéndose por tanto las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de previsión social empresarial, aunque conviene recordar que en el caso de los seguros colectivos las prestaciones por jubilación e invalidez siguen considerándose rendimientos del trabajo, con las mismas reglas de cuantificación, mientras que las ocasionadas por el fallecimiento del trabajador asegurado continúan tributando por el ISD.
- Se incluye entre los rendimientos del trabajo las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los **seguros de dependencia**.

- Por razones técnicas, al no tratarse de una novedad, siguen entre los rendimientos del trabajo las aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad en los términos previstos en la disposición adicional decimoctava de la ley, pero teniendo en cuenta la exención del artículo 7 w), ya analizada anteriormente.

• **Los porcentajes de reducción del 40 por 100** aplicables a determinados rendimientos íntegros del trabajo se mantienen al tributar estos rendimientos a tarifa progresiva, aunque se modifican en los siguientes términos:

- **La reducción del 40 por 100 no se aplicará** a las prestaciones a que se refiere el artículo 17.2 a). Es decir, que las prestaciones en forma de capital, mixtos o de renta, procedentes de los sistemas de previsión social tributan por su totalidad. (Planes de Pensiones, Mutualidades de Previsión Social, Planes de Previsión Social Empresarial, Seguros Colectivos de Vida, Plan de Previsión Asegurado, Seguros de Dependencia). No obstante, hay que recordar la existencia de un régimen transitorio para los seguros colectivos y para los planes de pensiones, mutualidades de previsión social y planes de previsión asegurados, con reducción del 40 por 100 cuando se perciban en forma de capital, que analizamos a continuación.
- Así, en la disposición transitoria undécima de la ley, se regula el *régimen aplicable a las prestaciones derivadas de los contratos de seguros colectivos que instrumentan compromisos por pensiones con reducción del 40 por 100, con las siguientes características, dependiendo de la fecha en la que se hayan producido las contingencias*:
 1. Para las prestaciones por jubilación e invalidez derivadas de contingencias acaecidas con anterioridad al 1 de enero de 2007, los beneficiarios podrán aplicar el régimen financiero y fiscal vigente a 31 de diciembre de 2006 regulado en el artículo 94 vigente en ese momento.
 2. Para las prestaciones derivadas de contingencias acaecidas a partir de 1 de enero de 2007, correspondientes a seguros colectivos contratados con anterioridad a 20 de enero de 2006, podrá aplicarse el régimen fiscal vigente a 31 de diciembre de 2006. Este régimen será solo aplicable a la parte de la prestación correspondiente a las primas satisfechas hasta 31 de diciembre de 2006, así como las primas ordinarias previstas en la póliza original satisfechas con posterioridad a esta fecha.

Por tanto, para los seguros contratados desde el 20 de enero no se aplica este régimen especial.

No obstante, se establece adicionalmente una especialidad para los contratos de seguro colectivo que instrumentan la exteriorización de compromisos por pensiones pactadas en convenios colectivos de ámbito supraempresarial bajo la denominación «**premios de jubilación**» u otras, que consistan en una prestación **pagadera por una sola vez** en el momento del cese por jubilación, suscritos antes de 31 de diciembre de 2006, puesto que podrán aplicar el régimen fiscal vigente a 31 de diciembre de 2006.

- También en la disposición transitoria duodécima de la ley, se establece un régimen para los planes de pensiones, mutualidades de previsión social y planes de previsión asegurados con reducción del 40 por 100, con las siguientes particularidades:
 1. Para las prestaciones derivadas de contingencias acaecidas con anterioridad al 1 de enero de 2007, los beneficiarios podrán aplicar el régimen financiero y, en su caso, aplicar la reducción del 40 por 100 prevista en el artículo 17 de la ley vigente a 31 de diciembre de 2006, para las prestaciones percibidas en forma de capital.
 2. Para las prestaciones derivadas de contingencias acaecidas a partir del 1 de enero de 2007, por la parte correspondiente a aportaciones realizadas hasta 31 de diciembre de 2006, los beneficiarios podrán aplicar el régimen financiero y, en su caso, aplicar la reducción del 40 por 100 prevista en el artículo 17 de la ley vigente a 31 de diciembre de 2006, para las prestaciones percibidas en forma de capital.

En cada caso concreto habrá que analizar cuándo resulta conveniente la percepción en forma de renta o en forma de capital, pues la percepción en forma de capital supone el pago anticipado del impuesto y el incremento del tipo marginal de las restantes rentas.

- Por el contrario, **sí se aplicará la reducción del 40 por 100** cuando se trate de las prestaciones a que se refiere el artículo 17.2 a) 1.^a y 2.^a, de la ley, pensiones y haberes pasivos de la Seguridad Social, clases pasivas y demás prestaciones públicas y las prestaciones percibidas por los beneficiarios de mutualidades obligatorias de funcionarios, colegios de huérfanos y otras entidades similares, cuando se perciban en forma de capital, siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación. Este plazo de dos años no resultará exigible en el caso de prestaciones por invalidez, al ser esta una contingencia aleatoria.
- **Sí se aplicará la reducción del 40 por 100** sobre los restantes rendimientos íntegros del trabajo que cumplan los requisitos de generación superior a dos años o los que reglamentariamente se califiquen como obtenidos de manera notoriamente irregular en el tiempo, sin que resulte de aplicación la reducción cuando el rendimiento íntegro se perciba en forma de renta.

- En los **gastos deducibles** para la determinación de los rendimientos netos del trabajo no hay cambio alguno, se mantienen los mismos.

- Las **reducciones por obtención de rendimientos del trabajo** se aplican directamente sobre el rendimiento neto del trabajo para obtener la base imponible, por lo que se anticipa el momento de su aplicación, sin que, en ningún caso, el saldo resultante pueda ser negativo. El importe de las reducciones está determinado por los siguientes factores: cuantía de los rendimientos, prolongación de la actividad laboral, movilidad geográfica y discapacidad de trabajadores activos. Las cuantías de las reducciones se actualizan para todos los trabajadores y, especialmente, para los discapacitados, aunque su actualización es insuficiente en comparación con la inflación real del período 1999/2006.

G) Rendimientos del capital inmobiliario (arts. 22 a 24).

- El **concepto de rendimientos íntegros del capital inmobiliario** no tiene ningún cambio.

En el cómputo de los rendimientos íntegros se incorpora el criterio de **exigibilidad** al hacerse una nueva referencia al «*importe que por todos los conceptos deba satisfacer el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario*» en lugar de el de caja, materializado en el «*importe que por todos los conceptos se reciba del adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario*». Esta aclaración, en cuanto a la imputación temporal, incorpora una mayor seguridad jurídica, al cerrarse el debate sobre si en estos rendimientos era aplicable el criterio de caja o no.

- En relación con los **gastos deducibles** en los rendimientos del capital inmobiliario se producen dos modificaciones significativas:

- Para el conjunto de bienes inmuebles urbanos o rústicos, derechos reales y constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquellos: los rendimientos netos **podrán ser negativos**, desapareciendo la actual limitación de que el total de los gastos necesarios deducibles no pueda ser superior al total de los rendimientos íntegros.
- Por el contrario, el importe total a deducir por los **intereses** de los capitales ajenos invertidos en **la adquisición o mejora** del bien, derecho o facultad de uso o disfrute del que procedan y **demás gastos de financiación**, así como los **gastos de conservación y reparación del inmueble**, **no podrá exceder para cada bien o derecho de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos**. El exceso se podrá deducir en los cuatro años siguientes, siempre con igual límite, para cada bien o derecho. Si estos gastos son muy importantes en todos los inmuebles, puede que el cambio de sistema no sea beneficioso.

- Se mantiene la vigente **reducción del 50 por 100** para los rendimientos netos procedentes del arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda, pero se precisa que la reducción solo resultará aplicable respecto de los **rendimientos declarados** por el contribuyente. Literalmente se dice lo siguiente: «*Tratándose de rendimientos netos positivos, la reducción solo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente*». En consecuencia, puede darse la siguiente situación:

	Rendimientos declarados		Rendimientos no declarados	
	(+)	(-)	(+)	(+)
Reducción 50%	sí	no	no	no

- La **reducción será del 100 por 100** cuando el arrendatario tenga entre 18 y 35 años y obtenga unos rendimientos netos del trabajo o de actividades económicas superiores al IPREM. Para ello el arrendatario comunicará al arrendador anualmente el cumplimiento de estos requisitos, en la forma que reglamentariamente se determine. Si fueran varios los arrendatarios y no todos cumpliesen estas exigencias, se hará el correspondiente prorrateo del rendimiento neto entre los que la cumplan.
- En cuanto a la **reducción del 40 por 100**, por período de generación, no hay cambios al tributar estas rentas a tarifa progresiva, pues aunque el legislador las califica como rendimientos del capital no las integra dentro de la renta del ahorro.
- Se mantiene la misma regla especial para determinar el rendimiento neto en el caso de **arrendamientos entre parientes**, dentro del tercer grado. En este caso se plantea la duda sobre si debe prevalecer esta regla especial o la reducción del 100 por 100 cuando el inquilino sea un pariente entre 18 y 35 años.

EJEMPLO 1:

Contribuyente que tiene alquilado un inmueble por 15.000 euros al año. Gastos por intereses vinculados a la compra 12.000 euros, y otros gastos deducibles 4.500 euros.

Ingresos	15.000
Gastos:	
Intereses	12.000
	+ 3.000
Otros gastos	4.500
Rendimiento neto	– 1.500

Este rendimiento neto negativo es compensable contra los otros rendimientos netos positivos que integran la renta general.

En 2006 hubiese perdido los (– 1.500).

EJEMPLO 2:

Contribuyente que tiene alquilados dos inmuebles:

A) Ingresos: 10.000 euros; gastos por intereses originados por el crédito tomado para la adquisición: 12.000 euros; otros gastos deducibles: 3.000 euros.

B) Ingresos: 18.000 euros; gastos deducibles: 6.000 euros.

Cálculo del rendimiento neto:

A)	Ingresos	10.000
	Gastos:	
	Intereses	12.000
		0

Los 2.000 euros no deducibles se trasladan a compensar contra los ingresos del inmueble A en los cuatro años siguientes.

Otros gastos: – 3.000, que se deducen de los demás rendimientos positivos de otros inmuebles y, si no los hubiera, contra otros rendimientos positivos.

B)	Ingresos	18.000
	Gastos B	6.000
	Gastos A	3.000
	Rendimiento neto	9.000

Tributa por 9.000.

En 2006 hubiese tributado por 7.000.

H) Rendimientos del capital mobiliario (arts. 25 y 26).

Dentro de estos rendimientos se mantiene la **misma clasificación** en los siguientes términos:

a) Rendimientos procedentes de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad.

- b) Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.
- c) Rendimientos procedentes de operaciones de capitalización, de contratos de seguro de vida o invalidez y de rentas derivadas de la imposición de capitales.
- d) Otros rendimientos del capital mobiliario.

• En el primer grupo de los **dividendos**, desaparece la eliminación de la doble imposición económica interna, ya no se multiplica por 140 por 100; 125 por 100 o 100 por 100, el dividendo íntegro de fuente interna y no se aplica la reducción correspondiente en la cuota líquida. Por tanto, se da el mismo tratamiento al dividendo de fuente interna y externa.

Para analizar los diferentes efectos que esta medida puede tener en la carga fiscal de los dividendos repartidos por las sociedades, residentes o no, partiremos del siguiente ejemplo:

EJEMPLO 3:

Una sociedad que obtiene un beneficio de 100 euros y tributa al 35 por 100 en 2006 y al 30 por 100 en 2008, por lo que el beneficio disponible es de 65 euros y 70 euros, siendo el mismo distribuido. La tributación sería la siguiente:

Tributación dividendos en 2006

Tipo marginal	45%	37%	28%	24%	15%
BI	91	91	91	91	91
Cuota	(40,95)	(33,67)	(25,48)	(21,84)	(13,65)
DDID	26	26	26	26	26
Tributación	+ 14,95	+ 7,67	- 0,52	- 4,16	- 12,35
IS + IRPF	49,95	42,67	34,48	30,84	22,65

Tributación dividendos en 2008

(sin tener en cuenta los 1.500 euros exentos)

Tipo marginal	43%	37%	28%	24%
BI	70	70	70	70
Cuota	12,6	12,6	12,6	12,6
IS + IRPF	42,6	42,6	42,6	42,6

Como podemos apreciar la carga fiscal es la misma para todos los contribuyentes con independencia de su nivel de renta. Para unos disminuye la carga fiscal total y para otros se eleva.

EJEMPLO 4:

Supongamos ahora un contribuyente que obtiene 1.000 euros, 2.000 euros y 3.000 euros de dividendos.

a) Contribuyente que obtiene 1.000 euros de dividendos.

Tributación

	2006	2007
Tipo marginal (45 por 100 y 43 por 100)	230	—
Tipo marginal (37 por 100 y 37 por 100)	118	—
Tipo marginal (28 por 100 y 28 por 100)	— 8	—
Tipo marginal (24 por 100 y 24 por 100)	— 64	—

b) Contribuyente que obtiene 2.000 euros de dividendos.

	2006	2007
Tipo marginal (45 por 100 y 43 por 100)	460	90
Tipo marginal (37 por 100 y 37 por 100)	236	90
Tipo marginal (28 por 100 y 28 por 100)	— 16	90
Tipo marginal (24 por 100 y 24 por 100)	— 128	90

c) Contribuyente que obtiene 3.000 euros de dividendos.

Tributación

	2006	2007
Tipo marginal (45 por 100 y 43 por 100)	690	270
Tipo marginal (37 por 100 y 37 por 100)	354	270
Tipo marginal (28 por 100 y 28 por 100)	— 24	270
Tipo marginal (24 por 100 y 24 por 100)	— 192	270

Como los primeros 1.500 euros están exentos, para aquellos contribuyentes que obtienen más de dicha cantidad los tipos efectivos son los siguientes:

Cuantía dividendo	1.500	2.000	3.000	4.000	5.000	6.000	10.000	50.000	100.000	150.000	200.000	250.000	300.000
Tipo	0	4,50%	9,00%	12,25%	12,60%	13,50%	15,30%	17,46%	17,73%	17,82%	17,86%	17,89%	17,91%

En consecuencia, la cuantía de los dividendos exentos pierde importancia relativa a medida que aumentan los mismos, por lo que su carga fiscal depende más del monto de los dividendos que del total de renta del contribuyente, aproximándose sucesivamente el tipo al 18 por 100 al aumentar los dividendos.

- Los rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de todo tipo de entidades van a tributar como renta del ahorro al tipo fijo del 18 por 100, pero no todos los incluidos en este grupo se van a beneficiar de la exención prevista para los 1.500 primeros euros [art. 7 y)].
- No obstante, no se integran dentro de la renta del ahorro los siguientes dividendos:
 - Los repartidos por las entidades de tenencia de valores extranjeros a que se refiere el artículo 118 de la LIS, en la nueva redacción dada por la disposición final segunda de la Ley 35/2006, para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2007. El beneficio distribuido se considerará renta general para el socio persona física.
 - Los dividendos repartidos que procedan de beneficios que tributaron en el régimen de sociedades patrimoniales, de acuerdo con lo previsto en la disposición transitoria décima de la Ley 35/2006. Tales dividendos no se integran en la renta del ahorro, no tributan, siempre que se trate de los rendimientos a que se refiere el artículo 25.1.^a) y b) de la ley. Posteriormente analizaremos la renta de las sociedades patrimoniales.

• En el segundo grupo, **rendimientos derivados de la cesión a terceros de capitales propios**, no se producen cambios en su concepto.

En la calificación y cuantificación de estos rendimientos las modificaciones más importantes a destacar son:

- El tipo fijo del 18 por 100 se aplica para cualquier cuantía de estos rendimientos del capital mobiliario, sin que existan cuantías exentas, y cualquiera que sea el período de generación, un año, dos o tres, por lo que desaparece la reducción del 40 por 100 vinculada al factor tiempo.
- No se integran dentro de la renta del ahorro los rendimientos del capital mobiliario procedentes de operaciones vinculadas, en los términos en los que se definen las mismas en el artículo 16 de la LIS, en la nueva redacción dada por la Ley 36/2006, de Prevención del Fraude Fiscal, de tal forma que los préstamos de los socios personas físicas a sus sociedades se valorarán a precio de mercado, artículo 41 de la ley, y se integran en la renta general, artículo 46 a) de la ley. Con esta medida se trata de evitar que los intereses en sede del pagador deduzcan al 30 por 100 y en el perceptor tributen al 18 por 100, es decir, con una diferencia de 12 por 100 puntos porcentuales que puede incentivar la subcapitalización en el ámbito de las operaciones vinculadas.

Los cambios que se producen en la tributación por niveles de renta y teniendo en cuenta el período de generación entre 2006 y 2007 son los siguientes:

EJEMPLO 5:

Contribuyente que obtiene 1.000 euros de intereses al año, generados en 12 meses.

2006		2007		Diferencia
Tmg	Tributación	Tipo fijo	Tributación	
15%	150	18%	180	+ 30
24%	240	18%	180	- 60
28%	280	18%	180	- 100
37%	370	18%	180	- 190
45%	450	18%	180	- 270

Contribuyente que obtiene 1.000 euros de intereses generados en 25 meses.

Tmg	2006		2007		Diferencia
	Tipo reducido	Tributación	Tipo fijo	Tributación	
15%	9%	90	18%	180	+ 90
24%	14,4%	144	18%	180	+ 36
28%	16,8%	168	18%	180	+ 12
37%	22,2%	222	18%	180	- 42
45%	27%	270	18%	180	- 90

En este caso, para los perdedores que tengan derecho a la reducción del 40 por 100, que como se aprecia pueden ser la mayoría, cuando los instrumentos financieros de los que procedan los rendimientos del capital mobiliario hayan sido contratados con anterioridad al 20 de enero de 2000, la Ley de Presupuestos Generales del Estado determinará el procedimiento y las condiciones para la percepción de compensaciones fiscales, de acuerdo con la disposición transitoria decimotercera de la ley.

Si la comparación la realizamos en 2007 con el resto de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas, el resultado es el siguiente:

2007				Diferencia
Tmg	Tributación	Tipo fijo	Tributación	
24%	240	18%	180	- 60
28%	280	18%	180	- 100
37%	370	18%	180	- 190
43%	430	18%	180	- 250

En este caso, todos ganan, pero la ganancia crece con el aumento del tipo marginal.

• En el tercer grupo, **rendimientos procedentes de operaciones de capitalización de contratos de seguro de vida o invalidez y de rentas derivadas de la imposición de capitales**, el concepto sigue igual aunque se amplía para incluir aquí las rentas derivadas de la imposición de capitales, que anteriormente estaban en otros rendimientos del capital mobiliario. En la cuantificación de estos rendimientos se producen los siguientes cambios:

- Desaparece la reducción del 40 por 100 vinculada a la variable tiempo –los generados en más de dos años o los obtenidos de manera notoriamente irregular–, pues cualquiera que sea la circunstancia temporal de la renta su tributación es al tipo fijo del 18 por 100, con independencia de su cuantía.
- En las rentas vitalicias inmediatas y en las temporales inmediatas se reduce el porcentaje de la renta anual percibida que va a ser considerada como rendimiento del capital mobiliario en los siguientes términos:

Renta Vitalicia Inmediata		
Edad de constitución	2006	2007
Menos de 40 años	45%	40%
Entre 40 y 49 años	40%	35%
Entre 50 y 59 años	35%	28%
Entre 60 y 65 años	25%	24%
Entre 66 y 69 años	25%	20%
Más de 69 años	20%	
Más de 70 años		8%

Rentas Temporales Inmediatas		
Duración renta	2006	2007
Inferior o igual a 5 años	15%	12%
Entre 5 y 10 años	25%	16%
Entre 10 y 15 años	35%	20%
Superior a 15 años	42%	25%

En el número 6.º del artículo 25.3 de la ley se permite que en el caso de los seguros de vida e invalidez que prevean prestaciones en forma de capital, si en el contrato de seguro se contempla la posibilidad de que dicho capital se destine a la constitución de rentas vitalicias o temporales, las mismas tributarán de acuerdo con lo previsto en el primer párrafo del ordinal 4.º del artículo 25.3 de la ley, siempre que el capital no se ponga a disposición del contribuyente por ningún medio.

Para determinar la parte de las rentas vitalicias o temporales, inmediatas o diferidas, que se perciban a partir del 1 de enero de 2007, se aplicarán los porcentajes vigentes a partir del

1 de enero de 2007, establecidos en el artículo 25.3 a), números 2.º y 3.º, de la ley, con las siguientes reglas, de acuerdo con la disposición transitoria quinta de la ley:

1. Cuando la constitución de las rentas se hubiera producido antes del 1 de enero de 1999, se aplican los nuevos porcentajes previstos en el artículo 25.3 a) de la ley, atendiendo a las circunstancias existentes cuando se constituyó la renta. En el supuesto de rescate de la misma, se descontará la rentabilidad acumulada hasta la constitución de la renta, puesto que tributó en ese momento como incremento de patrimonio.
 2. Cuando la constitución de las rentas se hubiera producido entre 1 de enero de 1999 y 31 de diciembre de 2006, se aplican los nuevos porcentajes previstos en el artículo 25.3 a) de la ley, atendiendo a las circunstancias existentes cuando se constituyó la renta. Adicionalmente, en su caso, se añadirá la rentabilidad obtenida hasta la fecha de constitución de la renta a que se refiere el número 4.º del artículo 25.3 a) de la ley.
- En los seguros de vida se producen los siguientes cambios en cuanto a la carga fiscal.

Seguros de vida (Capital diferido)				
Base liquidable	Seguros > 2 años y ≤ 5 años (2006)	Seguros > 5 años y ≤ 8 años (2006)	Seguros > 8 años (2006)	2007 Todos
0 - 4.000	9%	3,75%	3,75%	18%
4.000 - 13.800	14,4%	6%	6%	18%
13.800 - 25.800	16,8%	7%	7%	18%
25.800 - 45.000	22,2%	9,25%	9,25%	18%
45.000 - en adelante	27%	11,25%	11,25%	18%

Como podemos apreciar en los seguros de vida a capital diferido se produce una amplia relación de perdedores, razón por la que el legislador nuevamente prevé que cuando se perciba un capital diferido derivado de un contrato individual de vida o invalidez contratado con anterioridad a 20 de enero de 2006, la Ley de Presupuestos Generales del Estado determinará el procedimiento y las condiciones para la percepción de compensaciones. A estos efectos, se tendrán en cuenta solamente las primas satisfechas hasta el 19 de enero de 2006, así como las primas ordinarias previstas en la póliza original del contrato satisfechas con posterioridad a dicha fecha, de acuerdo con la disposición transitoria decimotercera de la ley.

- En la disposición transitoria cuarta de la ley, se regula el régimen transitorio de los **seguros de vida generadores de incrementos o disminuciones de patrimonio** con anterioridad a 1 de enero de 1999, estableciéndose que cuando se perciba un capital diferido, a la parte del

rendimiento neto calculado de acuerdo con el artículo 25 de la ley, correspondiente a primas satisfechas antes del 31 de diciembre de 1994, que se hubiera generado con anterioridad a 20 de enero de 2006, se reducirá en un 14,28 por 100 por cada año, redondeado por exceso, que medie entre el abono de la prima y el 31 de diciembre de 1994.

Por tanto, para calcular el importe a reducir del rendimiento neto el proceso es el siguiente:

- Se determinará la parte del rendimiento neto total que corresponde a cada una de las primas satisfechas antes del 31 de diciembre de 1994. Se calcula mediante un coeficiente de ponderación.
- Para cada una de esas partes del rendimiento neto total, se determinará, a su vez, la parte generada hasta el 20 de enero de 2006. Para ello se multiplicará el rendimiento vinculado a cada prima satisfecha antes del 31 de diciembre de 1994 por el cociente de dividir el número de días transcurridos desde el pago de la prima hasta el 20 de enero de 2006 por el número de días transcurridos desde el pago de la prima hasta el cobro de la prestación.

Cuando hubiesen transcurridos más de seis años entre dichas fechas, el porcentaje a aplicar será el 100 por 100.

- Dentro de los seguros de personas no generan rendimientos del capital mobiliario aquellos seguros que originen rendimientos del trabajo. Por tanto, se incluyen en este grupo los seguros de vida o invalidez distintos a los siguientes:
 - Seguros concertados con mutualidades de previsión social.
 - Seguros que adopten la forma de plan de previsión social empresarial.
 - Seguros colectivos de vida que instrumenten compromisos por pensiones.
 - Seguros que adopten la forma de plan de previsión asegurado.
 - Seguros de dependencia.

• En el cuarto grupo «**otros rendimientos del capital mobiliario**» no se producen modificaciones en cuanto a los conceptos que lo integran, salvo la exclusión ya comentada de las rentas derivadas de la imposición de capitales, ni en el cálculo del rendimiento neto; pero como estos rendimientos **no se incluyen en la renta del ahorro** y van al tipo marginal de la tarifa, **se mantiene la reducción del 40 por 100** para aquellos que tengan un período de generación superior a dos años o que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular.

I) Rendimientos de actividades económicas (arts. 27 a 32).

• El **concepto de rendimientos de actividades económicas** sigue igual, excepto que los requisitos del local y empleado solo se aplican para considerar como actividad económica el **alquiler de**

inmuebles, excluyéndose, por tanto, la compraventa de inmuebles, por lo que dicha actividad de compraventa será una actividad económica cuando así se acredite, por los medios de prueba admitidos en Derecho, de acuerdo con la regla general.

- **Reglas generales de cálculo del rendimiento neto**, sin cambios.

- **Elementos patrimoniales afectos**, sin cambios.

- **Normas para la determinación del rendimiento neto en estimación directa**, normal y simplificada, se incorporan a nivel legal requisitos que se regulaban en el reglamento del impuesto y se eleva a 4.500 euros el gasto deducible en relación con los contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social.

- La regulación del régimen de **estimación objetiva** se modifica en cuanto a los límites excluyentes de su aplicación, tanto en relación con el volumen de rendimientos íntegros como en el de compras a tener en cuenta. Se trata de evitar estrategias de planificación sobre dichos límites como causas determinantes de la exclusión del régimen. Así, para valorar si un contribuyente puede determinar el rendimiento neto de sus actividades en estimación objetiva, se tomarán en consideración no solo las magnitudes de las actividades de tal contribuyente individualmente considerado, rendimientos íntegros y compras, sino que habrá que tener en cuenta también las magnitudes de las actividades del contribuyente con las de las ejercidas por su cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por entidades en régimen de atribución de rentas en que participen cualquiera de ellos, siempre que las actividades económicas desarrolladas sean idénticas o similares, entendiéndose como tal cuando estén clasificadas en el mismo grupo del IAE y exista una dirección común, compartiéndose medios materiales y personales.

Por ello, el ámbito de aplicación del método de estimación objetiva se fijará por el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente y, en su caso, por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por las entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores. Este conjunto de medidas de exclusión ya han entrado en vigor desde el 1 de diciembre de 2006, como consecuencia de lo regulado en la disposición adicional segunda de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre.

En los supuestos de **renuncia o exclusión** de la estimación objetiva se pasa a la estimación directa durante un plazo continuado de tres años, cuando antes la exclusión era solo por un año. Por tanto, opera el mismo plazo que en la renuncia y exclusión de la estimación directa simplificada.

- Se mantiene la actual **reducción del 40 por 100** para los rendimientos de actividades económicas con un período de generación superior a dos años y los obtenidos de manera notoriamente irregular en el tiempo, pues estas rentas van a tarifa progresiva. No obstante, se especifica que **no se les aplicará** la reducción del 40 por 100 aquellos rendimientos que, aun cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un período que cumpla los requisitos para aplicar la reducción, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos.

• Como novedad se introduce la aplicación de una **reducción similar** a la prevista para los rendimientos netos del trabajo, reducción que procederá en el caso de aquellos autónomos en los que concurren los siguientes requisitos y de los que se fijen reglamentariamente:

- Que determinen el rendimiento neto de su actividad en estimación directa y si lo hacen en directa simplificada no podrán aplicar la deducción por gastos de difícil justificación.
- Que la totalidad de las entregas de bienes y prestaciones de servicio se realicen a una única persona, física o jurídica, con la que no exista vinculación de acuerdo con el artículo 16 de la LIS.
- Que el conjunto de los gastos deducibles en todas sus actividades no supere el 30 por 100 de los rendimientos íntegros declarados.
- Que durante el período impositivo cumplan periódicamente todas las obligaciones formales y de información, control o verificación que se determinen reglamentariamente.
- Que no perciban rendimientos del trabajo durante el período impositivo. Como es la misma reducción, sino habría duplicidad.
- Que al menos el 70 por 100 de los ingresos del período estén sujetos a retención o ingreso a cuenta.

J) Ganancias y pérdidas patrimoniales (arts. 33 a 39).

• El **concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales** se mantiene, aunque se introducen algunas precisiones como son:

- Por razones técnicas se incluye dentro del articulado el que no existe ganancia de patrimonio con ocasión de las aportaciones a los patrimonios protegidos constituidos a favor de las personas con discapacidad.
- Estarán exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de su vivienda habitual por personas en situación de dependencia severa o de gran dependencia de acuerdo con la Ley de dependencia.

• **Importe de las ganancias o pérdidas de patrimonio. Norma general**, sin cambio.

• **Transmisiones a título oneroso, sin cambio.**

• En las **transmisiones a título lucrativo** se establece que se tomará por importe real los valores que resulten de la aplicación de la norma del ISD, sin que puedan exceder del valor de mercado, cuando la adquisición o transmisión hubiera sido a título lucrativo; se trata de evitar valoraciones a conveniencia en el ISD de aquellos territorios en los que existe bonificaciones importantes en sucesiones y donaciones.

• En las **normas específicas de valoración** desaparece la regla del anterior artículo 35.1 c), relativa a las sociedades patrimoniales, que se sustituye por un desarrollo de los supuestos de transmisión o reembolso oneroso de acciones o participaciones en **Instituciones de Inversión Colectiva** a que se refiere el artículo 94 de la ley, tomándose como referencia el valor liquidativo, que es el valor por el que se emiten y recompran las mismas por la propia sociedad a solicitud de cualquier interesado. Además, se especifica que cuando no exista valor liquidativo se tomará el valor teórico resultante del último balance aprobado con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto. En supuestos distintos del reembolso de participaciones el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor del precio pactado en la transmisión o el valor de cotización en mercados secundarios oficiales. No obstante, en el caso de transmisión de participaciones en fondos de inversión cotizados, el valor de transmisión se determinará conforme a la regla especial de transmisión onerosa de acciones que cotizan en bolsa. Se mantiene la regla especial de la letra l), en la que se regula que «En las incorporaciones de bienes o derechos que no deriven de una transmisión, se computará como ganancia patrimonial el valor de mercado de aquellos». Esta ganancia de patrimonio no se integra en la renta general, sino en la del ahorro, al producirse sin transmisión de elementos patrimoniales.

• **Solamente están incluidas dentro de la renta del ahorro**, con tributación al 18 por 100, las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de **transmisión** de elementos patrimoniales, según el artículo 46 b) de la ley. Por tanto, se incluyen tanto las onerosas como las lucrativas, sean a corto plazo o a largo plazo, y provengan del patrimonio personal o empresarial. Quedan excluidas, en consecuencia, aquellas ganancias y pérdidas patrimoniales que el legislador califica como tales pero en las que no exista una transmisión [arts. 34.1 b) y 37.1 l) de la Ley]. Estas últimas se incluyen en la renta general.

Por tanto, para las ganancias a corto plazo, hasta un año, existe una mejora significativa.

EJEMPLO 6:

Así, para un contribuyente que obtiene 1.000 euros de ganancias netas con período de generación de seis meses el resultado es el siguiente:

2006		2007		Diferencia
Tmg	Tributación	Tipo fijo	Tributación	
15%	150	18%	180	+ 30
24%	240	18%	180	- 60
28%	280	18%	180	- 100
37%	370	18%	180	- 190
45%	450	18%	180	- 270

.../...

.../...

2007				Diferencia
Tmg	Tributación	Tipo fijo	Tributación	
24%	240	18%	180	- 60
28%	280	18%	180	- 100
37%	370	18%	180	- 190
43%	430	18%	180	- 250

Como se ve todos ganan, excepto los que pasan del 15 por 100 al 18 por 100. Además, existe una ventaja adicional al no incrementar el tipo marginal respecto del resto de las rentas incluidas en la renta general.

Por el contrario, para las ganancias a más de un año, el tipo pasa del 15 por 100 al 18 por 100, es decir, se produce una subida del 20 por 100, por lo que se da un mejor trato a las ganancias a corto plazo que a las de largo plazo.

- Las ganancias de patrimonio **no justificadas** se integran en la base liquidable general, artículo 39.

RÉGIMEN TRANSITORIO

Para las ganancias y pérdidas de patrimonio se introduce un régimen transitorio con efectos retroactivos desde 1 de enero de 2006. Para las operaciones realizadas a partir del 20 de enero de 2006, ya era público y conocido el régimen fiscal aplicable. Por tanto, los períodos impositivos que finalicen antes del 20 de enero de 2006 no se ven afectados por los cambios.

Así, para la determinación del importe de las ganancias patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas que hubieran sido adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 2004, se establece una doble delimitación temporal:

1. Transmisiones realizadas durante el año 2006 (disp. final primera, apartado 2, que modifica la disp. trans. novena del TRLIRPF).

a) Transmisiones efectuadas **hasta el 19 de enero de 2006**.

Se aplica la disposición transitoria novena del TRLIRPF vigente hasta 31 de diciembre de 2005.

b) Transmisiones efectuadas **desde el 20 de enero de 2006**.

1.1. Regla general de linealidad y proporcionalidad.

Primero, partiendo del hecho de que la transmisión del bien o derecho tiene derecho a la aplicación de la disposición transitoria novena, por haber sido adquirido antes del 1 de diciembre de 1994, se calcula si existe ganancia de patrimonio de acuerdo con las reglas generales.

Segundo, para calcular la parte de la ganancia de patrimonio a la que se aplican los coeficientes de abatimiento se establece un sistema de linealidad y proporcionalidad, de tal forma que la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 vendrá determinada por la parte proporcional que corresponda al número de días transcurridos entre la fecha de adquisición y el 19 de enero de 2006, ambos inclusive, respecto del número total de días que hubiera permanecido el bien o derecho en el patrimonio del contribuyente. Es decir, se calcula el número total de días que hay desde la fecha de compra hasta la de venta, supongamos 4.900 días; número total de días que hay desde la fecha de compra hasta el 19 de enero de 2006, 4.800 días y, desde el 20 de enero de 2006 hasta la fecha de venta, 100 días.

Los porcentajes serían los siguientes:

$4.800 : 4.900 = 97,95$ por 100, es la parte de la ganancia a la que le corresponde el coeficiente de abatimiento.

$100 : 4.900 = 2,05$ por 100, es la parte de la ganancia de patrimonio a la que no se le aplica coeficientes de abatimiento.

EJEMPLO 7:

Por ejemplo, si existe una ganancia de patrimonio de 1.000 euros, y la parte proporcional del número de días que corresponde al período comprendido entre el 19 de enero y la fecha de venta en 2006, es el 2,05 por 100, solo se aplicaría el régimen vigente de coeficientes de abatimiento a 979,5 euros; el 2,05 por 100 de 1.000 euros, 20,5 euros, no tiene derecho a los coeficientes, por lo que dicha cantidad de 20,5 euros tributará al 15 por 100 en su integridad.

1.2. Regla especial vinculada al valor correspondiente al Impuesto sobre Patrimonio en 2005.

Se establece una excepción a esta regla de linealidad y proporcionalidad en los casos de valores admitidos a negociación en algunos de los mercados regulados y de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva a las que resulte aplicable el régimen previsto en el artículo 35.1 a) de la ley vigente hasta el 31 de diciembre de 2006.

En estos casos, cuando exista ganancia de patrimonio determinada con dicho régimen, para calcular la ganancia de patrimonio generada desde la fecha de adquisición hasta el 19 de enero, si el valor de transmisión fuera igual o superior al que corresponda a los valores, acciones o participaciones a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2005, la ganancia patrimonial generada con anterioridad al 20 de enero de 2006 será la parte de la misma resultante de tomar como valor de transmisión el que corresponda a los valores, acciones o participaciones a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio de dicho año. A dicha ganancia patrimonial se le aplican los coeficientes de abatimiento.

EJEMPLO 8:

Valor adquisición: 100

Valor Impuesto Patrimonio 2005: 130

Valor transmisión 2006: 140

Ganancia de patrimonio a la que se aplica coeficientes de abatimiento: 30

Resto ganancia a tipo fijo 15 por 100: 10

Si por el contrario el valor de transmisión fuera inferior al que corresponda a los valores, acciones o participaciones a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2005, se entenderá que toda la ganancia patrimonial se ha generado con anterioridad a 20 de enero de 2006, con aplicación de los coeficientes correspondientes.

2. Transmisiones realizadas a partir del 1 de diciembre de 2007.

En la disposición transitoria novena de la ley se mantiene vigente el régimen transitorio de 2006. Así, los coeficientes de abatimiento se aplican exclusivamente a la parte de la ganancia de patrimonio generada con anterioridad a 20 de enero de 2006, y como se aplica la misma regla de linealidad y proporcionalidad, se considera que la parte de la ganancia de patrimonio generada desde el 20 de enero de 2006, hasta la fecha de transmisión en 2007, o en otro año posterior, se corresponde con la proporción que representa el número de días de dicho período con el total de días de posesión desde la adquisición hasta la transmisión.

Así, si el período comprendido entre el 20 de enero de 2006 y la fecha de transmisión representa el 10 por 100 del total de días de posesión desde la compra antes de 31 de diciembre de 1994 y la venta después del 1 de enero de 2007, y existe una ganancia de patrimonio de 1.000 euros, a 900 euros se le aplican los coeficientes de abatimiento que correspondan según la naturaleza del bien y el tiempo de posesión hasta 31 de diciembre de 1996.

El resto, 100 euros, tributarán al 18 por 100 por su totalidad. Por tanto, cuanto mayor sea el número de días que transcurran desde el 20 de enero de 2006 hasta la venta o transmisión mayor proporción de la ganancia de patrimonio irá al tipo del 18 por 100 sin aplicación de los coeficientes de abatimiento.

Sin embargo, se establece también una excepción a esta regla de linealidad y proporcionalidad en los casos de valores admitidos a negociación en algunos de los mercados regulados y de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva a las que resulte aplicable el régimen previsto en el artículo 37.1 a) y c).

En estos casos, cuando exista ganancia de patrimonio, para calcular la ganancia de patrimonio generada desde la fecha de adquisición hasta el 19 de enero, si el valor de transmisión fuera igual o superior al que corresponda a los valores, acciones o participaciones a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2005, la ganancia patrimonial generada con anterioridad al 20 de enero de 2006 será la parte de la misma resultante de tomar como valor de transmisión el que corresponda a los valores, acciones o participaciones a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio de dicho año. A dicha ganancia patrimonial se le aplican los coeficientes de abatimiento.

Si, por el contrario, el valor de transmisión fuera inferior al que corresponda a los valores, acciones o participaciones a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2005, se entenderá que toda la ganancia patrimonial se ha generado con anterioridad a 20 de enero de 2006, con aplicación de los coeficientes correspondientes.

EJEMPLO 9:

Transmisión finca rústica en 2006

El 16 de octubre de 1970 se adquiere el 50 por 100 de una finca rústica por 60.000 pesetas, y el 14 de enero de 1971 el otro 50 por 100 por otras 60.000 pesetas.

El 20 de julio de 1979 se adquiere otra finca por 350.000 pesetas.

En 2001 el titular deja de ejercer en la misma la actividad ganadera.

1. Tiempo transcurrido hasta 31 de diciembre de 1996 desde la compra.

- a) Parte comprada en 1970 + de 10 años.
- b) Parte comprada en 1971 + de 10 años.
- c) Parte comprada en 1979 + de 10 años.

Toda la ganancia de patrimonio está exenta en el régimen anterior a la modificación de la disposición transitoria novena.

2. Cálculo del tiempo transcurrido desde la fecha de compra hasta la de venta el 30 de diciembre de 2006.

- a) Parte comprada el 16 de octubre de 1970.

$$\begin{aligned}
 &77 \text{ días (1970)} + 12.775 \text{ días (1971 a 2005 -35 años-)} + 364 \text{ días (2006)} = \\
 &= 13.216 \text{ días}
 \end{aligned}$$

.../...

.../...

b) Parte comprada el 14 de enero de 1971.

$$352 \text{ días (1971)} + 12.410 \text{ días (1972 a 2005 -34 años-)} + 364 \text{ días (2006)} = \\ = 13.126 \text{ días}$$

c) Parte comprada el 20 de julio de 1979.

$$164 \text{ días (1979)} + 9.490 \text{ días (1980 a 2005 -26 años-)} + 364 \text{ días (2006)} = \\ = 10.018 \text{ días}$$

3. *Cálculo del tiempo transcurrido desde la fecha de compra hasta el 19 de enero de 2006.*

a) Parte comprada el 16 de octubre de 1970.

$$77 \text{ días (1970)} + 12.775 \text{ días (1971 a 2005)} + 19 \text{ días (2006)} = 12.871 \text{ días}$$

b) Parte comprada el 14 de enero de 1971.

$$352 \text{ días (1971)} + 12.410 \text{ días (1972 a 2005)} + 19 \text{ días (2006)} = 12.781 \text{ días}$$

c) Parte comprada el 20 de julio de 1979.

$$164 \text{ días (1979)} + 9.490 \text{ días (1980 a 2005)} + 19 \text{ días (2006)} = 9.673 \text{ días}$$

4. *Cálculo del tiempo transcurrido desde el 20 de enero de 2006 hasta el 30 de diciembre de 2006.*

Para las tres partes compradas es el mismo:

$$12 \text{ días (enero)} + 333 \text{ días (febrero a diciembre)} = 345 \text{ días.}$$

5. *Cálculo del porcentaje que representa cada periodo de tiempo sobre el total.*

a) Compra en 1970.

• Tiempo total transcurrido hasta fecha venta	13.216 días
• Tiempo total transcurrido hasta 19-1-2006	12.871 días
• Tiempo total transcurrido desde 20-1-2006 hasta 30-12-2006	345 días

$$\frac{12.871}{13.216} = 97,38 \text{ por } 100 \qquad \frac{345}{13.216} = 2,62 \text{ por } 100$$

b) Compra en 1971.

• Tiempo total transcurrido hasta fecha venta:	13.126 días
• Tiempo total transcurrido hasta 19-1-2006:	12.781 días
• Tiempo total transcurrido desde 20-1-2006 hasta 30-12-2006	345 días

.../...

.../...

$$\frac{12.781}{13.126} = 97,38 \text{ por } 100 \quad \frac{345}{13.126} = 2,62 \text{ por } 100$$

c) Compra en 1979.

• Tiempo total transcurrido hasta fecha venta	10.018 días
• Tiempo total transcurrido hasta 19-1-2006	9.673 días
• Tiempo total transcurrido desde 20-1-2006 hasta 30-12-2006	345 días

$$\frac{9.673}{10.018} = 96,56 \text{ por } 100 \quad \frac{345}{10.018} = 3,44 \text{ por } 100$$

6. Actualización del valor de adquisición de cada parte de la finca. (Coeficiente 1,1924, según Ley Presupuestos Generales del Estado para 2006).

(1970) : 60.000 × 1,1924 =	71.544 pesetas
(1971) : 60.000 × 1,1924 =	71.544 pesetas
(1979) : 350.000 × 1,1924 =	417.340 pesetas
	560.428 pesetas

$$\frac{560.428 \text{ pesetas}}{166.586 \text{ pesetas}} = 3.364,2 \text{ euros}$$

7. Porcentaje que representa cada parte sobre el total valor de adquisición.

(1970)	60.000 pesetas
(1971)	60.000 pesetas
(1979)	350.000 pesetas
Total	470.000 pesetas

$$\frac{60.000}{470.000} = 12,77 \text{ por } 100 \quad \frac{350.000}{470.000} = 74,46 \text{ por } 100$$

8. Cálculo de la ganancia de patrimonio.

Valor de transmisión	1.803.036,00
Valor de adquisición actualizado	3.364,20
Ganancia de patrimonio	1.799.672,00

.../...

.../...

9. *Ganancia de patrimonio que corresponde a cada parte.*

(1970): $1.799.672 \times 0,1277$	229.818
(1971): $1.799.672 \times 0,1277$	229.818
(1979): $1.799.672 \times 0,7446$	1.340.036
	1.799.672

10. *Cálculo de la ganancia de patrimonio con coeficientes reductores de cada parte.*

(1970): $229.818 \times 0,9738$	223.797
(1971): $229.818 \times 0,9738$	223.796
(1979): $1.340.036 \times 0,9656$	1.293.939
Ganancia total exenta	1.741.532

11. *Cálculo de la ganancia de patrimonio sin coeficientes reductores que tributa al 15 por 100.*

(1970): $229.818 \times 0,0262$	6.021
(1971): $229.818 \times 0,0262$	6.022
(1979): $1.340.036 \times 0,0344$	46.097
Ganancia que tributa	58.140

Cuota tributaria: $58.162 \times 0,15 = 8.724,3$

EJEMPLO 10:

Venta en 2006 de acciones sin cotización oficial.

Venta de 3.000 acciones que no cotizan, de 1.000 pesetas cada una, suscritas 125 el 9 de junio de 1975 y el resto el 29 de diciembre de 1976, en la constitución de la Sociedad y en ampliación de capital, respectivamente, y siempre por su valor nominal de 1.000 pesetas cada una.

Valor de enajenación: 970,25 euros, por acción, que es el valor teórico (superior al de capitalización).

Fecha de venta: 30 de noviembre de 2006.

.../...

.../...

Fecha de compra	N.º acciones	Fecha venta	N.º acciones
09-06-1975	125	30-11-2006	
29-12-1976	2.875	30-11-2006	
	3.000		3.000

1. *Ganancia de patrimonio.*

Valor transmisión (*)	970,25 euros por acción
Valor adquisición: 1.000 pesetas	6,00 euros por acción
Ganancia de patrimonio	964,25 euros por acción

(*) Tomamos como valor de transmisión el teórico.

2. *Tiempo transcurrido hasta 31 de diciembre de 1996, desde la compra.*

125 acciones (09-06-1975) + 8 años.

2.875 acciones (29-12-1976) + 8 años.

Toda la ganancia de patrimonio está exenta con el régimen anterior a la modificación de la disposición transitoria novena.

3. *Cálculo del tiempo transcurrido desde la fecha de compra hasta la de venta.*

125 acciones: 160 días (1975) + 10.950 días

[1976 a 2005 (30 años $\times$ 365 días = 10.950)] + 334 días (2006) = 11.439 días.

2.875 acciones: 3 días (1976) + 10.585 días

[1977 a 2005 (29 años $\times$ 365 días = 10.585)] + 334 días (2006) = 10.922 días.

4. *Cálculo del tiempo transcurrido desde la fecha de compra hasta el 19 de enero de 2006.*

125 acciones: 160 días (1975) + 10.950 días

[1976 a 2005 (30 años $\times$ 365 días = 10.950)] + 19 días (2006) = 11.129 días.

2.875 acciones: 3 días (1976) + 10.585 días

[1977 a 2005 (29 años $\times$ 365 días = 10.585)] + 19 días (2006) = 10.607 días.

5. *Cálculo del tiempo transcurrido desde el 20 de enero de 2006 hasta el 30 de noviembre de 2006.*

125 acciones: 12 días (20-01 a 31-01-2006) + 303 días

(Febrero a noviembre 2006) = 315 días.

.../...

.../...

2.875 acciones: 12 días (20-01 a 31-01-2006) + 303 días
(Febrero a noviembre 2006) = 315 días.

6. *Cálculo del porcentaje que representa cada periodo de tiempo sobre total.*

125 acciones:

Tiempo transcurrido desde la fecha de compra hasta la de venta: 11.439 días
Tiempo transcurrido desde la fecha de compra hasta 19-01-2006: 11.129 días
Tiempo transcurrido desde el 20-01-2006 hasta el 30-12-2006: 315 días

$$\frac{11.129}{11.439} = 97,28 \text{ por } 100 \qquad \frac{315}{11.439} = 2,72 \text{ por } 100$$

2.875 acciones:

Tiempo transcurrido desde la fecha de compra hasta la de venta: 10.922 días
Tiempo transcurrido desde la fecha de compra hasta 19-01-2006: 10.607 días
Tiempo transcurrido desde el 20-01-2006 hasta el 30-12-2006: 315 días

$$\frac{10.607}{10.922} = 97,13 \text{ por } 100 \qquad \frac{315}{10.922} = 2,87 \text{ por } 100$$

7. *Ganancia de patrimonio con derecho a aplicación de coeficientes reductores.*

125 acciones:

Incremento patrimonio por acción: 964,25 euros
 $964,25 \times 125 = 120.531,25$
 $120.531,25 \times 97,28 \text{ por } 100 = 117.252,80$
Incremento de patrimonio exento: 117.252,80

2.875 acciones:

Incremento patrimonio por acción: 964,25 euros
 $964,25 \times 2.875 = 2.772.219,00$
 $2.772.219 \times 97,13 \text{ por } 100 = 2.692.656,30$
Incremento de patrimonio exento: 2.692.101,50

.../...

.../...

8. Ganancia de patrimonio sin derecho a aplicación de coeficientes reductores y tributación al 15 por 100.

125 acciones:

$$120.531,25 \times 2,72 \text{ por } 100 = 3.278,40$$

$$(120.531,25 - 117.252,80) = (3.278,40)$$

$$3.278,40 \times 0,15 = 491,80 \text{ euros, cuota tributaria.}$$

2.875 acciones:

$$2.772.219 \times 2,87 \text{ por } 100 = 79.562,70$$

$$(2.772.219 - 2.692.656,30) = (79.562,70)$$

$$79.562,70 \times 0,15 = 11.934 \text{ euros, cuota tributaria.}$$

Total cuota tributaria: $491,80 + 11.934 = 12.425,80$ euros.

EJEMPLO 11:

Venta de acciones con cotización oficial.

El 1 de julio de 1993 se compran 1.000 acciones en bolsa por un importe de 500 pesetas cada una.

El 5 de junio de 2000 se reciben 100 acciones totalmente liberadas.

El 1 de julio de 2007 se venden todas las acciones a 30 euros cada una. Su valor en 2005 en el Impuesto sobre el Patrimonio fue de 25 euros.

1. Cálculo de la ganancia de patrimonio.

Valor transmisión 33.000 €

(1.100 × 30 euros)

Valor adquisición 3.001,4 €

$$1.000 \times 500 = 500.000$$

$$100 \times 0 = \underline{0}$$

$$500.000$$

$$(500.000 / 166,586 = 3.001,4 \text{ €})$$

Ganancia de patrimonio 29.998,6 €

.../...

.../...

2. *Tiempo transcurrido hasta 31 de diciembre de 1996 desde la compra.*

Desde el 1 de julio de 1993 se computan cuatro años, 1994, 1995, 1996 y 1993 al redondearse por exceso el año 1993.

$$4 - 2 = 2 \text{ años}$$

$2 \times 0,25 = 0,50$, es decir el 50 por 100 de la ganancia a la que se le aplique el coeficiente de abatimiento no tributará.

Las acciones recibidas totalmente liberadas computan la misma antigüedad que las acciones de las que proceden: 1 de julio de 1993.

3. *Cálculo de la ganancia de patrimonio a la que se le aplica coeficiente de abatimiento.*

Como el valor de transmisión es superior al del Impuesto sobre el Patrimonio 2005, se toma este valor para calcular dicha ganancia.

Valor transmisión	27.500
(1.100 × 25 €)	

Valor adquisición	3.001,4
	24.498,6

$$24.498,6 \times 0,50 = 12.249,3$$

$$12.249,3 \times 0,18 = 2.204,8 \text{ € a ingresar}$$

4. *Resto de ganancia de patrimonio sin coeficiente de abatimiento.*

$$1.100 \times 5 \text{ euros} = 5.500 \text{ €}$$

$$(5.500 + 24.498,6 = 29.998,6)$$

$$5.500 \times 0,18 = 990 \text{ € a ingresar}$$

$$\text{Total a ingresar: } 2.204,8 + 990 = 3.194,8 \text{ €}$$

K) Reglas especiales de valoración (arts. 40 a 43).

- En la **estimación de rentas** no hay cambios.

• **Operaciones vinculadas:** se sustituye la regulación actual por una remisión al artículo 16 de la LIS, que ha sido objeto de modificación en la Ley 36/2006, de Prevención contra el Fraude,

estableciéndose la valoración obligatoria a precio de mercado de las operaciones vinculadas por las partes que las realizan.

Los cambios más importantes son los siguientes:

- Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado, por lo que la Administración tributaria podrá comprobar que dichas operaciones se han valorado por dicho valor. En la antigua redacción se señalaba que la Administración podría valorar dentro del período de prescripción por el valor normal de mercado, ahora impone esta valoración a las partes vinculadas.
- Las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente.
- Se sustituye sociedad por entidad y se amplía la vinculación a las relaciones que la entidad mantenga con sus cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- Se sustituye sociedad por entidad y se amplía la vinculación a las relaciones que la entidad mantenga con sus cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas sociedades pertenezcan a un grupo.
- Se sustituye sociedades por entidades y se amplía la vinculación a las relaciones que las entidades con los mismos socios partícipes mantengan con sus cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado.
- A las rentas puestas de manifiesto por la diferencia entre el valor normal de mercado y el declarado tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda conforme a su naturaleza. En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, la consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia fuese a favor del socio o partícipe, o, con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad.
- Reglamentariamente se regulará la comprobación del valor normal de mercado en las operaciones vinculadas con arreglo a las siguientes normas:
 - La comprobación de valor se llevará a cabo en el seno del procedimiento iniciado respecto del obligado tributario.
 - Si contra la liquidación provisional practicada a dicho obligado tributario, este interpusiera recurso o reclamación o instara la tasación pericial contradictoria, se notificará a

las demás personas o entidades vinculadas afectadas, al objeto de que puedan personarse en el procedimiento y presentar alegaciones. Transcurridos los plazos oportunos, si el obligado tributario no interpone recurso o reclamación o no insta la tasación pericial en plazo, se notificará la valoración a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, para que aquellos que lo deseen puedan optar de forma conjunta por promover la tasación pericial o interponer el oportuno recurso o reclamación lo cual interrumpirá el plazo de prescripción.

- La firmeza de la valoración contenida en la liquidación determinará la eficacia y firmeza del valor de mercado frente a las demás personas o entidades vinculadas. La Administración tributaria efectuará las regularizaciones oportunas.
- Este procedimiento será aplicable respecto de las personas o entidades vinculadas afectadas por la corrección valorativa que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o establecimientos permanentes de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- Lo dispuesto en este apartado se entenderá sin perjuicio de lo previsto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.
- Constituye infracción tributaria no aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la documentación exigida.
- Constituye infracción tributaria que el valor normal de mercado no sea el declarado en el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Esta infracción será grave.
- Las sanciones serán compatibles con la establecida por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria en el artículo 203 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por la desatención de los requerimientos realizados.

• **Rentas en especie**, se mantiene el concepto, pero en relación con las rentas en especie que no tienen la consideración de rendimientos del trabajo se asimilan a los servicios de **primer ciclo de educación infantil** prestados por las empresas a los hijos de sus trabajadores, cuando los mismos se presten mediante la contratación, directa o indirecta, de este servicio con terceros debidamente autorizados, en los términos que reglamentariamente se establezcan, son los conocidos como vales guardería. Asimismo, tienen la consideración de **gastos de formación** a que se refiere el artículo 42.2 b) de la ley, y, por lo tanto, son rentas en especie que no tienen la consideración de rendimientos del trabajo, de acuerdo con la disposición adicional vigésima quinta de la ley, los gastos e inversiones efectuadas durante los años 2007, 2008, 2009 y 2010, para habitar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información, cuando su utilización solo pueda realizarse fuera del lugar y horario de trabajo. Dentro de estos gastos e inversiones se incluyen, entre otros, las cantidades utilizadas para proporcionar, facilitar o financiar su conexión a Internet, así como los derivados de la entrega, actualización o renovación gratuita, o a precios rebajados, o de la concesión de préstamos y ayudas económicas para la adquisición de los equipos y terminales necesarios para acceder a aquella, con su software y periféricos asociados.

• **Valoración de las rentas en especie**, se mantienen las reglas de valoración excepto en dos precisiones: se valorarán por su importe las cantidades satisfechas por empresarios a los planes de previsión social y a los seguros de dependencia; en el caso de empresas que tengan como actividad habitual la realización de las actividades que dan lugar al rendimiento del trabajo en especie, cuya valoración no podrá ser inferior al precio ofertado al público del bien, derecho o servicio de que se trate, en cuanto al cómputo de los descuentos ordinarios o comunes que se deducen de dicho precio ofertado, se introduce un límite más restrictivo en estos descuentos, pues no se tributa por los mismos siempre que no **excedan del 15 por 100 ni de 1.000 euros anuales**, restringiéndose la renta en especie exenta con este límite de 1.000 euros que se incorpora como novedad y reduciéndose el existente del 20 por 100 al 15 por 100.

L) Clases de renta (art. 44 a 46).

• **Clases de renta**, como consecuencia de la dualización del impuesto las rentas del contribuyente se clasificarán como renta general o como renta del ahorro.

• Constituyen la **renta general**:

- Todos los rendimientos del trabajo.
- Todos los del capital inmobiliario.
- Todos los de actividades económicas.
- Las imputaciones de rentas inmobiliarias (art. 85).
- Transparencia fiscal internacional (art. 91).
- Derechos de imagen (art. 92).
- Instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios considerados como paraísos fiscales (art. 95), y
- Agrupaciones de interés económico, españolas y europeas y de uniones temporales de empresa (capítulo II del título VII de la LIS).

También se incluyen como **renta general**, por exclusión, al no integrarse dentro de la renta del ahorro:

- Los rendimientos del capital mobiliario incluidos en el artículo 25.4 «Otros rendimientos del capital mobiliario».
- Los intereses por operaciones vinculadas por préstamos del socio a la sociedad, artículo 46 a), que aun calificándose dentro del artículo 25.5 y valorándose a precio de mercado por el artículo 16 de la LIS, tales rendimientos del capital mobiliario forman parte de la renta general.

- Los dividendos repartidos por las sociedades *holding* (art. 118 de la LIS); y
 - Las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto sin transmisión de elementos patrimoniales.
- Constituyen la **renta del ahorro**:
 - Los rendimientos del capital mobiliario como dividendos, intereses y operaciones de seguro y capitalización, y
 - Las ganancias y pérdidas de patrimonio que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisión de elementos patrimoniales.

M) Integración y compensación de rentas: bases imponibles del impuesto (arts. 47 a 49).

- **Integración y compensación de rentas**: se distingue entre base imponible general y del ahorro, generándose compartimentos estancos entre ellas para la integración y compensación.

- En la integración y compensación de rentas en la **base imponible general** se distinguen dos categorías de renta general:

- A) **Rendimientos e imputaciones** de renta, que se integran y compensan exclusivamente entre sí sin restricción alguna. Su saldo, sea positivo o negativo, integrará la base imponible general.
- B) **Ganancias y pérdidas patrimoniales** no procedentes de la transmisión de bienes o derechos, que se integrarán y compensarán exclusivamente entre sí. Si el saldo de esta integración fuera positivo, el mismo se integrará en la base imponible general. Si fuese negativo, en cambio, se podrá compensar con el saldo positivo de A) obtenido en el mismo período impositivo, hasta un 25 por 100 de este último. El exceso negativo, si lo hubiera, podrá compensarse de igual forma durante los cuatro años siguientes en el mismo orden.

Por tanto, la base imponible general será la suma del saldo de A) (positivo o negativo) y el saldo de B) (que solo se integra si es positivo).

- En la base **imponible del ahorro** también se distinguen dos categorías de renta del ahorro:

- A) **Rendimientos del ahorro**, que se integran y compensan exclusivamente entre sí. Si el saldo de tal integración fuese positivo, el mismo se integrará en la base imponible del ahorro. Si, por el contrario, fuese negativo, solo se podrá compensar con el saldo positivo de los rendimientos del ahorro de los cuatro años siguientes.

- B) **Ganancias y pérdidas patrimoniales** procedentes de la transmisión de bienes o derechos que se integrarán y compensarán exclusivamente entre sí. Si el saldo de tal integración fuese positivo, el mismo se incorporará a la base imponible del ahorro. Si, por el contrario, fuese negativo, solo podrá compensarse con el saldo positivo de tales ganancias patrimoniales en los cuatro años siguientes.

Ambas categorías son compartimentos absolutamente estancos y solo se integran entre sí cuando ambos son positivos.

Por tanto, la base imponible del ahorro será la suma del saldo que arroje A) (solo si el mismo es positivo) y el saldo que arroje B) (solo si es positivo).

Como consecuencia del cambio de las reglas de integración y compensación de la nueva ley respecto de la anterior, en la disposición transitoria séptima de la ley se regula la forma de compensar las partidas pendientes de compensación de ejercicios anteriores, en los siguientes términos:

- Las pérdidas patrimoniales generadas en un plazo igual o inferior a un año de 2003, 2004, 2005 y 2006 pendientes de compensar, se compensarán con ganancias patrimoniales no procedentes de la transmisión de bienes o derechos y, si no las hubiera en cuantía suficiente, con el saldo positivo de los rendimientos e imputaciones de renta que no sean del ahorro, hasta un 25 por 100 de dicho saldo.
- Las pérdidas patrimoniales generadas en más de un año de 2003, 2004, 2005 y 2006 pendientes de compensar, se compensarán exclusivamente con el saldo positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales del ahorro, es decir, las procedentes de la transmisión de bienes o derechos del contribuyente.
- La base liquidable general negativa de 2003, 2004, 2005 y 2006, pendientes de compensar, se compensará exclusivamente con la base liquidable general positiva.
- Las deducciones por doble imposición de dividendos no practicadas por insuficiencia de cuota líquida, y correspondientes a los ejercicios 2003, 2004, 2005 y 2006, se deducirán de la cuota líquida total del impuesto en el plazo que le reste a 31 de diciembre de 2006, de acuerdo con la legislación vigente en dicha fecha.

N) Base liquidable general y del ahorro: reducciones por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento. Pensiones compensatorias (arts. 50 a 55).

• La **base liquidable general** se obtendrá a partir de la base imponible general aplicando, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de dichas disminuciones, exclusivamente y por este orden, las siguientes reducciones:

- Aportaciones a los distintos sistemas de previsión social:
 - Planes de pensiones.
 - Seguros suscritos con mutualidades de previsión social.

- Planes de previsión asegurados.
 - Planes de previsión social empresarial.
 - Seguros de dependencia.
 - A favor del cónyuge.
-
- Aportaciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad.
 - Aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad.
 - Pensiones compensatorias a favor del cónyuge y anualidades por alimentos.
 - Mutualidades de previsión social de deportistas profesionales.

• La **base liquidable del ahorro** solo se puede obtener a partir de la base imponible del ahorro, reduciendo la misma, si no se hubiera podido hacer de la base imponible general, las pensiones compensatorias y anualidades por alimentos distintas de las establecidas a favor de los hijos por decisión judicial, pero sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal disminución.

• **Las reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social**, a realizar en la base imponible general son las siguientes:

- Las aportaciones a **planes de pensiones**, siguen igual.
- En las aportaciones a **mutualidades de previsión social**, además de los profesionales no integrados en algunos de los regímenes especiales de la Seguridad Social o de los profesionales o empresarios integrados en los mismos, se amplían los requisitos subjetivos para que también sean beneficiarios de dichas reducciones, incluyéndose a sus cónyuges y familiares consanguíneos en primer grado, así como a los trabajadores de las citadas mutualidades por las cantidades abonadas a las mismas. A su vez, en relación con los **Colegios Profesionales**, en la disposición adicional novena de la ley, se establece que podrán reducir la base imponible las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguros concertados con las mutualidades de previsión social, que tengan establecidas los correspondientes Colegios Profesionales, por los mutualistas colegiados que sean trabajadores por cuenta ajena, por sus cónyuges y familiares consanguíneos en primer grado, así como por los trabajadores de las citadas mutualidades, siempre y cuando exista un acuerdo de los órganos correspondientes de la mutualidad que solo permita cobrar las prestaciones cuando concurren las contingencias previstas en el artículo 8.6 de la Ley de planes de pensiones.
- Las primas satisfechas a **los planes de previsión asegurados**, siguen sin cambios.
- Se crea la figura del **plan de previsión social empresarial** con la regulación de los requisitos que dichos contratos de seguro deben cumplir para que tanto las aportaciones del trabajador como del tomador den derecho a la reducción. Los requisitos son los siguientes:

1. Estos contratos de seguro deben cumplir los principios de no discriminación, capitalización, irrevocabilidad de aportaciones y atribución de derechos establecidos en el artículo 5.1 de la Ley de planes de pensiones.
 2. La póliza dispondrá las primas que, en cumplimiento del plan de previsión social, deberá satisfacer el tomador, que serán obligatoriamente imputadas a los trabajadores asegurados.
 3. En el condicionado de la póliza deberá constar de forma expresa y destacada que se trata de un plan de previsión social empresarial, con reserva de esta sigla para los contratos de seguro que cumplan estos requisitos. Estas características ya se exigen a los planes de pensiones y a los planes de previsión asegurados, y tratan de dotar de mayor seguridad a los inversores.
 4. Reglamentariamente se establecerán los requisitos y condiciones para la movilización de la provisión matemática a otro plan de previsión social.
 5. Como en los planes de previsión asegurados, las contingencias cubiertas deben ser únicamente las previstas en el artículo 8.6 de la Ley de planes de pensiones, teniendo como cobertura principal la de jubilación; su disposición anticipada, total o parcial, solo será posible en los supuestos previstos en el artículo 8.8 de la Ley de planes de pensiones. Estos seguros tienen obligatoriamente que ofrecer una garantía de interés y utilizar técnicas actuariales.
 6. En los aspectos no específicamente regulados en los supuestos anteriores, se aplicarán las mismas reglas que en los planes de previsión asegurados, en cuanto al régimen financiero-fiscal y las posibilidades de embargo, traba judicial o administrativa.
- En la disposición adicional undécima de la ley se regula el régimen financiero y fiscal de las aportaciones a **mutualidades de previsión social de deportistas profesionales**, manteniendo la dualidad de regímenes y adaptando los límites a los nuevos establecidos.
- Otra novedad es la creación de los **seguros privados de dependencia**, de tal forma que se aplica la reducción por las primas satisfechas a los seguros privados que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia conforme a lo dispuesto en la Ley de promoción de la autonomía personal. Las características que definen estos seguros son las siguientes:
1. Beneficiarios de la reducción: además de la persona dependiente también podrán reducirse por las primas satisfechas a estos seguros privados las personas que tengan con el contribuyente una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, o por su cónyuge, o por aquellas personas que tuviesen al contribuyente a su cargo en régimen de tutela o acogimiento, sin que estas primas estén sujetas al ISD.
 2. El conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que satisfagan primas a favor de un mismo contribuyente no podrán exceder de 10.000 euros anuales, incluidas las del propio contribuyente.
 3. El contribuyente deberá ser el tomador, asegurado y beneficiario, aunque en caso de fallecimiento se puede generar derecho a prestaciones en los términos previstos en la Ley de planes de pensiones.

4. Este tipo de seguros tiene que ofrecer obligatoriamente una garantía de interés y utilizar técnicas actuariales.
5. En los aspectos no específicamente regulados en los párrafos anteriores y sus normas de desarrollo se aplicará lo dispuesto en el último párrafo de los planes de previsión asegurados.
6. Reglamentariamente se desarrollará lo previsto en la ley para estos seguros de dependencia.

- La **disposición anticipada de los derechos** consolidados y económicos, total o parcialmente, por causas distintas de las previstas en la Ley de planes de pensiones, determina que dichos rendimientos se califiquen exclusivamente como del trabajo, además de tener que presentar una declaración complementaria para reponer las reducciones indebidamente practicadas.

- El **conjunto de aportaciones anuales máximas** que pueden dar derecho a reducir la base imponible realizadas a los sistemas de previsión social anteriores, incluyendo, en su caso, las que hubiesen sido imputadas por los promotores, no podrá exceder de las cantidades previstas en el artículo 5.3 de la Ley de planes de pensiones. A tal fin, la disposición final quinta de la ley modifica dicho artículo 5.3, estableciéndose como límite general 10.000 euros anuales, siendo de 12.500 euros anuales cuando el partícipe tenga más de 50 años. Este límite se aplicará individualmente a cada partícipe integrado en la unidad familiar. Se suprime, por tanto, la cuantía creciente con la edad hasta los 65 años.

A su vez, en la disposición adicional decimosexta se establece como límite financiero de las aportaciones y contribuciones a los sistemas de previsión social la cantidad de 10.000 euros, siendo el mismo de 12.500 euros cuando el contribuyente sea mayor de 50 años.

- Este derecho a la reducción en base no está condicionada en la entrada en el sistema por la forma de salida, es decir, da lo mismo si la prestación se percibe en forma de capital, renta o mixta. En el caso de que la prestación se perciba en forma de renta vitalicia asegurada, se podrán establecer mecanismos de reversión o períodos ciertos de prestación o fórmulas de contraseguro en caso de fallecimiento, una vez constituida la renta vitalicia. En los rendimientos del trabajo ya hemos analizado el régimen transitorio regulado en la disposición transitoria duodécima. Otra modificación que hay que tener en cuenta es que en la salida se introduce una mayor libertad de disposición, de tal forma que las fechas y modalidades de percepción de las prestaciones serán fijadas libremente por el partícipe o por el beneficiario, en los términos que reglamentariamente se determinen, y con las limitaciones que, en su caso, se establezcan en las especificaciones de los planes, según la redacción dada en la disposición final quinta de la ley al artículo 8.5 de la Ley de planes de pensiones.

- Como **límites cuantitativos conjuntos para las reducciones** por aportaciones a los sistemas de previsión social, individuales o de empleo, se aplicará la menor de las cantidades siguientes:

- 10.000 euros con carácter general y 12.500 euros para contribuyentes mayores de 50 años.
- El 30 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente (50 por 100 para mayores de 50 años). Este requisito que trata de vincular la reducción con la obtención de rendimientos vinculados al factor trabajo, ya

existió con anterioridad y supone la expulsión del incentivo fiscal a quienes solo perciban rentas del capital. Aunque, curiosamente, estos contribuyentes sí podrán realizar aportaciones deducibles (con el límite de 2.000 euros) al plan de pensiones de su cónyuge.

Las aportaciones hasta 10.000 euros o 12.500 euros, no reducidas por insuficiencia de base imponible general o por aplicación de los límites derivados de las reglas anteriores se pueden seguir reduciendo en los cinco ejercicios siguientes.

Por el contrario, cuando se trate de aportaciones que excedan de los límites financieros de 10.000 euros y 12.500 euros, la disposición final quinta de la ley modifica el artículo 36.4 de la Ley de planes de pensiones, para establecer que la inobservancia por el partícipe de los límites establecidos, salvo que el exceso de tal límite sea retirado antes del 30 de junio del año siguiente, será sancionado con una multa equivalente al 50 por 100 de dicho exceso, sin perjuicio de la retirada inmediata del citado exceso. Dicha sanción será impuesta, en todo caso, a quien realice la aportación, sea o no partícipe, si bien el partícipe quedará exonerado cuando se hubiera realizado sin su consentimiento.

- Además de las reducciones anteriores se mantiene el **sistema de previsión social del cónyuge**, con el límite de 2.000 euros, siempre que el mismo no obtenga rendimientos netos del trabajo o de actividades económicas, o los obtenga en cuantía inferior a 8.000 euros.

- Las reducciones por aportaciones y contribuciones a **sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad** mantienen la regulación, pero se introducen las siguientes modificaciones:

- Se amplía el ámbito de las personas con discapacidad que se pueden beneficiar del mismo, al incluir a personas con discapacidad con un grado de minusvalía física o sensorial igual o superior al 65 por 100, psíquica igual o superior al 33 por 100, así como las personas que tengan una incapacidad declarada judicialmente con independencia de su grado, de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional décima de la ley.
- El límite conjunto anual se eleva a 10.000 euros anuales para aportaciones a planes de pensiones, mutualidades de previsión social, planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial y seguros de dependencia que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia severa o gran dependencia.
- En la percepción de las prestaciones y en la disposición anticipada de derechos consolidados, en supuestos distintos de los previstos en la disposición adicional décima de la ley, se aplicarán las reglas analizadas para los sistemas de previsión social.

- En cuanto a las reducciones por aportaciones a **patrimonios protegidos de las personas con discapacidad** no se producen cambios, salvo la adaptación del límite cuantitativo a 10.000 euros anuales.

- En las **pensiones compensatorias y anualidades por alimentos** no se producen cambios, pero como hemos comentado las cantidades satisfechas se aplican primero a reducir la base imponible

ble general y, si esta última se hace cero, el remanente de dichas cantidades satisfechas se disminuirá de la base imponible del ahorro, sin que la misma pueda resultar negativa. Si todavía queda exceso de dichas pensiones no se traslada a los ejercicios siguientes, se pierde.

- **Movilizaciones de los derechos económicos de los distintos sistemas de previsión social.**

En la disposición adicional vigésimo segunda de la ley se introduce una novedad importante consistente en que los distintos sistemas de previsión social a que se refieren los artículos 51 y 53 de la ley, podrán realizar movilizaciones de derechos económicos entre ellos. Reglamentariamente se establecerán las condiciones bajo las cuales podrán efectuarse movilizaciones, sin consecuencias tributarias, de los derechos económicos entre estos sistemas de previsión social, atendiendo a la homogeneidad de su tratamiento fiscal y a las características jurídicas, técnicas y financieras de los mismos.

O) Adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares (arts. 56 a 61).

- Se define el **mínimo personal y familiar** como la parte de la base liquidable que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, no se somete a tributación. Opera técnicamente como un tipo cero en el tramo de la tarifa. En el mínimo personal y familiar se integran los anteriores mínimo personal y por descendientes, así como las reducciones por edad, por asistencia, por ascendientes, por discapacidad y por cuidado de hijos.

- Cuando la base liquidable general sea superior al mínimo personal y familiar, este formará parte de la base liquidable general.
- Cuando la base liquidable general sea inferior al mínimo personal y familiar, este formará parte de la base liquidable general por el importe de esta última y de la base liquidable del ahorro por el resto.
- Cuando no exista base liquidable general, el mínimo personal y familiar formará parte de la base liquidable del ahorro.
- El mínimo personal y familiar será el resultado de sumar el mínimo personal del contribuyente y los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad.

- **Mínimo del contribuyente:**

- 5.050 euros, general.
- 5.950 euros si > 65 años.
- 7.050 euros si > 75 años.

- **Mínimo por descendientes:**

- 1.800 euros por el 1.º.
- 2.000 euros por el 2.º.

- 3.600 euros por el 3.º.
- 4.100 euros por el 4.º y siguientes.
- + 2.200 euros por cada descendiente < 3 años.

• **Mínimo por ascendientes:**

- 900 euros si > 65 años.
- 1.100 euros si > 75 años.

• **Mínimo por discapacidad** del contribuyente, ascendientes o descendientes:

- 2.270 euros si es inferior al 65 por 100.
- 6.900 euros si es igual o superior al 65 por 100 + 2.270 euros por asistencia si se acreditase la necesidad de ayuda de terceras personas.
- Iguales cuantías se aplicarán por discapacidad de aquellos ascendientes o descendientes que dieran derecho a la deducción en concepto de mínimo por ascendientes y descendientes.

• Las **normas comunes para la aplicación del mínimo** del contribuyente y por descendientes, ascendientes y discapacidad se mantienen, pero se introduce la compatibilidad entre las deducciones y la presentación de declaraciones por ascendientes o descendientes, siempre que las rentas declaradas no excedan de 1.800 euros, por tanto, no procederá la deducción cuando las rentas declaradas excedan de dicha cantidad.

P) Cálculo de la cuota íntegra estatal y autonómica (arts. 62 a 66 y 71 a 76).

• **Cuota íntegra estatal**, es la suma obtenida aplicando la tarifa estatal del impuesto a la base liquidable general menos la obtenida aplicando igual tarifa al importe del mínimo personal y familiar y más la calculada aplicando el tipo del 11,1 por 100 a la base liquidable del ahorro.

- **Escala general:** a la base liquidable general se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable - Hasta euros	Cuota íntegra - Euros	Resto base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0	0	17.360	15,66
17.360	2.718,58	15.000	18,27
32.360	5.459,08	20.000	24,14
52.360	10.287,08	En adelante	27,13

Escala estatal y autonómica

Tramo	Resto base	Tipo estatal	Tipo autonómico	Tipo agregado
0	17.360	15,66	8,34	24
17.360	15.000	18,27	9,73	28
32.360	20.000	24,14	12,86	37
52.360	En adelante	27,13	15,87	43

Esta escala se aplicará sobre la parte de la base liquidable general que exceda del mínimo personal y familiar.

La cuantía resultante de la operación anterior se minorará en el importe derivado de aplicar a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar la escala general.

- **Especialidades aplicables en los supuestos de anualidades por alimentos a favor de los hijos**, se mantiene la regla de aplicación separada de la escala para obtener dos cuotas, cuando las anualidades por alimentos sean inferiores a la base liquidable, pero como forma de reducir la carga fiscal se establece que de la cuantía total resultante de la operación anterior se minorará en el importe derivado de aplicar la escala general a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar incrementado en 1.600 euros anuales, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración.
- **Tipos de gravamen del ahorro**, la base liquidable del ahorro, en la parte que no corresponda, en su caso, con el mínimo personal y familiar, se gravará al tipo del 11,11 por 100.
- **Cuota íntegra autonómica**, es la suma obtenida aplicando la tarifa autonómica del impuesto a la base liquidable general menos la obtenida aplicando igual tarifa al importe del mínimo personal y familiar y más la calculada aplicando el tipo del 6,9 por 100 a la base liquidable del ahorro.
- **Escala autonómica o complementaria del impuesto**, aplicable a la base liquidable general:

Base liquidable - Hasta euros	Cuota íntegra - Euros	Resto base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0	0	17.360	8,34
17.360	1.447,82	15.000	9,73
32.360	2.907,32	20.000	12,86
52.360	5.479,32	En adelante	15,87

Esta escala se aplicará sobre la parte de la base liquidable general que exceda del mínimo personal y familiar.

La cuantía resultante de la operación anterior se minorará en el importe derivado de aplicar a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar la escala general.

- **Las especialidades de anualidades por alimentos establecidos a favor de los hijos por decisión judicial** se mantienen, con la novedad de que en estos casos se incrementa el mínimo personal y familiar en 1.600 euros anuales, en la misma forma que hemos visto en la cuota estatal.

Q) La cuota líquida estatal y autonómica: deducciones en la cuota íntegra (arts. 67 a 70 y 77 a 78).

• **Deducciones de la cuota íntegra por adquisición de vivienda habitual:**

- **Se eliminan los porcentajes incrementados del 25 por 100 y 20 por 100**, cuando existe financiación ajena, por lo que queda como porcentaje único el 15 por 100, cualquiera que sea el nivel de endeudamiento. La base máxima de deducción sigue igual en 9.015 euros anuales, así como los demás requisitos. No obstante, en la disposición transitoria decimotercera se establecen compensaciones para los perdedores como consecuencia del cambio introducido. Así, la Ley de Presupuestos Generales del Estado determinará el procedimiento y las condiciones para la percepción de compensaciones fiscales por los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual antes del 20 de enero de 2006, documentada en escritura pública, y tuvieran derecho a la aplicación de los porcentajes incrementados, cuando la nueva ley les resulte menos favorable. En consecuencia, aquellos que han escriturado la compra de la vivienda a partir del 20 de enero de 2006 no van a tener derecho a la compensación. También, puede haber perdedores como consecuencia de la derogación de la ley vigente hasta 31 de diciembre de 2006, al no mantenerse en vigor la disposición transitoria decimotercera de dicha ley que estableció la compensación para los perdedores que antes del 4 de mayo de 1998 hubieran adquirido su vivienda habitual y saliesen perjudicados al ser objeto de modificación el incentivo fiscal. Desde entonces se ha mantenido dicha compensación, que ahora desaparece.
- **En los supuestos de nulidad matrimonial, divorcio o separación judicial**, se podrá seguir practicando la deducción por adquisición de vivienda habitual, en los términos que reglamentariamente se establezcan, por las cantidades satisfechas en el período impositivo para la adquisición de la que fue durante la vigencia del matrimonio su vivienda habitual, siempre que continúen teniendo esta condición para los hijos comunes y el progenitor en cuya compañía queden.
- Para las **obras acometidas por las comunidades de propietarios** se extiende la deducción para los copropietarios del inmueble en el que se encuentre la vivienda, además del propio discapacitado, por las obras de modificación de los elementos comunes del edificio que sirvan de paso necesario entre la finca urbana y la vía pública, así como las necesarias para la aplicación de dispositivos electrónicos que sirvan para superar barreras de comunicación sensorial o de promoción de su seguridad.

R) Cuota diferencial (arts. 79 a 81).

- Desaparece la deducción por doble imposición económica interna de los dividendos y se mantiene la deducción por doble imposición internacional y por maternidad.

S) Tributación conjunta o familiar (arts. 82 a 84).

- La regulación de las **modalidades de unidad familiar y de la opción por la tributación conjunta** se mantiene sin cambios.

- Las **normas aplicables en la tributación conjunta** se mantienen con el siguiente cambio:

- En cualquier modalidad de unidad familiar, se deduce un solo mínimo personal de 5.050 euros, con independencia del número de miembros que integren la misma.
- En la modalidad de **unidad familiar biparental**, se practicará además una reducción adicional **en la base imponible general, con carácter previo** a las reducciones por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento, de 3.400 euros, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración y, el remanente si lo hubiera, minorará la base imponible del ahorro, que tampoco podrá resultar negativa. En consecuencia, el segundo cónyuge no computa el mismo mínimo personal que el primero, aunque en este supuesto sí que afecta al tipo marginal al reducir directamente la base imponible.
- En la **unidad familiar monoparental**, se practicará además una reducción adicional **en la base imponible general**, de 2.150 euros, con las mismas reglas que la anterior.

T) Regímenes especiales (arts. 85 a 95).

- En la **imputación de rentas inmobiliarias** se mantiene la regulación actual, pero ampliando el ámbito de aplicación de la misma a los inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos en ambos casos a actividades económicas ni generadores de rendimientos del capital.

- **Régimen de atribución de rentas**, sin cambios.
- **Transparencia fiscal internacional**, sin cambios.
- **Derechos de imagen**, sin cambios.

• **Régimen especial para trabajadores desplazados**, este régimen pasa a ser calificado como de especial, cuando en la anterior ley estaba incluido dentro del artículo 9.5 que regulaba la residencia fiscal, manteniéndose la posibilidad para estos trabajadores de optar por la tributación en el IRNR. Se regula a nivel legal lo desarrollado por el artículo 111 del RIR, en cuanto a las condiciones que han de cumplirse para que sea posible efectuar dicha opción, haciendo a su vez una remisión a los términos que reglamentariamente se establezcan.

En concreto, los aspectos más importantes son:

- Cuándo se entiende que el desplazamiento a territorio español se produce como consecuencia de un contrato de trabajo.
- Cuándo se entiende que los trabajos se realizan efectivamente en España.
- Cuándo se entiende que dichos trabajos se realizan para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español.

• **Instituciones de inversión colectiva**, sin cambios.

U) Gestión del impuesto y pagos a cuenta (arts. 96 a 108).

• **No existe obligación de declarar** cuando se obtengan exclusivamente rendimientos íntegros del trabajo, del capital o de actividades económicas, así como ganancias patrimoniales, con el límite conjunto de 1.000 euros anuales, añadiéndose que tampoco existe obligación de declarar cuando además se obtengan pérdidas patrimoniales de cuantía inferior a 500 euros anuales.

• Cuando se trate de rendimientos procedentes de **más de un pagador** el límite general se eleva a 10.000 euros, que será también aplicable cuando se perciban rendimientos íntegros del trabajo sujetos a tipo fijo de retención.

• Cuando se trate de rendimientos procedentes de **más de un pagador** se aplicará el límite excluyente de la obligación de declarar, de 22.000 euros, si la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, no supera en su conjunto la cantidad de 1.500 euros. Se eleva en 500 euros la franquicia exenta cuando hay más de un pagador.

• También tienen **obligación de declarar** quienes se reduzcan la base imponible por aportaciones a planes de previsión social empresarial y seguros de dependencia.

• Desaparece el procedimiento especial de comunicación para la obtención de la devolución rápida por los no obligados a declarar (Modelo 104).

• **Borrador de declaración**, sin cambios.

- En las **retenciones y pagos a cuenta**, el Real Decreto 1576/2006, de 22 de diciembre, ha adaptado, con efectos 1 de enero de 2007, los artículos del RIR que regulan las retenciones y pagos a cuenta para que puedan ser aplicados y surtan efectos en los pagos a cuenta desde la entrada en vigor de la ley, aunque se mantiene el sistema de determinación del tipo de retención, sea fijo o variable. Así, en los artículos 78 a 87 se introducen los cambios necesarios para adaptar el procedimiento de retención de los rendimientos del trabajo sometidos a retención variable, elevándose el límite excluyente de la obligación de retener y, con la finalidad de evitar errores de salto se revisa el límite máximo existente para aquellos contribuyentes cuya cuantía total de retribución sea inferior a 22.000 euros. Además, en los casos en los que debe ser tenido en cuenta la cuantía del rendimiento y las circunstancias personales y familiares, de acuerdo con la nueva estructura del impuesto, el procedimiento general se modifica al configurar el mínimo personal y familiar un tramo a tipo cero en la escala del impuesto, calculándose dos magnitudes como en la cuota íntegra.

En cuanto a la retención del 1 por 100 sobre los rendimientos de actividades económicas en estimación objetiva ya introducida por la Ley 36/2006, de Prevención del Fraude, con efectos desde el 1 de diciembre de 2006, en los supuestos y condiciones que reglamentariamente se determinen, se introduce un nuevo apartado 6 en el artículo 93 del RIR por el citado Real Decreto 1576/2006, donde se delimitan las actividades a las que se les aplica dicha retención, que son aquellas en las que más frecuentemente se realizan operaciones entre empresarios, que se identifican por referencia al grupo o epígrafe de la sección primera de la tarifa del IAE como: carpintería metálica y actividades de fabricación de artículos de ferretería, de piezas de carpintería, de muebles o de prendas de vestir, impresión de textos, actividades relacionadas con la construcción, albañilería, fontanería, carpintería, cerrajería, pintura, electricidad, solados, escayola, transportes de mercancías por carretera y mudanzas. No obstante, no procederá la práctica de esta retención, de acuerdo con la disposición transitoria tercera del Real Decreto 1576/2006, hasta que no finalice el plazo para la renuncia y revocación al método de estimación objetiva a que se refiere la disposición transitoria segunda del citado Real Decreto 1576/2006, plazo que comprende todo el mes siguiente a la fecha de publicación en el BOE de la Orden Ministerial que regule para 2007 el método de estimación objetiva para el IRPF y el régimen especial simplificado para el IVA. Es decir, al cambiarse las reglas de juego para la estimación objetiva se abre primero un plazo de renuncia y revocación, a partir del cual resulta operativa la retención.

Asimismo se mantiene la retención del 15 por 100 para los rendimientos profesionales y los del trabajo derivados de impartir cursos y conferencias; se eleva al 18 por 100 las de los rendimientos del capital mobiliario, las de los rendimientos procedentes de arrendamientos urbanos, las de los otros rendimientos del capital mobiliario a que se refiere el artículo 25.4 de la ley, las ganancias de patrimonio y la de los premios, y al 24 por 100 la de los derechos de imagen.

- Las infracciones tributarias se calificarán y sancionarán con arreglo a lo dispuesto en la LGT, sin perjuicio de las especialidades previstas en la ley.

V) Remisiones normativas.

En la disposición adicional decimoséptima se regula como medida aclaratoria o de seguridad jurídica que las referencias normativas efectuadas en otras disposiciones a las anteriores leyes del

IRPF, Ley 18/1991, Ley 40/1998 y Real Decreto Legislativo 3/2004, se entenderán realizadas a los preceptos correspondientes de esta ley.

W) Régimen transitorio aplicable en el supuesto de fallecimiento durante el período impositivo 2006.

En la disposición final primera de la ley, se introduce una nueva disposición transitoria decimoquinta en el Real Decreto Legislativo 3/2004, que regula el IRPF vigente hasta 31 de diciembre de 2006, para que en el supuesto de finalización del período impositivo 2006 con anterioridad a la entrada en vigor de la disposición final primera de la Ley 35/2006, los sucesores del causante aplicarán en dicha declaración las disposiciones transitorias quinta y novena del Real Decreto Legislativo 3/2004, según su redacción vigente a 31 de diciembre de 2005.

X) Sociedades transparentes y patrimoniales.

La disposición transitoria décima de la ley establece que para los contribuyentes del IRPF será de aplicación lo dispuesto en las disposiciones decimoquinta y decimosexta de la LIS, en las que se regula el régimen transitorio de las sociedades transparentes: reparto de dividendos, transmisión de acciones o participaciones, y disolución y liquidación de las sociedades transparentes.

A su vez, la disposición final segunda de la ley añade en su apartado 18 una nueva disposición transitoria vigésimo segunda a la LIS, para regular el régimen transitorio de las sociedades patrimoniales aplicable para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2007. A tal efecto, hay que distinguir las dos formas de obtención de rentas de las sociedades patrimoniales por parte del contribuyente socio o partícipe.

1. En la distribución de beneficios obtenidos en ejercicios en los que haya sido de aplicación este régimen especial, cualquiera que sea la entidad que reparta los beneficios obtenidos por las sociedades patrimoniales, el momento en el que el reparto se realice y el régimen especial aplicable a las entidades en ese momento, la persona física que perciba los dividendos y participaciones en beneficios a que se refiere el artículo 25.1 a) y b) de la ley, no se integrarán en la base imponible, aunque la norma sigue diciendo renta del período impositivo que ha sido suprimida. Entendemos que es un error que no puede llevar a la tributación en sede de la persona física del tal dividendo.
2. Las rentas obtenidas en la transmisión de la participación en sociedades que se correspondan con reservas procedentes de beneficios obtenidos en ejercicios en los que haya sido de aplicación el régimen de las sociedades patrimoniales, cualquiera que sea la entidad cuyas participaciones se transmiten, el momento en el que se realiza la transmisión y el régimen fiscal especial aplicable a las entidades en ese momento, cuando el transmitente sea una persona física, a efectos de la determinación de la ganancia, o pérdida patrimonial, se aplicará lo dispuesto en el artículo 35.1 c) del Real Decreto Legislativo, vigente a 31 de diciembre de 2006.

Es decir, se tendrá en cuenta el coste de titularidad si existen beneficios no distribuidos que se generaron cuando se tributó por el citado régimen especial. Esta es la forma de evitar la doble imposición económica. Se aplica, además, cualquiera que sea la persona física que realice la transmisión.

También entendemos que resulta aplicable el apartado 3 de la disposición transitoria vigésimo cuarta incorporada en su apartado 21 por la disposición final segunda de la ley, en su regulación de la LIS.

En el Real Decreto 1576/2006, de 22 de diciembre, se añade un apartado 2 a la disposición transitoria cuarta del RIR, para equiparar las sociedades patrimoniales a las transparentes en cuanto a la no obligación de practicar retención o ingreso a cuenta respecto de los dividendos o participaciones en beneficios repartidos, a que se refiere el artículo 25.1 a) y b) de la ley, que procedan de períodos impositivos durante los cuales a la entidad que los distribuye le haya sido de aplicación el régimen de las sociedades patrimoniales. Como vemos, en la no obligación de retener se refiere a que la entidad pagadora sea la misma que generó el beneficio en el régimen de sociedades patrimoniales, mientras que en la transitoria de la ley la no integración del dividendo procede cualquiera que sea la entidad que lo reparta.

Y) Fecha de entrada en vigor.

La Ley 35/2006 establece en su disposición final octava que la misma entrará en vigor el día 1 de enero de 2007. No obstante, entran en vigor a partir del día siguiente de su publicación en el BOE de 29 de noviembre, lo regulado en la disposición final primera en relación con el Real Decreto Legislativo 3/2004, y las habilitaciones a la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

A su vez, para evitar que ninguna renta se quede sin imputar se establece que esta ley será de aplicación a las rentas obtenidas a partir del 1 de enero de 2007 y a las que corresponda imputar a partir de la misma, con arreglo a los criterios de imputación temporal de las anteriores leyes del IRPF, Ley 18/1991, Ley 40/1998 y Real Decreto Legislativo 3/2004.

III. NOVEDADES EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

La disposición final cuarta de la Ley 35/2006, introduce las siguientes modificaciones en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Artículo 4. Bienes y derechos exentos.

Cinco. Los **derechos de contenido económico** derivados de los siguientes instrumentos:

- Planes de pensiones. Los derechos consolidados de los partícipes, que ya lo estaban, y se añade como novedad los derechos económicos de los beneficiarios.
- Planes de previsión asegurados, que no estaban incluidos entre las exenciones.
- Planes de previsión social empresarial, incluyendo tanto las aportaciones del propio contribuyente como las contribuciones del tomador.
- Seguros colectivos que instrumenten compromisos por pensiones, distintos de los planes de previsión social empresarial, por las primas satisfechas por el contribuyente, así como por las primas satisfechas por los empresarios a estos seguros colectivos.
- Seguros privados de dependencia.

Ocho. Dos. Se mantiene la misma finalidad de la **no aplicación de la exención** a las acciones o participaciones en entidades que no realizan actividades económicas, pero al suprimirse el régimen especial de las sociedades patrimoniales regulado en el artículo 75 de la LIS, se incorporan las características de tales sociedades como causa de exclusión, sea o no societaria la entidad, para entender que se realiza como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. No obstante, cuando **proceda la exención** en las participaciones se mantiene la proporcionalidad para determinar el valor de dichas participaciones que está exento, en función de los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, pues bien, se añade que estas mismas reglas se aplicarán en la valoración de las participaciones en entidades participadas para determinar el valor de las de su tenedora, por lo que extiende a la participada la misma regla que a la *holding*.

Artículo 31. *Límite de la cuota íntegra.*

Se mantiene en **el 60 por 100** el límite de la cuota íntegra conjunta por IRPF e IP, cuando existe obligación personal de contribuir, pero al establecerse una nueva clasificación de la base imponible en el IRPF se incorporan las siguientes modificaciones para determinar la base imponible y las cuotas a tener en cuenta:

- + BI General, con su cuota íntegra
- + BI Ahorro, con su cuota íntegra
- + Dividendos de s. Patrimoniales, por disposición transitoria vigésima segunda de la LIS, para obtener BI Ahorro
- BI Ahorro, procedente de ganancias de patrimonio a más de un año, con su cuota íntegra

EJEMPLO 12:

Un contribuyente obtiene en 2007 las siguientes rentas:

BI (General) 80.000 euros, con una cuota íntegra de 28.000 euros.

BI (Ahorro) 40.000 euros, de los que 20.000 euros proceden de ganancias a más de un año, con una cuota íntegra de 7.200 euros.

Dividendos de sociedades patrimoniales: 30.000 euros, sin tributación.

Por Impuesto sobre el Patrimonio resulta una cuota íntegra de 60.000 euros.

Para aplicar el límite del 60 por 100 debemos hacer los siguientes cálculos:

BI a considerar en IRPF: $80.000 + 20.000 + 30.000 = 130.000$

60 por 100 de $130.000 = 78.000$

Cuotas íntegras a computar en IRPF: $28.000 + 3.600 = 31.600$

Cotas íntegras a tener en cuenta de ambos impuestos:

$$(\text{IRPF}) 31.600 + 60.000 (\text{IP}) = 91.600$$

Reducción a practicar en el IP: $91.600 - 78.000 = 13.600$

Cuota reducida en IP: $60.000 - 13.600 = 46.400$

Cuotas totales: $31.600 (\text{IRPF}) + 46.400 (\text{IP}) = 78.000$

IV. LEY DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA 2007

1. Coeficientes de actualización.

La Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, regula en su artículo 60 los coeficientes de actualización del valor de adquisición aplicable a las transmisiones de bienes inmuebles no afectos a actividades económicas que se efectúen durante el año 2007, con las mismas reglas que en años anteriores:

- a) Para los años 1994 y anteriores, con aplicación de régimen transitorio, el coeficiente fijo es de 1,2162.

- b) Cuando las inversiones se hubieran efectuado el 31 de diciembre de 1994, será de aplicación el coeficiente 1,2849, que es el del año 1995.
- c) La aplicación de un coeficiente distinto de la unidad exigirá que la inversión hubiese sido realizada con más de un año de antelación a la fecha de la transmisión del bien inmueble.
- d) Los coeficientes de actualización aplicables a los bienes inmuebles afectos a actividades económicas serán los previstos para el Impuesto sobre Sociedades en el artículo 61 de esta ley.
- e) Se mantienen las reglas especiales para los elementos patrimoniales actualizados de acuerdo con el Real Decreto-Ley 7/1996.

2. Compensaciones fiscales.

- a) Compensación fiscal a los arrendatarios de vivienda habitual en 2006.

En la disposición transitoria primera de esta ley se regula la compensación para 2006. Para 2007 tendrá que ser la ley de presupuestos de ese año la que, de acuerdo con la disposición transitoria tercera de la Ley 35/2006, establezca la compensación correspondiente.

- b) Compensación fiscal por deducción en adquisición de vivienda habitual en 2006.

En la disposición transitoria segunda de esta ley se regula la compensación para 2006, como en años anteriores. Para 2007 desaparece esta compensación al ser derogada la disposición transitoria decimotercera de la anterior Ley del IRPF, pues no ha sido incorporada como transitoria en la nueva Ley 35/2006. Si embargo, sí que habrá compensaciones, de acuerdo con la disposición transitoria decimotercera de la Ley 35/2006, para los que salgan perjudicados por la eliminación de los porcentajes incrementados de deducción.

3. Actividades prioritarias de mecenazgo.

En la disposición adicional decimocuarta se regulan las actividades prioritarias de mecenazgo para el año 2007, elevándose en cinco puntos porcentuales los porcentajes y los límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de la Ley 49/2002, para actividades incluidas en la citada disposición.

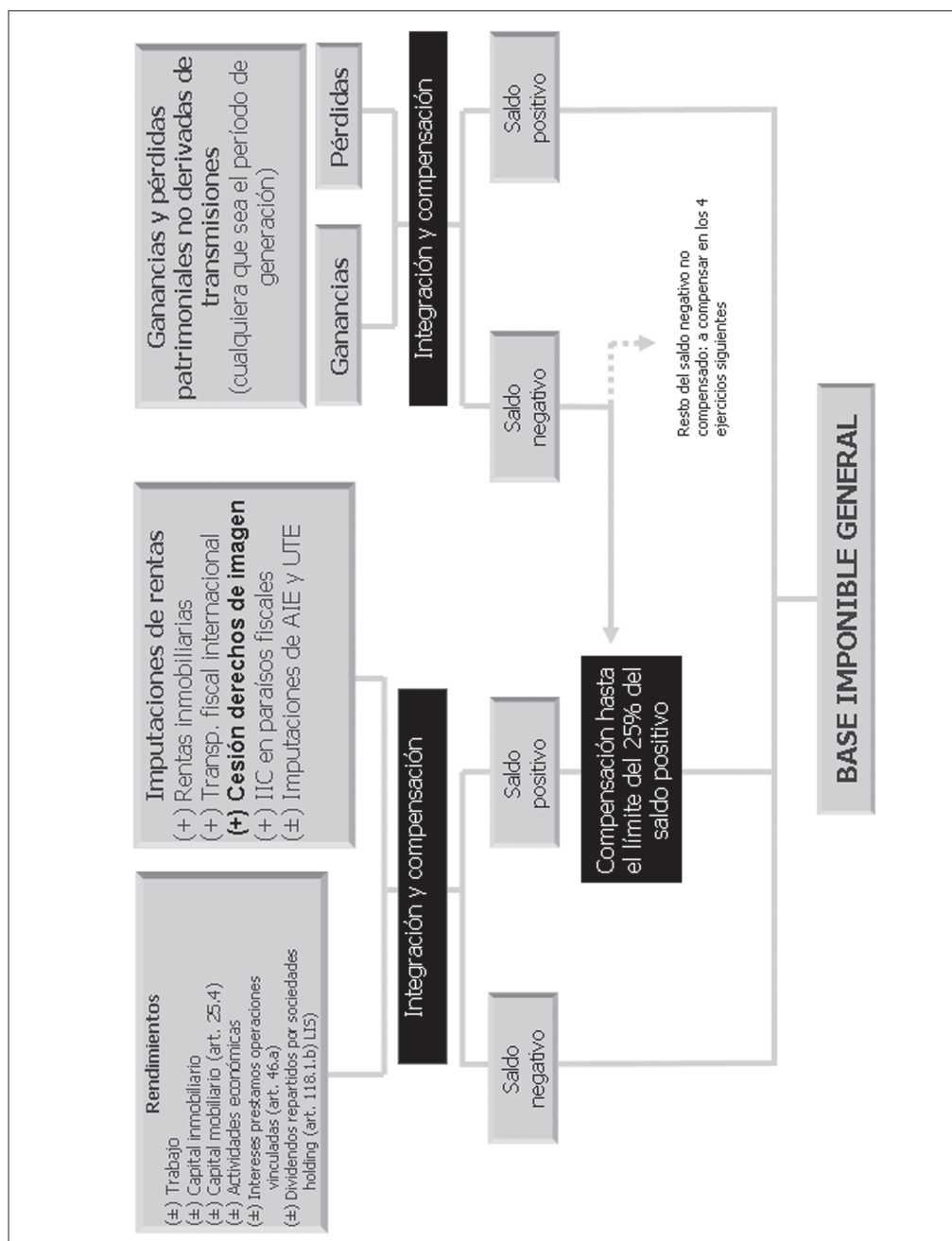
4. Acontecimientos de excepcional interés público.

- Alicante 2008. Vuelta al Mundo a Vela (desde el 1 de diciembre de 2007 hasta el 30 de noviembre de 2009. Disp. adic. 15.^a).

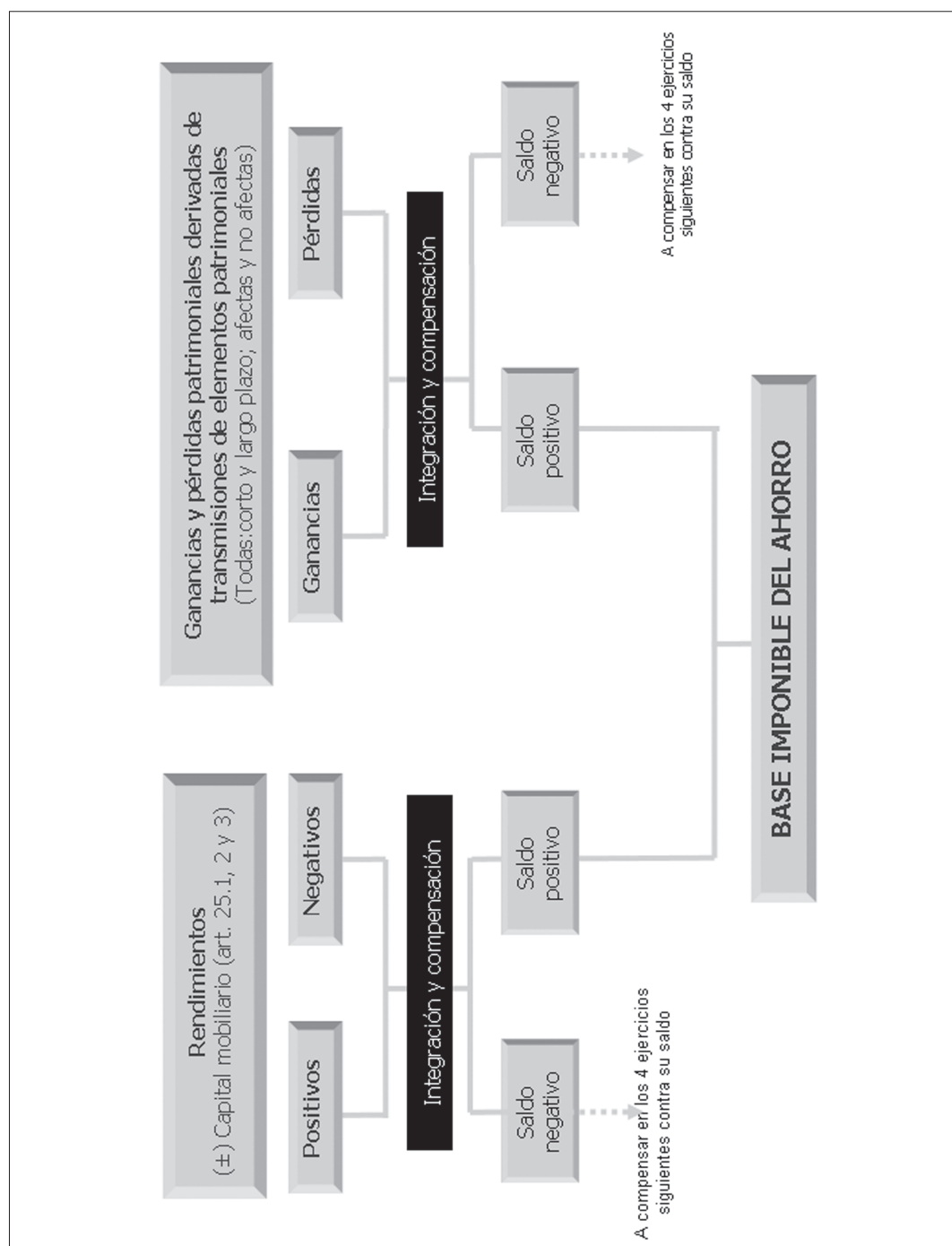
- Barcelona World Race (desde el 1 de julio de 2007 hasta el 30 de junio de 2010. Disp. adic. 16.^a).
- Año Jubilar Guadalupense con motivo del Centenario de la proclamación de la Virgen de Guadalupe como Patrona de la Hispanidad, 2007. (Desde el 1 de enero de 2007 hasta el 31 de diciembre de 2007. Disp. adic. 66.^a).

En las disposiciones adicionales citadas se establece que los mismos tendrán la consideración de acontecimiento de excepcional interés público, a los efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, por lo que los beneficios de este programa serán los máximos del artículo 27.3 de la Ley 49/2002.

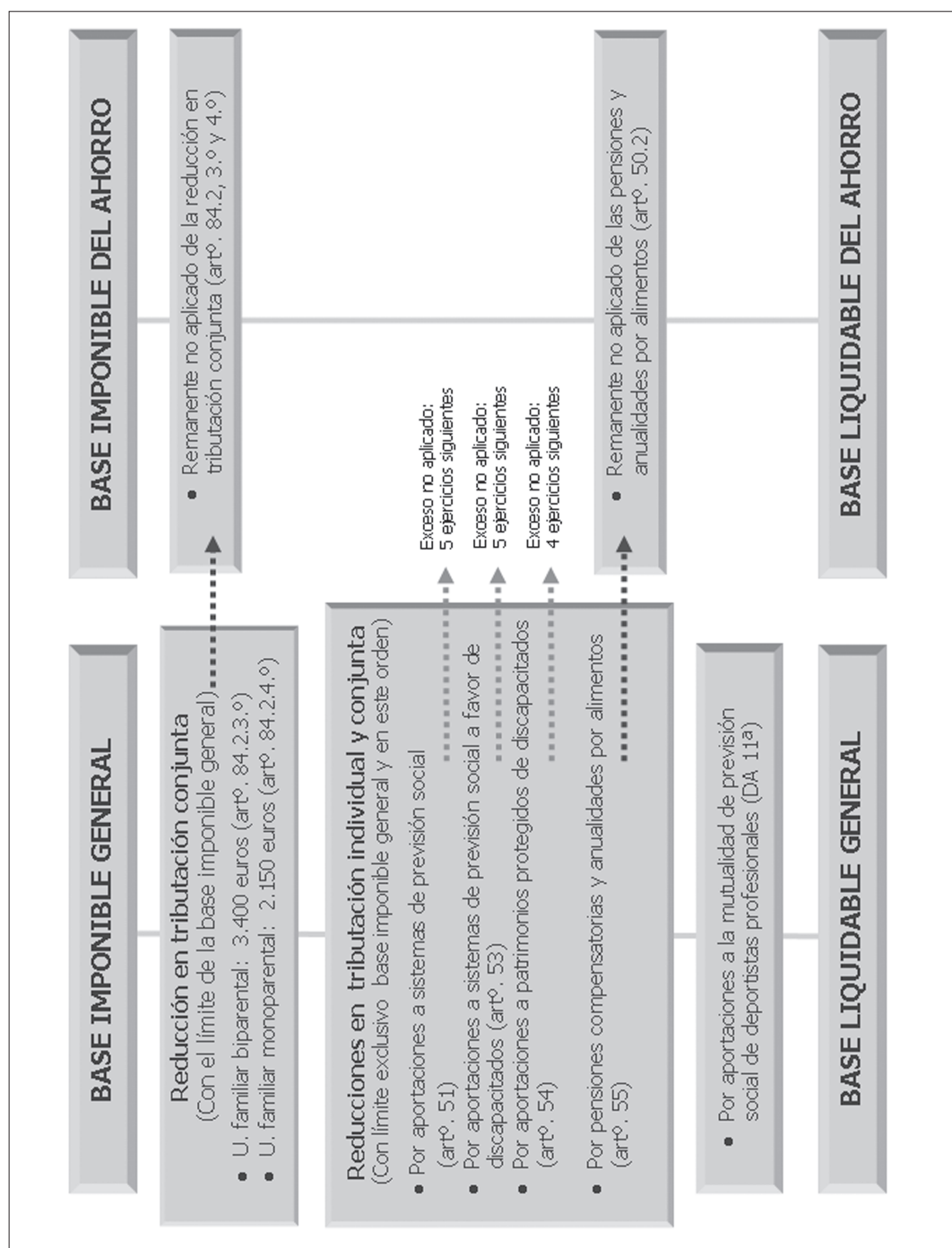
ANEXOS

1. INTEGRACIÓN Y COMPENSACIÓN DE RENTAS: Determinación de la base imponible general.

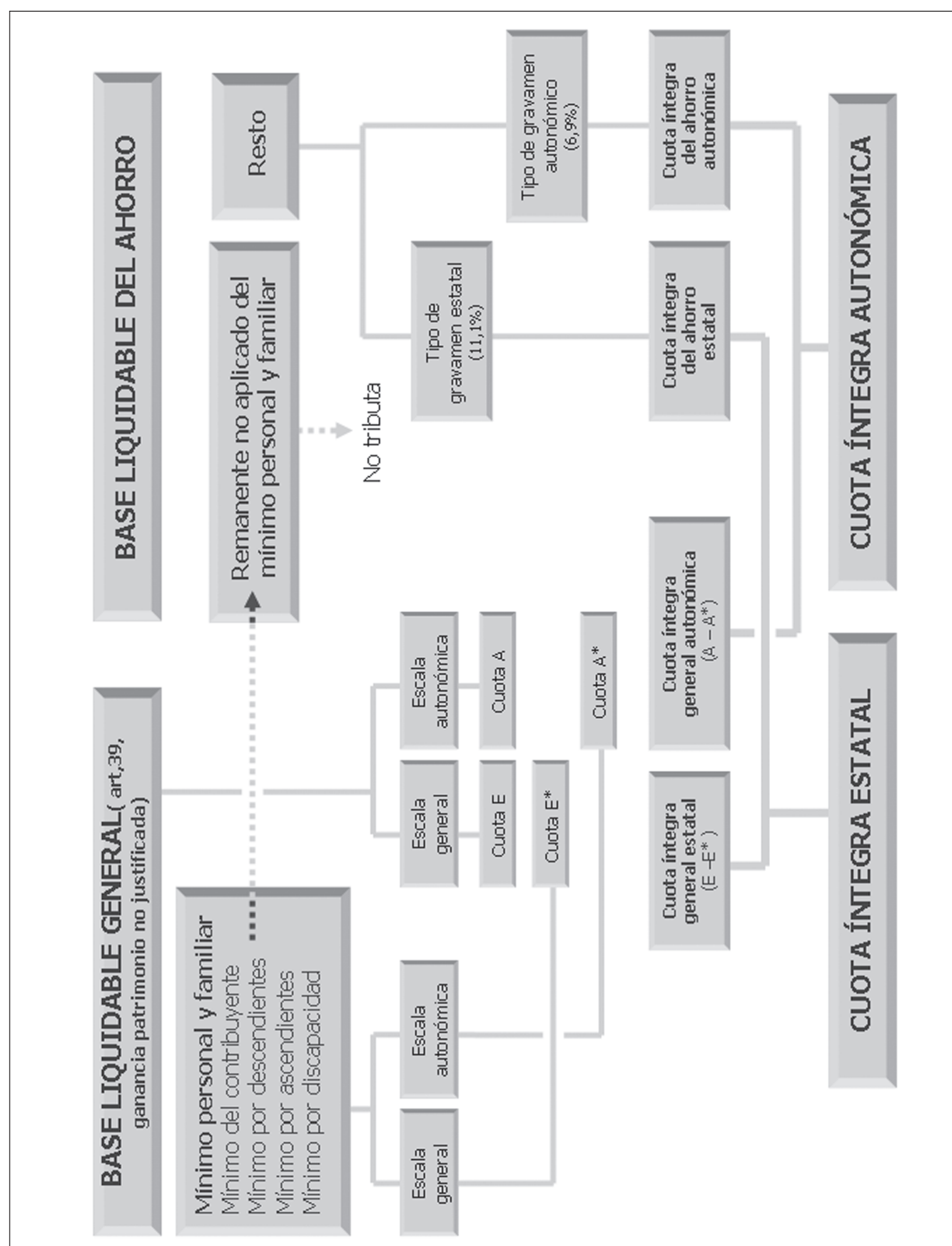
1. INTEGRACIÓN Y COMPENSACIÓN DE RENTAS: Determinación de la base imponible del ahorro.



2. CÁLCULO DE LAS BASES LIQUIDABLES



3. GRAVAMEN DE LAS BASES LIQUIDABLES



4. CÁLCULO DE LA CUOTA DIFERENCIAL Y RESULTADO DE LA DECLARACIÓN



EL REEMBOLSO DEL COSTE DE LAS GARANTÍAS Y LA SUSPENSIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS EN VÍA DE RECURSO *

FÉLIX ALBERTO VEGA BORREGO

Universidad Autónoma de Madrid

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Eduardo ABRIL ABADÍN, don Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, don Gabriel CASADO OLLERO, don Javier LASARTE ÁLVAREZ, don Jesús RUIZ HUERTAS CARBONELL y doña María Asunción SALVO TAMBO.

Extracto:

LA suspensión de los actos tributarios cuando se interpone un recurso contra los mismos requiere, en la mayoría de los casos, la aportación de una garantía. Cuando tras la sustanciación del correspondiente recurso se anula el acto impugnado, el recurrente puede solicitar el reembolso del coste de la garantía aportada para obtener la suspensión. En este trabajo se analiza el régimen jurídico de este derecho que recoge el artículo 33 de la Ley General Tributaria.

Palabras clave: reembolso del coste de las garantías, suspensión de los actos tributarios y prescripción del derecho de reembolso.

* Este trabajo se ha realizado en el marco del proyecto SEI2006-11841, financiado por el Ministerio de Educación y Ciencia, cuyo investigador principal es el profesor Álvaro RODRÍGUEZ BEREJO.

Sumario

1. Breve referencia a la suspensión de los actos tributarios en vía de recurso.
2. El derecho al reembolso del coste de las garantías: consideraciones generales.
3. Modos de ejercer este derecho: la posibilidad de ejercer en vía jurisdiccional este derecho como pretensión accesorio a la pretensión de anulación del acto administrativo impugnado.
4. Requisitos para que proceda el reembolso: la declaración de improcedencia total o parcial del acto o la deuda tributaria por sentencia o resolución administrativa firme.
5. Contenido del derecho de reembolso: costes reembolsables e intereses legales.
6. Prescripción del derecho de reembolso.
7. Procedimiento.

Bibliografía.

1. BREVE REFERENCIA A LA SUSPENSIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS EN VÍA DE RECURSO ¹

La interposición de un recurso, administrativo o judicial, contra un acto administrativo no suspende, con carácter general, su eficacia. En efecto, como señala el artículo 111.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992), «*la interposición de cualquier recurso, excepto en los casos en que una disposición establezca lo contrario, no suspenderá la ejecución del acto impugnado*». Una disposición que establece el mismo principio, pero aplicado a la materia tributaria, es el artículo 39.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRV 2005), que establece que «*la mera interposición de una reclamación económico-administrativa no suspenderá la ejecución del acto impugnado*» ².

El principio de ejecutividad de los actos administrativos –que incluye lógicamente también a los actos tributarios– no sería plenamente conforme a las exigencias que se derivan de la Constitución, y en particular del derecho a la tutela judicial efectiva que reconoce su artículo 24, sino se complementa con un sistema adecuado de medidas cautelares, entre las que se encuentra la suspensión de la ejecución del acto impugnado. En efecto, como ha señalado CHINCHILLA, del mismo modo en que el principio de ejecutividad de los actos administrativos encuentra su justificación constitucional en el principio de eficacia (art. 103 de la Constitución), también encuentra su más severa limitación en el derecho a la tutela judicial efectiva reconocido en el artículo 24 de la Constitución, desde el momento en que aquel puede presentar un serio obstáculo para la efectividad real de dicha tutela ³. Por este motivo, aunque la ejecutividad del acto administrativo no es incompatible con el derecho a la tutela judicial efectiva en términos generales y abstractos, este derecho se garantiza «*facilitando que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un Tribunal y que este con la información y contradicción que resulte menester, resuelva sobre la suspensión*» ⁴. En este sentido han señalado GARCÍA DE ENTERRÍA y Tomás Ramón FERNÁNDEZ, que el derecho a la tutela judicial efectiva que reconoce el artículo 24.1 de la Constitución «*impone la necesidad de articular un sistema de medidas cautelares capaces de evitar la frustración de esa tutela judicial, cuando esta se pretende de la Administración que ha utilizado inicialmente su autotutela*» ⁵.

¹ Todas las sentencias y resoluciones administrativas se citan por su fecha, órgano de procedencia y número de recurso. Salvo que se mencione expresamente lo contrario, todas ellas pueden consultarse en la base de datos *Normacef Fiscal*. Cuando ello no es así, se cita expresamente la referencia de la base de datos *Westlaw*.

² *Vid.* también el artículo 25.1 del RGRV 2005 respecto al recurso de reposición.

³ CHINCHILLA 1999, pág. 566.

⁴ *Vid.* la sentencia del Tribunal Constitucional 66/1984 y GALLEGO ANABITARTE/MENÉNDEZ REXACH 2001, pág. 253.

⁵ GARCÍA DE ENTERRÍA/FERNÁNDEZ 1997, pág. 523.

En suma, el fundamento de las medidas cautelares, y entre ellas la suspensión, se encuentra en el derecho a la tutela judicial efectiva. Por este motivo, la referencia al mismo solo tendría sentido en rigor en relación con la suspensión y demás medidas cautelares acordadas en la vía contencioso-administrativa, dado que este derecho fundamental solo tiene aplicación en el ámbito judicial. Ello significaría que, en principio, las medidas cautelares de la vía administrativa previa no vendrían exigidas por tal derecho. Sin embargo, como ha señalado la doctrina, también deben fundarse tales medidas en el derecho a la tutela judicial efectiva, pues la exclusión de medidas cautelares durante la vía administrativa previa puede impedir la vigencia del citado derecho fundamental ⁶.

En relación a la suspensión en vía administrativa de los actos tributarios, el régimen aplicable no es el que establece la Ley 30/1992 en su artículo 111, sino el que contempla la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT 2003) y el RGRV 2005.

La suspensión administrativa que regula la Ley 30/1992 se vincula, fundamentalmente, a que la ejecución inmediata del acto impugnado pudiera ocasionar daños de difícil o imposible reparación. La aportación de una garantía no supone, por sí misma, la suspensión del acto impugnado. Este constituye uno de los aspectos principales que distingue la suspensión administrativa que regula la Ley 30/1992, de la que recoge la normativa tributaria. En materia tributaria, especialmente respecto de los actos con contenido económico, la prestación de una garantía implica la concesión de la suspensión del acto impugnado, por lo menos durante la sustanciación en la vía administrativa del recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa ⁷. Para que ello sea posible, es necesario que la garantía, además de ser idónea, sea también suficiente, lo que precisa que cubra no solo el importe del acto impugnado, sino también «*los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que pudieran proceder*» (vid. arts. 224.1 y 233.1 LGT 2003).

La regulación de la suspensión en la normativa tributaria se caracteriza también porque determinadas garantías tienen carácter preferente. Por este motivo, en la LGT 2003 se distinguen dos modalidades de suspensión previa aportación de garantía. Por un lado, se encuentra la *suspensión automática* (art. 233.2 LGT 2003). Las únicas garantías que pueden aportarse en esta modalidad son las siguientes: a) depósito de dinero o valores públicos; b) aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca; c) certificado de caución; y d) fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia, cuando el importe de la deuda no exceda 1.500 euros ⁸.

Por otro lado, se encuentra la *suspensión con prestación de garantías alternativas* (art. 233.3 LGT 2003), en la que pueden aportarse cualquier tipo de garantía. No obstante, una condición para que pueda utilizarse esta segunda modalidad, es que el interesado acredite que no puede aportar las

⁶ GALLEGO ANABITARTE/MENÉNDEZ REXACH 2001, pág. 253.

⁷ En este trabajo nos vamos a referir exclusivamente a los actos tributarios con contenido económico. Los actos tributarios sin contenido económico también pueden ser objeto de suspensión en vía administrativa. Para ello es preciso, como señala el artículo 233.10 de la LGT 2003, que «*lo solicite el interesado y justifique que su ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación*». Como se puede comprobar, el requisito que establece la LGT 2003 es muy similar al de la Ley 30/1992.

⁸ Vid. la Orden EHA/3987/2005, de 15 de diciembre (BOE de 21 de diciembre).

garantías, en cuantía suficiente, previstas para la suspensión automática⁹. Este requisito es el que nos permite sostener que la normativa tributaria establece un sistema de suspensión previa aportación de garantías, teniendo algunas de ellas carácter preferente –las de la suspensión automática–, que son precisamente las que tienen un mayor grado de liquidez.

En todo caso, la suspensión de los actos tributarios económicos también pueden obtenerse con dispensa total o parcial de garantías (art. 233.4 LGT 2003), pero en estos casos es necesario acreditar, como sucede en el ámbito de la Ley 30/1992, que la ejecución inmediata pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación¹⁰.

Por lo que respecta a la suspensión en vía judicial, la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA 1998) no contempla un régimen específico para los actos tributarios, a diferencia de lo que sucede en la vía administrativa previa.

La decisión de suspender o no el acto impugnado debe adoptarse, a la vista del artículo 129 de la LJCA 1998, atendiendo a cómo puede afectar su ejecución a la efectividad de la sentencia que resuelva sobre el fondo del asunto. Uno de los elementos que el Tribunal deberá tener en cuenta, a pesar de que la LJCA 1998 no lo indique expresamente, es la medida en que la ejecución del acto impugnado puede producir perjuicios de difícil o imposible reparación¹¹. Lógicamente, no procederá la suspensión, aunque la ejecución pueda producir perjuicios, cuando los mismos sean reparables.

Esto explica que, con carácter general, los Tribunales de Justicia denieguen la suspensión de los actos con contenido económico, sobre la base de que el eventual perjuicio que pudiera ocasionar la ejecución del acto impugnado siempre es reparable, reparación que se materializa por la devolución de las cantidades pagadas más, en su caso, los intereses de demora correspondientes. La posi-

⁹ En este punto la LGT 2003 ha supuesto un importante avance con el fin de consolidar, en el ámbito tributario, el principio de que los actos con contenido económico se suspenden si se garantiza su importe. En efecto, bajo la normativa anterior –fundamentalmente el art. 76.2 del RD 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (RPREA 1996)–, el obligado tributario tenía que acreditar, además de que no podía aportar las garantías previstas para la suspensión automática, que «la ejecución produciría perjuicios de imposible o difícil reparación». Este requisito complicaba la utilización de esta modalidad de suspensión, como ha constatado los Tribunales de Justicia. *Vid.* las sentencias del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 2004, recurso 6814/1999, del TSJ de Madrid de 12 de noviembre de 2004, recurso 1009/2001, del TSJ de Cataluña de 18 de noviembre de 2004, recurso 622/2000 y del TSJ de Canarias de 11 de marzo de 2005, recurso 1376/2003.

¹⁰ No obstante, cuando se trata de sanciones tributarias, con o sin contenido económico, la suspensión durante el tiempo en que se prolongue la resolución en la vía administrativa del recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa, se produce de forma automática sin necesidad de prestar garantía o acreditar que de la ejecución se derivarían perjuicios de difícil o imposible reparación (*vid.* art. 212.3 LGT 2003). A pesar de que sea discutible, la suspensión que regula el artículo 212.3 de la LGT 2003 de las sanciones tributarias solo se extiende hasta que sean firmes en vía administrativa. Si se impugnan en vía judicial, termina la suspensión que regula dicho precepto, sin perjuicio de que pueda obtenerse del Juez o Tribunal que conozca del recurso contencioso-administrativo. *Vid.* la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de marzo de 2005, recurso 715/1999. No obstante, hay que tener en cuenta que el auto de la Audiencia Nacional de 1 de junio de 2005 y la sentencia del TSJ de Cataluña de 19 de mayo de 2005, recurso 31/2005, han considerado que la suspensión de las sanciones tributarias también deben suspenderse en vía judicial sin necesidad de aportar garantía. Estas resoluciones en el fondo lo que consideran es que hasta que las sanciones no son firmes en vía administrativa y judicial no son ejecutivas.

¹¹ *Vid.* CHINCHILLA 1999, pág. 583.

bilidad de reparar el perjuicio causado viene garantizada, además, por la nota de solvencia que caracteriza a las Administraciones públicas ¹².

La aplicación de la doctrina anterior a los actos tributarios supondría que el hecho de que en la vía administrativa hubieran estado suspendidos por haberse garantizado su importe no sería un argumento suficiente para su mantenimiento en la vía judicial. De hecho, en la vía judicial, la aportación de garantías no es un premisa para acordar la suspensión, sino solamente una consecuencia, de acuerdo con el artículo 133.1 de la LJCA 1998 ¹³.

Ante esta situación, puede afirmarse que, en principio, es más probable que se mantenga la suspensión, en vía judicial, de un acto tributario sin contenido económico o de un acto tributario con contenido económico que ha sido suspendido en vía administrativa con dispensa total o parcial de garantías. Ello se debe a que los criterios utilizados por la normativa tributaria para acordar su suspensión en la vía administrativa son similares a los que se utilizan en la vía judicial, esto es, la existencia de perjuicios de imposible o difícil reparación provocados por la ejecución del acto.

Pues bien, como es sabido, para los actos en materia tributaria con contenido económico la jurisprudencia del Tribunal Supremo mantiene un criterio distinto. En este sentido, se introduce un cierto automatismo en la suspensión judicial de los actos tributarios, habida cuenta que se concede siempre que se hubiera otorgado previamente en la vía administrativa y que la garantía aportada en la misma se extienda a la vía contencioso-administrativa ¹⁴.

Esta doctrina, sin lugar a dudas, facilita sensiblemente la obtención de la suspensión judicial de los actos tributarios con contenido económico, porque exonera al recurrente de la carga de probar la concurrencia de perjuicios de imposible o difícil reparación provocados por la ejecución.

2. EL DERECHO AL REEMBOLSO DEL COSTE DE LAS GARANTÍAS: CONSIDERACIONES GENERALES

En las líneas anteriores hemos expuesto, de la forma más sucinta posible, el régimen de la suspensión, tanto en vía administrativa como en vía judicial, de los actos tributarios con contenido económico. Como hemos podido comprobar, con carácter general, la prestación de una garantía suficiente supone, en los dos ámbitos, la suspensión del acto impugnado.

¹² *Vid.* DE LA NUEZ/PÉREZ 2000, pág. 274 y GONZÁLEZ-VARAS 1999, págs. 567 y 568.

¹³ RODRÍGUEZ-ARANA 1999, pág. 888.

¹⁴ Existen un buen número de pronunciamientos al respecto, aunque la sentencia más significativa del Tribunal Supremo sobre ello es la de 6 de octubre de 1998, recurso 6416/1997. Puede afirmarse, por lo tanto, que sobre esta cuestión existe una jurisprudencia constante y reiterada del Tribunal Supremo. Es por ello que sorprende enormemente que Tribunales Superiores de Justicia como el TSJ de Castilla y León *no* sigan la posición del Tribunal Supremo, aplicando a la suspensión de los actos tributarios los mismos criterios que para el resto de actos administrativos. *Vid.*, entre otros, los autos del TSJ de Castilla y León de 12 de enero de 2006, recurso 1294/2005 y 17 de enero de 2006, recurso 42/2005. Estas resoluciones son ciertamente singulares, porque recogen un voto particular, que señala, en esencia, lo que acabamos de exponer.

Pues bien, en aquellos casos en los que se declara el acto impugnado improcedente el obligado tributario no tendrá la obligación de pagar la deuda exigida, y que ha sido objeto de suspensión ¹⁵. Ahora bien, el hecho de que ello sea así, no implica siempre que la esfera del obligado tributario no se haya visto, de algún modo, afectada por la actuación de la Administración, como consecuencia de haber dictado un acto que finalmente se ha declarado improcedente. Y ello porque en la mayoría de los casos, el hecho de haber obtenido la suspensión del acto tributario con contenido económico habrá ocasionado al interesado una serie de costes ¹⁶.

Este coste provoca en el interesado un daño económico, daño que debe ser indemnizado o resarcido cuando finalmente, bien en vía administrativa, bien en vía judicial, se anula, total o parcialmente, el acto administrativo impugnado. Parece lógico que este daño debe ser objeto de indemnización, habida cuenta que el obligado tributario afectado no tenía obligación de soportarlo, al menos no íntegramente, como consecuencia de que el acto impugnado se declara, total o parcialmente, que no es conforme a Derecho. En efecto, de no haber dictado la Administración una liquidación o un acto tributario improcedente, no se habría tenido que garantizar el acto o la deuda impugnados para obtener la suspensión.

Obviamente, este coste no es el único que soporta el obligado tributario cuando impugna un acto administrativo. Sin embargo, es cierto que los costes que se originan como consecuencia de la suspensión vienen motivados por los desembolsos que tiene que realizar para aportar las garantías que permiten obtener la suspensión. Al margen de los costes originados por la suspensión, resaltan de manera sobresaliente los que se derivan de la representación y defensa del interesado para llevar a cabo la impugnación. Estos costes, especialmente en la vía administrativa, se generan de modo voluntario por el obligado tributario que recurre, habida cuenta que en esta fase no es preceptiva la intervención ni de Abogado ni de Procurador ¹⁷. No sucede lo mismo cuando la *litis* alcanza la vía judicial (*vid.* art. 23 LJCA 1998). Sobre la posibilidad de que el obligado tributario sea indemnizado por estos costes no nos vamos a detener aquí, aunque sí cabe mencionar que se va consolidando una «jurisprudencia» favorable a que se resarzan los costes de asesoramiento ocasionados en la vía administrativa, en aquellos asuntos en que por su complejidad esté justificado el acudir a un experto en la materia, mientras que los originados en la vía jurisdiccional la competencia se atribuye al Juez o Tribunal que conozca del asunto, a través de la condena en costas ¹⁸. Para el resarcimiento de los pri-

¹⁵ Cuando se declara la procedencia del acto tributario suspendido, el obligado tributario deberá proceder a ingresar su importe –siempre que su contenido sea económico– y a pagar los intereses que se hayan devengado durante el tiempo en que haya estado suspendido, de conformidad con los artículos 26, 224.5, 225.3 y 233.9 de la LGT 2003 y los artículos 25.10 y 66 del RGRV 2005.

¹⁶ No se habrá producido esta situación, con toda probabilidad, cuando la suspensión se haya acordado con dispensa de garantías, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 233.4 de la LGT 2003. No obstante, esta modalidad de suspensión puede generar costes al obligado tributario, porque para que pueda acordarse tiene que realizar una determinada actividad probatoria. Del mismo modo, también cuando el acto tributario declarado improcedente no tuviera contenido económico es posible que se hayan ocasionado para el obligado tributario una serie de costes al efecto de obtener la suspensión, como consecuencia de que la actividad probatoria que ha tenido que desarrollar a la hora de acreditar que la ejecución inmediata ocasionaría perjuicios de imposible o difícil reparación. No se habrán generado dichos costes, por el contrario, cuando la obtención de la suspensión no precisa la aportación de una garantía o de la prueba de dichos «perjuicios». Es el caso, por ejemplo, de las sanciones tributarias, por lo menos durante el tiempo en que se sustancia el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa.

¹⁷ El RGRV 2005 no establece expresamente lo anterior, pero no por ello puede considerarse que sean preceptivos.

¹⁸ Sobre ello véase BOSCH 2005 y las sentencias de la Audiencia Nacional de 21 de octubre de 1999, recurso 2164/1997 y de 22 de septiembre de 2003, recurso 453/2000.

meros, la vía que el obligado tributario debe seguir, en principio, es la de la responsabilidad patrimonial regulada en los artículos 139 y siguientes de la Ley 30/1992.

En este trabajo, por lo tanto, nos vamos a ocupar exclusivamente de la indemnización de los daños/costes soportados por el obligado tributario para obtener la suspensión de un acto en materia tributaria con contenido económico que posteriormente, total o parcialmente, se declara que no es conforme a Derecho.

La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (Ley 1/1998) reconoció por primera vez, con carácter general, el derecho de los obligados tributarios a ser reembolsados de los costes de las garantías aportadas para suspender la ejecución de la deuda tributaria. Este derecho se reconoció también en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (LGT 1963), en particular en su artículo 81.4, como consecuencia de las modificaciones introducidas en esta norma por la Ley 1/1998. Con anterioridad la LGT 1963, tras la modificación realizada por la Ley 25/1995, de 10 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (Ley 25/1995), reconocía este derecho en su artículo 81.5, pero solo respecto del coste de los avales aportados para suspender la ejecución de las sanciones tributarias.

La LGT 2003 reconoce este derecho en su artículo 34 c) y lo regula en el artículo 33. El desarrollo reglamentario está previsto en los artículos 72 y siguientes del RGRV 2005.

Con anterioridad a las Leyes 1/1998 y 25/1995, esta cuestión se canalizó a través de la regulación general en materia de responsabilidad patrimonial prevista en la Ley 30/1992¹⁹. De hecho esta vía será la procedente para que los obligados tributarios puedan ver resarcidos cualquier otro daño o coste distinto de los originados por las garantías aportadas para obtener la suspensión, como señala expresamente el artículo 72 del RGRV 2005: *«El procedimiento previsto en los artículos siguientes se limitará al reembolso de los costes anteriormente indicados, si bien el obligado al pago que lo estime procedente podrá instar, en relación con otros costes o conceptos distintos, el procedimiento de responsabilidad patrimonial previsto en el título X de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, cuando se den las circunstancias previstas para ello»*.

En nuestra opinión la naturaleza y los antecedentes de esta cuestión permiten sostener que nos encontramos realmente ante una auténtica indemnización de daños y perjuicios dotada de una regulación específica²⁰. En este sentido, es acertado que la normativa no haya utilizado el concepto de devolución («devolución del coste de las garantías»), porque en este caso la Administración no devuelve al obligado tributario nada que hubiera estado previamente en su poder, habida cuenta que lo que se «devuelve» es el importe de una serie de gastos en los que ha incurrido el obligado tributario para obtener la suspensión del acto administrativo impugnado. Lo único que devuelve propiamente

¹⁹ Vid. las sentencias que citan VV.AA. 2004, pág. 130.

²⁰ Vid. ESEVERRI 1998, pág. 73, FALCÓN Y TELLÁ 1999, pág. 276, la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de marzo de 1999, recurso 3068/1994 y la sentencia del TSJ de las Islas Baleares de 19 de diciembre de 2003, recurso 626/2002. Como señala la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de junio de 2002, recurso 3171/1997, la obligación de la Administración de reembolso del coste de las garantías «se inscribe en el ámbito de la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria por el funcionamiento anormal de los servicios de gestión tributaria o, si se quiere, y en términos más amplios, por un funcionamiento que causa un daño al administrado que este no tiene el deber jurídico de soportar» (FJ 3).

la Administración, en los supuestos en los que resulte procedente, es la garantía aportada. Un buen ejemplo es el caso en el que la garantía aportada es un aval.

El hecho de que esta indemnización esté regulada de forma expresa facilita en gran manera que los obligados tributarios puedan verse resarcidos por estos perjuicios²¹. En efecto, por poner un ejemplo, el plazo de prescripción que la LGT 2003 establece para ejercitar este derecho —cuatro años— es significativamente más amplio que el plazo de un año previsto en el artículo 142 de la Ley 30/1992.

En esta parte del trabajo hemos analizado el régimen jurídico del reembolso del coste de las garantías regulado en la LGT 2003 y en el RGRV 2005. No obstante, en el siguiente apartado nos ocuparemos de una cuestión que tiene una importancia significativa desde la perspectiva procedimental. Se trata de analizar si este derecho se puede ejercer solo tras la finalización del proceso o procedimiento impugnatorio correspondiente, o puede instarse, como petición accesoria a la pretensión de anulación del acto impugnado.

3. MODOS DE EJERCER ESTE DERECHO: LA POSIBILIDAD DE EJERCER EN VÍA JURISDICCIONAL ESTE DERECHO COMO PRETENSIÓN ACCESORIA A LA PRETENSIÓN DE ANULACIÓN DEL ACTO ADMINISTRATIVO IMPUGNADO

De la regulación del reembolso de los costes de las garantías se desprende que este solo puede ejercerse una vez se haya declarado la improcedencia, total o parcial, de la deuda tributaria impugnada y suspendida, declaración, administrativa o judicial, que debe ser firme. En efecto, el artículo 33.1 de la LGT 2003 señala que *«la Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda si dicho acto o deuda es declarado improcedente por sentencia o resolución administrativa firme»*. Confirma este extremo el artículo 76.2.a) del RGRV 2005, al establecer que uno de los documentos que deberá acompañarse a la solicitud de reembolso es una *copia de la resolución administrativa o sentencia judicial firme* por la que se declare improcedente, total o parcialmente, el acto administrativo o deuda cuya ejecución se suspendió.

En consecuencia, en principio el obligado tributario no puede ejercer este derecho hasta que no sea firme la resolución administrativa o judicial que declara la improcedencia de la deuda tributaria suspendida. A una conclusión similar podía llegarse bajo la Ley 1/1998, toda vez que se expresaba en los mismos términos que la LGT 2003 y, sobre todo, bajo la dicción del artículo 142.4 de la Ley 30/1992. Este último precepto establece que *«la anulación en vía administrativa o por el orden jurisdiccional contencioso-administrativo de los actos o disposiciones administrativas no presupone derecho a la indemnización, pero si la resolución o disposición impugnada lo fuese por razón de su fondo o forma, el derecho a reclamar prescribirá al año de hacerse dictado la Sentencia definitiva [...]»*²². Lógicamente, la petición de reembolso en aplicación de la Ley 30/1992 debe

²¹ BLASCO 1998, pág. 105.

²² *Vid.* VV.AA. 2003, pág. 676. No obstante, es cierto que el término que utiliza la norma «sentencia definitiva» no equivale a sentencia firme. Con anterioridad a la Ley 30/1992 la jurisprudencia exigía que la sentencia fuera firme. En todo caso, lo único que estaría haciendo la Ley 30/1992 es adelantar el momento en el que se puede ejercer la pretensión.

entenderse referida a las solicitudes en este sentido articuladas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 1/1998.

Pues bien, a pesar de lo anterior, cabe plantearse si esta petición puede formularse en un momento anterior y, en particular, en el propio recurso administrativo o contencioso-administrativo contra el acto tributario impugnado, cuya suspensión se ha obtenido. En este sentido, *el reembolso del coste de las garantías vendría a constituir una pretensión accesorio a la pretensión principal, esto es, que se declare la improcedencia de la deuda tributaria impugnada* –a través de la nulidad o anulación de la liquidación–. La pretensión accesorio consistiría en la petición de una indemnización por los daños y perjuicios provocados por la liquidación impugnada, entre los que se encontrarían, entre otros, el coste de las garantías aportadas para obtener su suspensión.

En el ámbito contencioso-administrativo es posible formular esta pretensión como pretensión accesorio a la anulación de la deuda tributaria impugnada. En efecto, el artículo 31 de la LJCA 1998 señala que *«el demandante podrá pretender la declaración de no ser conformes a Derecho y, en su caso, la anulación de los actos [...] susceptibles de impugnación. El demandante también podrá pretender el reconocimiento de una situación jurídica individualizada y la adopción de medidas adecuadas para el pleno restablecimiento de las mismas, entre ellas la indemnización de daños y perjuicios, cuando proceda»*.

Este supuesto indemnizatorio es el de la responsabilidad por daños derivados del acto anulado, que también preveía la Ley de 27 de diciembre de 1956, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA 1956), concretamente en su artículo 42. Esta pretensión es accesorio a la pretensión de anulación y lo que persigue es indemnizar los daños derivados de la aplicación del acto impugnado que luego resulta anulado²³. Para que pueda ser reconocida, además de que sea necesario que se estime la pretensión principal y se prueben los daños ocasionados por el acto que se anula, es preciso también que se haya formulado expresamente esta pretensión en el procedimiento. En los casos en los que no se haya deducido esta pretensión –es decir, el interesado solo ha instado la pretensión de anulación–, esta solicitud de indemnización deberá instarla una vez acabado el proceso, en el correspondiente procedimiento de responsabilidad patrimonial al amparo del artículo 142.4 de la Ley 30/1992²⁴. En este procedimiento la pretensión indemnizatoria ya no tiene carácter accesorio, sino que sería la pretensión principal.

Aunque el orden jurisdiccional contencioso-administrativo tiene, con carácter general, carácter revisor, esta pretensión puede ejercerse a pesar de que no se hubiera formulado con anterioridad en la vía administrativa –siempre que tenga carácter accesorio y sea consecuencia de la estimación de la pretensión principal–²⁵. Como ha señalado la doctrina, aunque de la Ley 30/1992

²³ GONZÁLEZ SALINAS 1999, pág. 29 y HUERGO LORA 2000, pág. 295.

²⁴ GONZÁLEZ SALINAS 1999, pág. 29.

²⁵ *Vid.* SILVA 1992, pág. 201 (que cita la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de febrero de 1989), GONZÁLEZ PÉREZ 1998, pág. 796 y la sentencia del TSJ de Canarias de 4 de marzo de 2005, recurso 431/2002, que señala en su FJ 3 que *«no hay obstáculo para que se formulen tales pretensiones de resarcimiento de daños y perjuicios en la propia vía contenciosa, ya que la Ley jurisdiccional permite la solicitud sin necesidad de que la petición se haya formulado previamente en la vía administrativa, como medida de restablecimiento de la situación jurídica individualizada (art. 42 in fine de la LJCA de 1956 y 31 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa)»*. No serían objeto de indemnización los daños y perjuicios provocados por una actuación o acto administrativo diferente del impugnado.

(art. 142.4) parece desprenderse que se habría de seguir en todo caso la vía administrativa previa por ella establecida, no debe excluirse la posibilidad de pedir directamente en la vía judicial contencioso-administrativa la indemnización por los daños y perjuicio derivados del acto impugnado, pues también bajo el imperio de la normativa anterior (art. 42 LJCA 1956), en normas procesales prácticamente idénticas a las vigentes (art. 31 LJCA 1998), era posible reclamar jurisdiccionalmente los daños y perjuicios, aunque en vía administrativa solo se hubiese pedido la nulidad o anulación del acto ²⁶.

Por lo tanto, la LJCA 1998 reconoce que puede solicitarse como medida necesaria para el restablecimiento de una situación jurídica individualizada el reconocimiento del derecho a la indemnización de los daños y perjuicios causados por el acto administrativo impugnado. Cuando se ejerce esta pretensión, como señala el artículo 71.1 d) de la LJCA 1998, la sentencia contencioso-administrativa puede contener varios pronunciamientos en este sentido. La sentencia fijará la cuantía de la indemnización cuando lo pida expresamente el demandante y consten probados en autos elementos suficientes para ello. Cuando ello no sea así, la sentencia establecerá las bases para la determinación de la cuantía, cuya definitiva concreción quedará diferida al período de ejecución de sentencia ²⁷. Como posteriormente señalaremos, normalmente la cuantía de la indemnización por reembolso del coste de las garantías deberá determinarse en ejecución de sentencia.

Por otro lado, hay que tener también en cuenta que esta solicitud, al no ser el objeto principal del pleito, no supone una alteración esencial del objeto del proceso. El recurso se sigue dirigiendo frente al mismo acto administrativo, pero se añade, al preverlo la LJCA 1998, una pretensión accesorio necesaria para el restablecimiento de la legalidad. Del mismo modo, al no constituir el objeto principal del proceso, la LJCA 1998 permite que pueda formularse, además de en el escrito de demanda, en el acto de vista o en el escrito de conclusiones (*vid.* art. 65.3 LJCA 1998) ²⁸. Lógicamente no podría formularse esta pretensión en el trámite de vista o conclusiones si la indemnización de daños y perjuicios constituyera la pretensión principal, que no es el caso del supuesto que estamos analizando.

Pues bien, a la vista de lo anterior no parece que exista ningún obstáculo para que la solicitud de reembolso se formule en el mismo recurso contencioso-administrativo que se dirige contra el acto impugnado, habida cuenta que en el fondo esta pretensión no constituye más que una indemnización de daños y perjuicios, que requiere para su reconocimiento, lógicamente, que con carácter previo se declare la improcedencia del acto impugnado ²⁹. En la práctica, la fijación de la cuantía de la indem-

nado. Por eso la sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de octubre de 2004, recurso 634/2002, señala que no puede estimarse la solicitud de indemnización de daños y perjuicios por el embargo de todos los bienes de los recurrentes durante los años transcurridos desde la liquidación impugnada. El reconocimiento del derecho a la indemnización se proyecta sobre una situación provocada por la actuación administrativa objeto de recurso, pero no en relación con otras actuaciones administrativas, como el embargo, el cual, como acto administrativo, es susceptible de recurso judicial, en el seno del cual se puede impetrar el reconocimiento del derecho a la indemnización que se postula.

²⁶ VV.AA. 1998, págs. 354 y 355 y CHICO 2001, pág. 237.

²⁷ GONZÁLEZ-VARAS 1999, pág. 384 y HUERGO LORA 2000, pág. 296.

²⁸ VV.AA. 2003, pág. 1.146. No obstante, la ley condiciona lo anterior a que ya estuvieran probados en autos la existencia y la cuantía de los daños y perjuicios cuyo resarcimiento se trate.

²⁹ *Id.* la sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de junio de 2004, recurso 1611/2002. Esta sentencia reconoce el derecho en aplicación del artículo 12 de la Ley 1/1998, si bien es cierto que realmente se articula como una pretensión accesorio del artículo 31.2 de la LJCA 1998, habida cuenta que el recurso contencioso-administrativo se dirige contra la liquidación

nización deberá posponerse a la fase de ejecución de sentencia, ya que en la mayoría de los casos, especialmente si la garantía aportada es un aval, no podrá cuantificarse la cuantía del daño hasta que el mismo se cancele, lo que requiere que previamente la Administración tributaria devuelva ese aval al recurrente. Lo mismo sucedería si la garantía aportada hubiera sido una hipoteca sobre un bien inmueble, habida cuenta de que entre los conceptos que resultan objeto de indemnización se encuentra el coste de cancelación de la misma, circunstancia que solo tendrá lugar una vez que se haya dictado la resolución por la que se declara la improcedencia de la deuda tributaria impugnada.

Dada la regulación que de esta materia prevé la LJCA 1998, no es de extrañar que existan pronunciamientos del orden jurisdiccional contencioso-administrativo que se pronuncian en este sentido, esto es, por un lado, declaran la improcedencia de la deuda tributaria impugnada y, por otro, condenan a la Administración a indemnizar por una cuantía equivalente al coste de las garantías aportadas para obtener la suspensión, incrementada, en algunos casos, en el interés de demora correspondiente³⁰. Es más, a través del artículo 31.2 de la LJCA 1998 el interesado puede solicitar, como pretensión accesoria a la anulación del acto administrativo, que se indemnicen *todos* los daños y perjuicios que le haya podido causar ese acto. Dentro de estos daños y perjuicios no solo se encuentra el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución del acto impugnado, sino que también tendrían cabida otros supuestos, como por ejemplo el coste de los honorarios de defensa soportados por el obligado tributario en la fase administrativa previa³¹.

Por lo que respecta a la impugnación de la deuda tributaria en la vía administrativa previa (recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas), hay que destacar que ni la LGT 2003, ni el RGRV 2005 contemplan un precepto similar al artículo 31 de la LJCA 1998. Lo mismo sucedía bajo la normativa anterior a la LGT 2003.

Esto significa que cuando el obligado tributario impugna el acto administrativo no puede ejercitar, como pretensión accesoria a la anulación de dicho acto, una pretensión indemnizatoria similar a la que contempla el artículo 31 de la LJCA 1998; o mejor dicho, el obligado tributario, claro que puede formularla, pero sabiendo que el órgano administrativo que resuelva el recurso o la reclamación no pueda reconocerla.

La razón de que no sea posible esta acumulación en la vía administrativa previa radica en que esta pretensión indemnizatoria debe ejercerse siempre como pretensión autónoma y a través del cauce procedimental establecido al efecto³². Por esta razón un Tribunal Económico-Administrativo no

objeto de suspensión. También sucede lo mismo en la sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de junio de 2001, recurso 830/1998, pero en este caso la sentencia reconoce el derecho a ser indemnizado, aunque señala que deberá ejercerse siguiendo el procedimiento establecido por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente (RD 136/2000) (también la sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de abril de 2002, recurso 1114/1999).

³⁰ Véanse, entre otras, la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de julio de 1999, recurso 7007/1994, la sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de mayo de 2001, recurso 689/1998 y la sentencia del TSJ de Valencia de 15 de julio de 2004, recurso 504/2000.

³¹ La sentencia del TSJ de Valencia citada en la nota anterior reconoce también esta cuestión como pretensión accesoria. Respecto a los honorarios de defensa soportados en la vía administrativa-previa es posible que el contribuyente pueda solicitar directamente en la demanda contencioso-administrativa la cuantía a la que asciende la indemnización, habida cuenta que los honorarios por ese trámite ya se han devengado pues se refieren a una fase que ya ha concluido.

³² MATA 1997, pág. 109.

debería reconocer la pretensión de que se reembolse el coste de las garantías cuando esta pretensión se formula en la misma reclamación económico-administrativa contra la liquidación que exige la deuda tributaria, sino que simplemente debería señalar, en el caso de que declare la improcedencia de la misma, que deberá solicitar este reembolso a través del procedimiento que regula el RGRV 2005. Cualquier otra pretensión indemnizatoria distinta del reembolso del coste de las garantías también deberá ejercitarse de forma autónoma, a través del procedimiento de responsabilidad patrimonial que regula la Ley 30/1992. En ambos casos se observa perfectamente que estas pretensiones indemnizatorias se ejercitan autónomamente, dando lugar a sendos procedimientos en los que la pretensión principal es que se indemnicen los daños y perjuicios causados por la liquidación tributaria anulada—obviamente, en el caso del reembolso del coste de las garantías se trata de una indemnización de daños y perjuicios para la que el ordenamiento ha establecido una regulación y un procedimiento específico—.

Sin lugar a dudas, estas diferencias que se observan en función del modo de ejercitar las pretensiones en los procedimientos de revisión administrativos y jurisdiccionales no dejan de ser sorprendentes. En efecto, en aquellos casos en los que no sea preciso llegar a la vía judicial, el obligado tributario no podrá formular su pretensión accesorio de indemnización y, en cambio, si su cuestión llega a la vía contencioso-administrativa sí podrá hacerlo. El hecho de que no pueda hacerlo cuando el asunto no llega a la vía contencioso-administrativa tiene consecuencias significativas, como es el hecho de que deberá instar a continuación un procedimiento de reembolso de los costes de las garantías y para el resto de daños y perjuicios, si los hubiere, un procedimiento de responsabilidad patrimonial. Por el contrario, el sujeto que alcanza la vía contencioso-administrativa puede ver satisfechas todas sus pretensiones en un único procedimiento. En fase de ejecución de sentencia la Administración deberá resarcir al obligado tributario de todos los daños y perjuicios a los que le haya condenado el órgano jurisdiccional que conoce del asunto.

Además del motivo anterior, existen otros que podrían servir para cuestionar estas dos vías alternativas que parece establecer la legislación vigente, por lo menos cuando la *litis* alcanza la vía contencioso-administrativa. En este sentido, debemos analizar si existe algún impedimento para que el obligado tributario pueda optar entre las dos alternativas siguientes: a) formular como pretensión accesorio a la pretensión de anulación del acto impugnado una pretensión indemnizatoria; y b) formular únicamente una pretensión anulatoria, sin perjuicio de que una vez que se declare la improcedencia de la deuda tributaria pueda instar el procedimiento correspondiente de reembolso de los costes de las garantías y, en su caso, un procedimiento por responsabilidad patrimonial. Como hemos señalado, solo existe esta opción cuando el asunto alcanza la vía judicial. En tanto el asunto no alcance dicha fase, las pretensiones no pueden acumularse.

Uno de los motivos que puede esgrimirse es que la acumulación de pretensiones en la vía contencioso-administrativa podría distorsionar el sistema de reparto de competencias entre los diferentes órganos de orden jurisdiccional contencioso-administrativo que diseña la LJCA 1998 en sus artículos 8 a 13. Para analizar esta cuestión pondremos el siguiente ejemplo:

Hasta la LGT 2003, la regulación del derecho al reembolso de los costes de las garantías en la Ley 1/1998 y la LGT 1963 no contemplaba el pago de los intereses—legales o de demora (no nos vamos a detener ahora en esta cuestión)— generados por dichos costes. Como ha señalado, por ejemplo, la sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de octubre de 2003, recurso 629/2000, el pago de intereses

sobre el coste de las garantías viene a reparar el lucro cesante, por lo que podría considerarse que para que se reparara correctamente los daños y perjuicios provocados por el acto anulado, no solo era necesario rembolsar el coste de las garantías sino también incrementar la cuantía que represente mediante la aplicación de intereses. Veamos los diferentes resultados a los que llegaríamos en materia de competencias en función de que la pretensión indemnizatoria se ejercitara de modo accesorio o de modo principal en un procedimiento distinto. Partimos de la premisa de que se trata de una liquidación dictada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). Analizaremos dos supuestos: uno, en el que la liquidación es impugnabile en alzada ante el TEAC y, otro, en que no lo es.

a) Liquidación que es impugnabile en alzada ante el TEAC.

a.1) *Se acumulan pretensiones.* La reclamación económico-administrativa la conocería el TEAR correspondiente. Ante una eventual desestimación habría que recurrir en alzada ante el TEAC. Tanto en la reclamación como en el recurso de alzada podría formularse la pretensión accesorio, sin perjuicio de que no pueda ser estimada. El órgano jurisdiccional para conocer del recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAC sería la Audiencia Nacional [art. 11.1.d) LJCA 1998]. La Audiencia Nacional, al haberse formulado la pretensión indemnizatoria podría, además de anular la liquidación, condenar a la Administración a pagar una indemnización por el coste de las garantías más los intereses correspondientes.

a.2) *No se acumulan las pretensiones.* La impugnación de la liquidación se sustanciaría del mismo modo que en el apartado anterior, aunque la sentencia de la Audiencia Nacional se limitaría a anularla. A continuación el obligado tributario deberá solicitar a la Administración el reembolso del coste de las garantías aportadas para suspender la liquidación. Contra una eventual resolución desestimatoria habría que interponer la reclamación económico-administrativa correspondiente ante el TEAR. Este asunto volvería a llegar a la Audiencia Nacional solo en la medida en que quepa recurso de alzada ante el TEAC, lo que será más difícil habida cuenta que la cuantía derivada de este procedimiento es menor –aquí solo se solicita el reembolso del coste de las garantías–. Si no es posible recurso de alzada, en la vía judicial conocería el Tribunal Superior de Justicia correspondiente [art. 10.1 d) LJCA 1998]. En este caso debemos tener en cuenta además otro elemento: es muy probable que con anterioridad a la LGT 2003 los intereses devengados por el coste de la garantía solo puedan obtenerse a través de un procedimiento de responsabilidad patrimonial³³. La competencia para resolver este procedimiento corresponde a los órganos centrales de la AEAT, por lo que ante una eventual desestimación no cabría la interposición de reclamación económico-administrativa alguna, porque las resoluciones en esta materia agotan la vía administrativa (art. 142.6 Ley 30/1992). En consecuencia, la competencia para conocer del recurso contencioso-administrativo correspondería a los Juzgados Centrales de lo Contencioso-Administrativo [art. 9 c) LJCA 1998]. La Audiencia Nacional podría llegar a conocer de esta cuestión, pero

³³ Sin perjuicio de que en otro epígrafe volvamos sobre esta cuestión, así lo han señalado la resolución del TEAC de 11 de noviembre de 2004, RG 4254/2003, la sentencia del TSJ de Asturias 8 de junio de 2004, recurso 251/2001, y la sentencia del TSJ de Madrid de 1 de diciembre de 2004, recurso 545/2002. También sería necesario reclamar a través del procedimiento por responsabilidad patrimonial los honorarios de defensa soportados en la vía económico-administrativa y la indemnización de cualquier otro daño provocado por el acto declarado improcedente distinto del reembolso del coste de las garantías. Como ya hemos señalado, a partir de la LGT 2003 los intereses pueden obtenerse directamente a través del procedimiento de reembolso del coste de las garantías.

solo si se recurre en apelación la sentencia que haya dictado el Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo (art. 11.2 LJCA 1998).

Como puede observarse, en este caso, si se acumulan las pretensiones, la Audiencia Nacional conocería finalmente de todas ellas. Si no se acumulan, sobre cada una se pronunciarían hasta tres órganos jurisdiccionales diferentes: Audiencia Nacional (pretensión principal y en el caso de un eventual recurso de apelación frente a la sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo que conozca del procedimiento de responsabilidad patrimonial), Tribunal Superior de Justicia (pretensión accesoria referida al reembolso del coste de las garantías) y los Juzgados Centrales de lo Contencioso-Administrativo (pretensión accesoria referida a la indemnización de todos aquellos daños que no consistan en el reembolso del coste de las garantías).

b) Liquidación que *no* es impugnabile en alzada ante el TEAC.

b.1) *Se acumulan pretensiones.* La única diferencia con el anterior supuesto es que al no ser recurrible la resolución del TEAR ante el TEAC, en la vía judicial conocería del asunto, y de todas las pretensiones, el Tribunal Superior de Justicia correspondiente.

b.2) *No se acumulan las pretensiones.* De la pretensión principal conocería el Tribunal Superior de Justicia correspondiente y de la pretensión accesoria el reparto competencial sería exactamente igual al del supuesto anterior.

Como puede observarse, en este caso, si se acumulan las pretensiones, el Tribunal Superior de Justicia conocería finalmente de todas ellas. Si no se acumulan, sobre cada una se pronunciarían hasta tres órganos jurisdiccionales diferentes: Audiencia Nacional (en el caso de un eventual recurso de apelación frente a la sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo que conozca del procedimiento de responsabilidad patrimonial), Tribunal Superior de Justicia (pretensión principal y pretensión accesoria referida al reembolso del coste de las garantías) y los Juzgados Centrales de lo Contencioso-Administrativo (pretensión accesoria referida a la indemnización de todos aquellos daños que no consistan en el reembolso del coste de las garantías).

De este ejemplo se advierte claramente que el ejercicio acumulado de ambas pretensiones provoca que el órgano jurisdiccional competente para conocer de la pretensión principal pueda llegar a pronunciarse sobre cuestiones sobre las que no tendría competencia de haberse ejercido de forma autónoma las distintas pretensiones. Este podría constituir un argumento para negar la posibilidad de ejercer acumuladamente ambas pretensiones.

Pues bien, aunque no parece muy lógica esta disfunción que genera desde el punto de vista competencial el ejercicio acumulado de ambas pretensiones, consideramos que no existen, desde esta perspectiva, argumentos jurídicos suficientes para negar, como consecuencia de ello, la posibilidad de materializar este ejercicio conjunto en la vía contencioso-administrativa.

Esta posibilidad la establece la LJCA 1998 sin contemplar ningún tipo de limitación. En este sentido tiene cierta importancia el hecho de que esta norma es posterior en el tiempo a la Ley 30/1992

y a la Ley 1/1998. En efecto, el artículo 142.4 de la Ley 30/1992 señala que el plazo para reclamar responsabilidad patrimonial por los daños causados por un acto administrativo anulado prescribe al año de haberse dictado la sentencia definitiva. De este precepto podría deducirse que la acción de daños y perjuicios causados por actos anulados solo es posible ejercerla de forma separada, acción que deberá ejercerse en el plazo de un año tras la resolución que anula el acto. Si la LJCA 1998 hubiera querido preservar el régimen que puede deducirse del artículo 142.4 de la Ley 30/1992, debería haber redactado en términos muy diferentes su artículo 31, con el fin de precisar que solo podrá ejercerse la pretensión accesorio de indemnización cuando los daños y perjuicios que se reclaman no son como consecuencia del acto cuya anulación también se solicita. La LJCA 1998 no contempla ninguna limitación al respecto, por lo que se puede sostener que lo que ha pretendido es establecer un régimen alternativo para el ejercicio de esta acción: bien como pretensión accesorio, bien como pretensión principal que se ejercita en un procedimiento diferente tras la anulación del acto administrativo ³⁴.

Por otro lado, con el fin de negar la posibilidad de acudir a esta vía alternativa, tampoco sería un argumento definitivo el hecho de que supone una distorsión del sistema competencial que configura la LJCA 1998. Nos parece difícil sostener lo anterior en la medida que es la propia LJCA 1998 la que permite ejercer esta pretensión accesorio. Para que el órgano jurisdiccional pueda pronunciarse sobre la misma solo es necesario que tenga competencia para conocer de la resolución contra la que se dirige la pretensión anulatoria. Además, desde la perspectiva procesal, tampoco tendría demasiado sentido oponer este argumento, porque la competencia judicial se verifica a partir del acto administrativo que es objeto de impugnación, circunstancia que queda delimitada mediante el escrito de interposición del recurso contencioso-administrativo. Si se opusiera este argumento se produciría una situación carente de sentido, que es la de retrasar el momento en que el Juzgado o Tribunal verifica su competencia al trámite de formulación de la demanda. Esto es así pues es a través del escrito de demanda mediante el cual el actor formula sus pretensiones (art. 56.1 LJCA 1998), entre las que se encuentra la que prevé el artículo 31.2 de la LJCA 1998.

Finalmente, tampoco parece suficiente este argumento, toda vez que la distribución de competencias que realiza la LJCA 1998 atiende fundamentalmente al origen del acto administrativo impugnado más que a la cuestión de fondo sobre la que se debatirá en el proceso. En este sentido, en el ámbito del Estado, las cuestiones sobre responsabilidad patrimonial se dilucidan ante los Juzgados Centrales de lo Contencioso-Administrativo y la Audiencia Nacional porque se dictan por el órgano superior de la AEAT. Sí es cierto, no obstante, que este razonamiento debe matizarse a partir de la reforma en la LJCA 1998 arbitrada por la Ley Orgánica 19/2003, en la medida en que las reclamaciones en materia de responsabilidad patrimonial frente a las Comunidades Autónomas se reparten entre los Juzgados de lo Contencioso y los Tribunales Superiores de Justicia en función de su cuantía [art. 8.2 c) LJCA 1998].

No obstante creemos que nuestro razonamiento no debe quedar desvirtuado por este último dato, ya que el argumento con mayor relevancia es el hecho de que esta «distorsión competencial» debe considerarse implícitamente asumida y consentida por la LJCA 1998 desde el mismo momento en que permite ejercitar como pretensión accesorio la acción de daños y perjuicios frente al acto anulado. Y ello porque el fundamento y las condiciones que originan esta indemnización son idénticos a lo que se prevé en la regulación de la responsabilidad patrimonial en la Ley 30/1992.

³⁴ De hecho esta parece ser la posición de la doctrina administrativista. *Vid.* FERNÁNDEZ CUEVAS 1998, págs. 85 y 86, GONZÁLEZ PÉREZ 1998, págs. 795 y ss., GONZÁLEZ SALINAS 1999, pág. 329 y VV.AA. 1998, págs. 354 y 355 (y la doctrina que se cita en esta última obra en la nota 11).

Aunque no hay pronunciamientos jurisprudenciales que aborden específicamente esta cuestión, sí existe alguna resolución que de forma indirecta puede tomarse en consideración para reforzar nuestra argumentación. Nos referiremos concretamente a la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1 de diciembre de 2004, recurso 545/2002.

La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid resuelve un supuesto que tiene su origen en una solicitud de reembolso del coste de las garantías anterior a la LGT 2003 en el que se pedía, además, el pago de intereses por los costes de la garantía objeto de reembolso. La Administración y la sentencia deniegan esto último porque la Ley 1/1998 y el Real Decreto 136/2000 solo preveían el pago de intereses en el supuesto en que la suspensión se produjera mediante depósito de dinero en efectivo —en este caso la garantía aportada fue un aval—. La sentencia indica al recurrente que este concepto podrá obtenerse, en su caso, a través del procedimiento de responsabilidad patrimonial regulado en la Ley 30/1992, sobre el cual deberá pronunciarse el Ministro de Economía y Hacienda, correspondiendo el conocimiento del recurso contra una eventual resolución desestimatoria al TEAC y, con posterioridad, a la Audiencia Nacional³⁵. En consecuencia, el Tribunal se abstiene de pronunciarse sobre esta cuestión porque no le corresponde decidirla.

Esta sentencia no invalida los argumentos expuestos para sostener la posibilidad de acumular en vía judicial la pretensión indemnizatoria a la pretensión anulatoria. Nótese que en este caso la acción de daños y perjuicios —incluyendo a estos efectos tanto la cuestión del reembolso como la de los intereses— no se ejerce como pretensión accesorio, sino como pretensión principal en un procedimiento nuevo que se inicia tras la anulación de la deuda tributaria en un procedimiento anterior. En consecuencia, el argumento que esgrime la sentencia acerca de que se estaría decidiendo sobre una cuestión de la que carece de competencia es correcto en la medida en que se ha formulado la pretensión como pretensión principal. Como la sentencia enjuicia un supuesto en el que estas cuestiones se plantean como pretensiones principales, no puede afirmarse que la misma esté negando la posibilidad de ejercerlas como pretensión accesorio. El Tribunal Superior de Justicia de Madrid no podría haberse negado a resolver sobre la procedencia o no del reembolso, más los intereses, si se hubiera planteado en el mismo recurso contra la liquidación anulada.

Otro argumento que podría esgrimirse para negar la posibilidad de acumular ambas pretensiones, quizás con mayor calado, sería el afirmar que de permitir a los Juzgados y Tribunales de lo Contencioso-Administrativo resolver estas cuestiones como pretensiones accesorias podría alterarse el *régimen sustantivo* previsto para cada una de esas pretensiones cuando se materializan de forma autónoma: reembolso del coste de las garantías (art. 33 LGT 2003 y RGRV 2005) y solicitudes en materia de responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas (arts. 139 y ss. Ley 30/1992).

³⁵ Se equivoca la sentencia cuando señala que la resolución sería impugnante ante el TEAC, toda vez que según el artículo 142.6 de la Ley 30/1992, la resolución del procedimiento de responsabilidad patrimonial pone fin a la vía administrativa. Si pone fin a la vía administrativa habría que recurrir directamente ante la vía judicial, en particular, ante la Audiencia Nacional. No obstante, tampoco esto sería así, porque la competencia para resolver este procedimiento no es del Ministro de Economía y Hacienda, sino que puede resolverla directamente la AEAT de conformidad con el artículo 142.2 de la Ley 30/1992 y el artículo 103.2.4 de la Ley 31/1990. Por lo tanto, los órganos judiciales que conocerían del recurso contencioso-administrativo serían los Juzgados Centrales de lo Contencioso-Administrativo y no la Audiencia Nacional, sin perjuicio de que pueda conocer de esta cuestión en apelación. La resolución del Presidente de la AEAT de 13 de noviembre de 2001 regula el reparto de competencias para la resolución de estos expedientes dentro de la AEAT (BOE de 28 de noviembre).

Veamos algunos ejemplos para comprobar cómo podría producirse esta situación.

La LGT 2003 y el RGRV 2005 regulan de forma exhaustiva qué costes son reembolsables. Cualquier coste no previsto no puede ser objeto de reembolso, sin perjuicio de que pueda obtenerse o no a través del procedimiento de responsabilidad patrimonial. Estas limitaciones no concurren cuando se ejercita la pretensión indemnizatoria de modo accesorio, por lo que el órgano judicial competente para resolver el asunto podría estar ampliando *de facto* los conceptos que pueden ser objeto de reembolso, sin seguir previamente el procedimiento especial sobre responsabilidad patrimonial. Entre los ejemplos que podrían traerse a colación se encuentra el supuesto del pago de intereses en aquellos asuntos tramitados conforme a la legislación anterior a la LGT 2003: cuando se simultanea las pretensiones anulatoria e indemnizatoria es posible que se condene también al pago de intereses, mientras que si se ejercen de modo separado el obligado tributario debe solicitar el inicio de dos procedimientos distintos.

Otro ejemplo sería, también referido a la legislación anterior, el siguiente: el artículo 3.1 del Real Decreto 136/2000 establecía respecto de los avales aportados para obtener la suspensión que solo se reembolsarán «*las cantidades efectivamente satisfechas a la entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca en concepto de comisiones y gastos por formalización, mantenimiento y cancelación del aval, devengados hasta los treinta días siguientes a la notificación al interesado de la correspondiente resolución o sentencia*». La extensión temporal de los costes reembolsables en materia de avales se ha revelado en la práctica insuficiente, porque la Administración tributaria tardaba en exceso en devolverlos. Esta demora provocaba que transcurridos los treinta días que señala el reglamento, el obligado tributario, como no se le había devuelto el aval, siguiera soportando comisiones de mantenimiento y la comisión de cancelación. Las comisiones de mantenimiento satisfechas transcurridos esos treinta días y la comisión de cancelación no podían ser reembolsadas, habida cuenta que la norma limitaba en el tiempo el alcance de este derecho. Ciertamente es criticable que ello fuera así, especialmente porque la principal causa de que este reembolso no se produjera venía motivado por la tardanza de la Administración a la hora de efectuar la devolución del aval. No obstante, en la medida en que los costes no cubiertos pudieran considerarse, como efectivamente creemos, daños causados por un funcionamiento anormal de la Administración, podría obtenerse su indemnización a través del procedimiento de responsabilidad patrimonial.

Esta situación no se producía, sin embargo, si la pretensión anulatoria e indemnizatoria se ejercía simultáneamente. Lo lógico en estos casos es que el Juez o Tribunal de lo Contencioso-Administrativo condenara a una indemnización por una cuantía equivalente a los costes del aval hasta su efectiva cancelación. Si esto es así, podría considerarse que a través de esta vía alternativa se estaría ampliando el derecho al reembolso que reconoce la legislación, sin seguir, para lo no reconocido, el procedimiento específico que establece la Ley 30/1992.

Pondremos otro ejemplo acerca de cómo podría desvirtuar el ejercicio simultáneo de las pretensiones los requisitos de fondo que la normativa establece sobre el derecho de reembolso. Como señalamos al principio, según la LGT 2003 y la normativa anterior este derecho no puede ejercerse hasta que la resolución administrativa o la sentencia que declara la improcedencia de la deuda tributaria sean firmes. Pues bien, cuando se opta por el ejercicio simultáneo puede «anticiparse en el tiempo» el ejercicio de este derecho, pues la sentencia que condena al pago de una indemnización de daños y servicios por el coste de las garantías puede hacerse efectiva antes de que la misma sea firme.

En efecto, las sentencias de los órganos jurisdiccionales pueden ejecutarse provisionalmente a pesar de que se hayan recurrido en apelación o en casación (*vid.* arts. 84 y 91 LJCA 1998). Es cierto, sin embargo, que «este adelanto» en el ejercicio del derecho no es muy ventajoso, habida cuenta de que la ejecución provisional de las sentencias contencioso-administrativas en muchos casos precisa de la aportación de una caución o garantía.

En nuestra opinión, los argumentos que hemos expuesto tampoco pueden considerarse suficientes para *negar* el ejercicio de la pretensión indemnizatoria junto a la pretensión de anulación. La acción de daños y perjuicios a la que se refiere el artículo 31 de la LJCA 1998 tiene la misma configuración y fundamento que la que se regula en la Ley 30/1992. Por lo tanto, ambas normas están reconociendo el mismo derecho, pero estableciendo dos vías alternativas para ejercerlo. Al mismo tiempo hay que tener en cuenta que el derecho de reembolso del coste de las garantías que prevé el artículo 33 de la LGT 2003 no es más que una indemnización de daños y perjuicios que la ley ha regulado expresamente con el objetivo de facilitar su ejercicio –recuérdese que este derecho antes de ser reconocido expresamente se ejercía con éxito a través del procedimiento de responsabilidad patrimonial–. Desde un punto de vista material, consideramos que la acción de daños y perjuicios del artículo 31 de la LJCA 1998 no está reconociendo al interesado ningún derecho que no estuviera ya reconocido en el artículo 33 de la LGT 2003 y en la Ley 30/1992 ³⁶. Si esto es así, no existen argumentos suficientes para impedir que el recurrente articule su pretensión indemnizatoria por el artículo 31 de la LJCA 1998, sobre todo porque la LJCA 1998 no establece ningún límite al respecto. Además, como no se reconoce nada distinto a lo que ya prevén las normas indicadas, desde una perspectiva de economía procesal, se permite al obligado tributario satisfacer su pretensión sin la necesidad de iniciar dos nuevos procedimientos administrativos, que podrían terminar en sendos procedimientos judiciales.

El hecho de que el ejercicio simultáneo de las pretensiones provoque que conozcan de las mismas órganos jurisdiccionales distintos a los que hubieran sido competentes en el caso de ejercerse la pretensión indemnizatoria de forma independiente, tampoco genera un riesgo preocupante de que la doctrina de los Tribunales en esta materia sea contradictoria. Entendemos que los recursos de casación para la unificación de doctrina (arts. 96 y ss. LJCA 1998) y en interés de la ley (arts. 100 y ss. LJCA 1998) constituyen instrumentos suficientes para que la anterior situación no se produzca y, si se produce, para que se pueda remediar.

En suma, no existen motivos suficientes para negar que la pretensión indemnizatoria pueda acumularse a la pretensión de anulación en el ámbito de lo contencioso-administrativo. Esta situación provoca que los obligados tributarios disfruten de dos vías alternativas:

- a) Formular su pretensión indemnizatoria en el mismo recurso contencioso-administrativo contra la liquidación que se considera improcedente. Dentro de la pretensión indemnizatoria tendrá cabida no solo la cuestión del reembolso del coste de los avales, sino también cualquier otro concepto para cuya reclamación hubiera sido necesario iniciar un procedi-

³⁶ Como señala HUERGO LORA 2000, pág. 297, los requisitos materiales sobre la procedencia de la indemnización previstos en la Ley 30/1992 se aplican también en el ámbito de la LJCA 1998. Por otro lado, tampoco podría alegarse que se está eludiendo el requisito de que la resolución administrativa o la sentencia judicial que declara la improcedencia de la deuda tributaria sea firme, porque el artículo 142.4 de la Ley 30/1992 no exige que la sentencia que anula el acto administrativo sea firme, sino simplemente definitiva. *Vid.* VV.AA. 2003, pág. 676.

miento de responsabilidad patrimonial. La acumulación de la pretensión indemnizatoria requiere que durante el procedimiento contencioso-administrativo se acredite la existencia de los daños y perjuicios, que lógicamente están subordinados a que se estime previamente la pretensión principal de anulación. Obviamente, esta modalidad solo podrá utilizarse cuando la cuestión llegue a la vía judicial, habida cuenta que no es posible tal acumulación en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas.

- b) Ejercer de forma separada la pretensión de anulación y la pretensión indemnizatoria. En este caso, la segunda pretensión se ejercerá tras haberse estimado la primera, y en un procedimiento distinto. Cuando los daños y perjuicios objeto de indemnización exceden de los que reconoce el artículo 33 de la LGT 2003, el obligado tributario deberá solicitar su indemnización a través de un procedimiento por responsabilidad patrimonial, como recuerda el artículo 72 del RGRV 2005. En estos casos, el obligado tributario deberá solicitar el inicio de dos procedimientos distintos, uno al amparo del artículo 33 de la LGT 2003 y otro al amparo de los artículos 139 y siguientes de la Ley 30/1992 ³⁷.

Finalmente, debemos significar una cuestión que afecta al modo en que se ejercitan estas pretensiones. Cuando se decide acumular las pretensiones y ambas se estiman, la ejecución del reembolso del coste de las garantías y de la indemnización por cualquier otro concepto que se haya considerado como un daño provocado por el acto anulado se sustanciará bajo la supervisión del Juez o Tribunal competente en fase de ejecución de sentencia ³⁸. Por lo tanto, no se trata de iniciar un nuevo procedimiento administrativo, sino simplemente de supervisar la correcta ejecución del fallo judicial ³⁹. Desde un punto de vista procedimental, lo anterior significa que ante una ejecución incorrecta del fallo el obligado tributario no deberá volver a interponer un nuevo recurso administrativo o judicial contra las actuaciones o resoluciones administrativas que se dicten, sino promover un incidente sobre la ejecución de sentencia (art. 109 LJCA 1998). Por este motivo no serían muy acertados fallos judiciales como el de la sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de junio de 2001, recurso 830/1998, pues en este caso el obligado tributario había solicitado, además de la anulación de la liquidación, el reembolso de las garantías, y la sentencia en vez de reconocer este derecho y controlar su cumplimiento en ejecución de sentencia, se limita a señalar que para su ejercicio deberá solicitar el inicio de un procedimiento al amparo del artículo 12 de la Ley 1/1998, que era la norma aplicable en ese momento.

Del mismo modo, cuando la cuestión se sustancia en la vía administrativa, el órgano que resuelve el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa deberá señalar, si así lo ha pedido el obligado tributario, que para obtener el reembolso del coste de los avales deberá seguir el pro-

³⁷ BADÁS/LAMOCA/MARCO SANJUÁN 1998, pág. 100.

³⁸ Como se indica en el FJ 4 de la sentencia del TSJ de Castilla y León (Sede en Valladolid) de 20 de abril de 2005, recurso 3941/1998, *«al no ser posible concretar en este momento el coste [de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias] su concreta cuantía se determinará en ejecución de sentencia»*. Vid. también la sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de febrero de 1998, recurso 303/1993.

³⁹ Como señala HUERGO LORA 2000, pág. 296, la determinación de la cuantía indemnizatoria es una labor perfectamente integrable en la función judicial de «juzgar y hacer ejecutar lo juzgado», contando con la colaboración de las partes en la aportación de pruebas, y simplemente introduce una división funcional entre el proceso principal y el incidente de ejecución. Esta división permite que se dicte la sentencia reconociendo el derecho a la indemnización y las bases de esta, antes de que se realicen las operaciones de concreción de su cuantía, que son instrumentales y subordinadas respecto al derecho a la indemnización.

cedimiento que regula el artículo 33 de la LGT 2003 y el RGRV 2005. Por lo tanto, no se trataría de una cuestión que se sustanciaría en ejecución de la resolución del órgano administrativo, sino a través de un procedimiento diferente que se iniciará a continuación. También sería muy conveniente, especialmente cuando el obligado tributario lo haya pedido en el recurso contra la liquidación, que el órgano administrativo que resuelve el recurso indicara que para el resarcimiento de cualquier otro daño distinto al coste de las garantías, deberá seguirse el procedimiento de responsabilidad patrimonial de la Ley 30/1992. No sabemos si los órganos administrativos procederán de este modo, pero en todo caso, al menos hay que hacer notar que el RGRV 2005 *recuerda* esta cuestión de modo expreso ⁴⁰.

4. REQUISITOS PARA QUE PROCEDA EL REEMBOLSO: LA DECLARACIÓN DE IMPROCEDENCIA TOTAL O PARCIAL DEL ACTO O LA DEUDA TRIBUTARIA POR SENTENCIA O RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA FIRME

El artículo 33.1 de la LGT 2003 establece que *«la Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda si dicho acto o deuda es declarado improcedente por sentencia o resolución firme. Cuando el acto o la deuda se declare parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de las garantías»*.

Como se puede comprobar, la ley condiciona la obligación de reembolso a que exista una sentencia o resolución administrativa *firme* que declare la *improcedencia* total o parcial del acto impugnado ⁴¹. El primer aspecto que debe resaltarse de esta regulación es que la LGT 2003 ha ampliado los supuestos en los que procede el reembolso, habida cuenta que la normativa anterior lo circunscribía a que la *deuda tributaria* se declarase improcedente. Al utilizar el artículo 33 de la LGT 2003 la expresión «acto improcedente» cabrá el reembolso, no solo cuando la improcedencia se predique de la deuda tributaria o liquidación, sino también de cualquier otra actuación de la Administración tributaria, tanto referida a deudas tributarias como para el resto de ingresos de Derecho público cuya gestión tenga encomendada, para cuya suspensión se haya exigido la aportación de garantía y posteriormente haya sido declarada la deuda improcedente ⁴².

Con ello el Legislador da entrada a situaciones que hasta la LGT 2003 solo podían reconducirse por la vía de la responsabilidad patrimonial de la Administración, como son las actuaciones en

⁴⁰ La sentencia del TSJ de Madrid de 1 de diciembre de 2004, recurso 545/2002, ante una alegación del recurrente acerca de que la Administración no le había indicado que esa era la vía procedente para la indemnización de una serie de conceptos que reclamaba, señala que *«no es imputable a la Administración que hubiese debido informar sobre el procedimiento de reclamación por responsabilidad patrimonial, pues es el contribuyente al que corresponde valorar si considera que se ha producido perjuicio patrimonial y ejercitar las acciones que crea procedentes»*.

⁴¹ Como parece lógico, si no existe resolución o sentencia judicial que declare el acto o la deuda improcedente no procede el reembolso. Ello es así incluso en los supuestos, como el que se refiere la sentencia del TSJ de Madrid de 23 de julio de 2004, recurso 598/2001, en el que la Administración ha dejado transcurrir el tiempo sin ejecutar el fallo judicial –que declaraba el acto administrativo dictado por ella conforme a Derecho–, prescribiendo la acción para exigir el pago de la deuda tributaria. Nos parece correcta esta sentencia porque la deuda tributaria liquidada por la Administración era «procedente»; otra cosa es que haya dejado prescribir la acción de cobro.

⁴² CODINA 2004, pág. 143.

el marco del procedimiento de apremio en donde lo que se cuestiona no es la deuda sino la actuación ejecutiva (providencias de apremio, diligencias de embargo, actos relativos a subastas, etc.). También alcanza este precepto a la suspensión de los actos sin contenido económico cuando para su obtención hubiera sido necesario aportar garantías que hubieran generado costes⁴³. Es reseñable que este precepto se aplica también a las garantías aportadas para aplazar o fraccionar el pago de la deuda tributaria, en los casos en los que se declara improcedente el acto administrativo que la liquida.

Los dos aspectos más significativos que deben concurrir para que proceda el reembolso son, por un lado, que exista una sentencia o resolución administrativa firme y, por otro lado, que dicha sentencia o resolución declare la improcedencia del acto impugnado. A continuación me referiré a estos requisitos, comenzando por el segundo de ellos.

a) Declaración de improcedencia.

Para que concurra este requisito es preciso que se declare la improcedencia del acto impugnado. Es indiferente a estos efectos si el motivo que provoca la improcedencia es de fondo o de forma, lo relevante es que se declare su improcedencia⁴⁴. En este sentido se pronuncia, por ejemplo, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 31 de octubre de 2001, recurso 45/1997, al señalar que la obligación de reembolso no se condiciona a que la improcedencia del acto administrativo derive de un vicio de nulidad absoluta y no de mera anulabilidad, por lo tanto *«la indemnización procede tanto si el acto tributario es eliminado definitivamente del mundo del derecho, como si puede volver a producirse por tratarse de un defecto de mera anulabilidad»* (FJ 2). En este caso, se trataba de una liquidación derivada de una comprobación de valores que se anula por falta de la debida motivación.

Con independencia de cuál sea el motivo que cause la improcedencia del acto impugnado, hay que tener en cuenta también que esta declaración de improcedencia puede ser total o parcial. Las consecuencias que se derivan de calificar la declaración de improcedencia como total o parcial son de gran relevancia. En efecto, cuando la declaración de improcedencia es total, el obligado tributario tendrá derecho a que se le reembolse la totalidad de los costes de las garantías aportadas para obtener la suspensión. Por el contrario, cuando la declaración es parcial, solo se reembolsará la parte de esos costes que se corresponda con la parte proporcional de la deuda tributaria que se haya declarado improcedente, o como dice la norma, *«cuando el acto o la deuda se declare parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de las garantías»*. Así, por ejemplo, si la deuda impugnada ascendía a 10.000 euros y se declara improcedente 2.000 euros, el obligado tributario solo verá reembolsado el 20 por 100 de la suma a la que hayan ascendido los costes de las garantías aportadas.

Las consecuencias que se producen son diferentes en función de que la improcedencia declarada sea total o parcial. Por este motivo, parece razonable que analicemos cuándo se entiende que concurre cada una de ellas.

⁴³ CODINA 2004, pág. 143 y CERVANTES/DIEGO/MEJÍAS/MESTRE/PLAZA/RUIZ 2004, pág. 90.

⁴⁴ ESEVERRI 1998, pág. 74 y CODINA 2004, pág. 143.

Es muy significativo que la normativa se refiera a la improcedencia de la deuda tributaria y no específicamente a la improcedencia o no del acto que la liquida, todo ello sin perjuicio de que cuando la deuda tributaria sea improcedente también lo vaya a ser el acto administrativo, lo que determinará su nulidad, anulabilidad o revocación, según el caso. Esta distinción es significativa, porque no siempre que se anula el acto administrativo que liquida la deuda tributaria puede afirmarse que se trata de una declaración de improcedencia total. En este sentido, uno de los supuestos más problemáticos son aquellos en los que aunque la sentencia o la resolución administrativa estiman solo parcialmente la solicitud del obligado tributario, el acto administrativo se anula en su totalidad, todo ello sin perjuicio de que la Administración tenga que dictar un nuevo acto conforme a lo establecido en la sentencia o resolución administrativa.

En este supuesto cabría considerar que la deuda tributaria es improcedente por el hecho de que el fallo de la sentencia o la resolución administrativa ha anulado «completamente» el acto administrativo que exigía dicha deuda. La circunstancia de que la Administración deba dictar un nuevo acto corrigiendo el anterior en los aspectos considerados improcedentes no debería impedir lo anterior, pues, en definitiva, el acto administrativo que motivó la impugnación y la aportación de una serie de garantías para su suspensión «ha sido eliminado completamente», aunque solo fuera en parte improcedente. De hecho esta es la postura que venía sosteniendo el Tribunal Supremo antes de que se reconociera expresamente este derecho por la Ley 1/1998. En este sentido la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 1999, recurso 2298/1995, expresamente señala que aunque la estimación sea solamente parcial debe mantenerse la obligación de indemnizar por la totalidad de los costes generados por la garantía, ya que la «*Administración tributaria no permitía el ingreso parcial de lo no discutido, por mor del principio recaudatorio de "integridad del pago"*» (FJ 4).

El razonamiento anterior no es aplicable, sin embargo, a partir de la entrada en vigor de la Ley 1/1998 y, lógicamente, tampoco es aplicable bajo la vigencia del artículo 33 de la LGT 2003⁴⁵. En estos casos en los que la sentencia o resolución administrativa solo estima parcialmente el recurso o la reclamación, el reembolso del coste de las garantías también tiene que ser proporcional, incluso si esta estimación parcial ha provocado la anulación de la totalidad del acto impugnado⁴⁶. La razón de

⁴⁵ De hecho la propia sentencia del Tribunal Supremo citada anteriormente confirma este extremo al señalar que la Ley 1/1998 «*limita el resarcimiento, en el caso de estimación parcial de las reclamaciones a la parte proporcional de los costes de los avales, norma que no se discute, pero, no obstante la Sala considera que debe aplicar su propia doctrina, anterior a las Leyes 25/1995, de 20 de julio y 1/1998, de 26 de febrero, porque estas Leyes carecen de efecto retroactivo, en cuanto sean restrictivas respecto de la doctrina interpretativa anterior de las disposiciones (que regían en la fecha de autos), artículo 106, apartado 2, de la Constitución Española, artículo 41 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado y artículos 139 y siguientes de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, doctrina interpretativa que mantenía la obligación de indemnizar por la totalidad de los gastos del aval, si la Administración Tributaria no permitía el ingreso parcial de lo no discutido, por mor del principio recaudatorio de "integridad del pago"*».

⁴⁶ CHICO 2001, págs. 234 y 235, critica este extremo de la legislación vigente a partir de la Ley 1/1998, y considera que «*habría que realizar una interpretación correctiva del precepto, entendiendo que el coste del aval ha de reembolsarse en su totalidad, en todos los supuestos en los que la liquidación resulte finalmente anulada*». Vid. también la crítica de FALCÓN Y TELLA 1999, págs. 277 y 278. En su opinión, las sentencias recaídas en vía contenciosa no declaran la procedencia o improcedencia, total o parcial, de la deuda tributaria, sino la adecuación o no al ordenamiento del acto de liquidación, o más precisamente de la reclamación económico-administrativa que la haya confirmado. En nuestro sistema es la Administración la que declara la existencia y cuantía de la deuda, limitándose los Tribunales a revisar la actuación administrativa, que es sobre la que se pronuncian, y no sobre la deuda directamente. Por lo tanto, en su opinión, nuestro ordenamiento procesal no permite que una sentencia declare parcialmente improcedente o procedente una deuda tributaria, pues aunque en los razonamientos del Tribunal se incluyan razonamientos en ese sentido, el fallo se limitará siempre a anular la liquidación. Al anular la liquidación en su totalidad, pues el Tribunal no tiene competencia para sustituir la liquidación anulada por otra ajustada al ordenamiento, la Administración deberá dictar otra en ejecución de sentencia.

que este sea el criterio que deba utilizarse radica en que la redacción de la norma no se fija tanto en el dato formal de si el acto administrativo impugnado sigue o no desplegando efectos tras la sentencia o la resolución administrativa, sino en el fondo de esta resolución. En la medida en que la sentencia o resolución administrativa considere que parte del acto administrativo impugnado es conforme a Derecho, el reembolso del coste de las garantías debe limitarse en igual medida. Y ello a pesar de que la parte del mismo que se declara improcedente suponga la anulación de todo el acto administrativo, para que a continuación se dicte otro que sea «completamente» conforme a Derecho —procedente, como dice el art. 33 LGT 2003—. La jurisprudencia existente a raíz de la entrada en vigor de la Ley 1/1998 se ha pronunciado en este sentido ⁴⁷.

b) Firmeza.

El segundo requisito que contempla el artículo 33 de la LGT 2003 es que *la sentencia o resolución administrativa que declara improcedente el acto o la deuda sea firme*. La firmeza a la que alude la norma hay que entenderla referida tanto en vía administrativa como en vía judicial. Este requisito concurrirá cuando el acto o deuda no se haya recurrido y haya transcurrido los plazos para interponer los correspondientes recursos, o bien, habiéndose recurrido, que no cupiera ulterior recurso. Para determinar cuándo se produce esta circunstancia es necesario acudir a la normativa correspondiente.

En los supuestos de resoluciones dictadas como consecuencia de la interposición de recursos de reposición, la resolución será firme una vez pasado un mes sin que se haya recurrido. Cuando se trata de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos, la solución es diferente en función de si la resolución se ha dictado en única, primera o segunda instancia. Si se trata de una resolución en única o segunda instancia la firmeza se producirá una vez transcurrido el plazo de dos meses sin que se haya recurrido en vía contencioso-administrativa. Cuando la resolución se haya dictado en primera instancia, la firmeza se producirá cuando ha transcurrido el plazo de un mes para recurrir en alzada ante el TEAC. En último lugar, cuando se trata de sentencias judiciales, el obligado tributario podrá acreditar la firmeza mediante la certificación expedida por la Secretaría del Juzgado o de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del que corresponda ⁴⁸.

Como parece lógico, cuando la sentencia o la resolución administrativa no es todavía firme conforme a las normas indicadas anteriormente, la solicitud de reembolso del coste de las garantías no puede ser estimada. De hecho uno de los documentos que el obligado tributario debe acompañar a su solicitud es «una copia de la resolución administrativa o sentencia judicial firme por la que se declare improcedente total o parcialmente el acto administrativo o deuda cuya ejecución se suspendió» [art. 75.2 a) RGRV 2005].

No obstante, este requisito se ha interpretado por el TEAC de modo flexible, en el sentido de que la exigencia de firmeza no lo es respecto de la sentencia o resolución administrativa, sino res-

⁴⁷ Vid. la sentencia del TSJ de Andalucía (Granada) de 16 de septiembre de 2003, recurso 3984/1997, la sentencia de la Audiencia Nacional de 31 de mayo de 2004, recurso 1341/2002, la resolución del TEAC de 24 de junio de 2004, RG 3527/2003 y la sentencia del TSJ de Madrid de 1 de diciembre de 2004, recurso 545/2002.

⁴⁸ CODINA 2004, pág. 145.

pecto de la declaración de improcedencia del acto administrativo impugnado que tal sentencia o resolución contenga. Fundamentalmente, este supuesto se refiere a aquellos casos en los que en una primera instancia, administrativa o judicial, el acto impugnado se declara parcialmente improcedente, y contra esta declaración parcial de improcedencia se interpone el recurso o la reclamación correspondiente por el sujeto beneficiado por la misma –normalmente el obligado tributario, que lógicamente en el nuevo recurso irá dirigido a las partes del acto impugnado no declaradas improcedentes en la instancia anterior–. En estos casos, aunque la sentencia o la resolución administrativa no sean firmes, es cierto que la parte de la resolución declarada improcedente no se va a modificar, salvo que sea recurrida también por quien se ve perjudicado –normalmente la Administración–. Por lo tanto, aunque la sentencia o resolución administrativa no sea firme, desde un punto de vista material sí es firme la parte del acto o la deuda declarada improcedente, ya que cuando no recurre quien resulta perjudicado y los elementos estimados en la instancia anterior no se cuestionan en la siguiente, estos aspectos permanecerán inamovibles («firmes»), so pena de incurrir en una proscrita *reformatio in peius* el órgano administrativo o judicial que conozca en la siguiente instancia (vid. art. 113.3 Ley 30/1992) ⁴⁹.

La sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2003, recurso 1124/1998, adopta una postura similar cuando señala lo siguiente: «*Las entidades recurrentes impugnaron la resolución del TEAC, de modo que esta desde un punto de vista formal no era firme, sin embargo, sí había puesto fin a la vía administrativa y como la suspensión se refería al ingreso de la deuda tributaria, pero no a los demás aspectos de la ejecución de su resolución, el TEAC estaba obligado a anular la liquidación y a practicar otra disminuyendo la deuda tributaria en la parte correspondiente a los conceptos estimados, y, en consecuencia, a ofrecer a las entidades recurrentes la sustitución del aval por otro adaptado al nuevo importe y a rembolsar la parte proporcional de los costes del aval, pues si bien la resolución del TEAC no era formalmente firme, sí lo era sustancialmente, toda vez que la prohibición de la reformatio in peius significaba que la parte estimada no podía revisarse por la Administración gestora, ni cabía su impugnación en vía contencioso-administrativa*» (FJ 9). Esta sentencia no se refiere específicamente al caso del reembolso, sino a un supuesto estrechamente vinculado al mismo, como es la reducción de la garantía aportada cuando se produce una estimación parcial del recurso. En estos casos, cuando se acude a la instancia siguiente, el obligado tributario puede pedir la reducción de la garantía y solicitar el reembolso de los costes de la garantía aportada hasta ese mo-

⁴⁹ Así, por ejemplo, en el FJ 3 de la resolución del TEAC de 24 de junio de 2004, RG 2527/2003, se dice lo siguiente: De lo dispuesto en la Ley 1/1998 y el RD 136/2000 «*se deduce que en ninguno de ellos se exige para proceder al reembolso parcial del coste de garantías, el que la sentencia o resolución que declaró la improcedencia de la liquidación haya adquirido firmeza, sino el que la declaración de la improcedencia la haya adquirido, lo cual sucede en aquellos casos, como es el presente, en que la resolución que declaró parcialmente improcedente la liquidación no ha sido recurrida por la Administración, ya que en tales casos, la declaración parcial de improcedencia ha adquirido firmeza sin perjuicio de que la resolución haya sido recurrida por el contribuyente en cuanto a la parte o aspecto de la liquidación confirmada. Esta interpretación, que se deduce de la propia letra del artículo 1.º del Real Decreto 136/2000, ya que la Ley 1/1998, no habla de firmeza, se fundamenta también en el contenido de la Exposición de Motivos del citado Real Decreto, que al referirse a la asunción, por parte de la Administración, del coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de una deuda tributaria que como consecuencia de una sentencia o resolución administrativa firme sea declarada improcedente, dice que "en el caso de que la improcedencia fuera parcial, el reembolso será también parcial y se referirá evidentemente, a la parte de la garantía afectada por la declaración efectuada, pudiendo, además, en tal caso y, de continuar la vía de recurso por el resto de la deuda pendiente, obtener la reducción proporcional de la garantía inicialmente aportada". Como puede observarse, la Exposición de Motivos prevé la posibilidad de compatibilizar la obtención de la devolución parcial del coste de las garantías con el hecho de interponer recurso por el resto de la deuda pendiente*». Sigue este razonamiento la sentencia del TSJ de Madrid de 22 de septiembre de 2005, recurso 996/2005.

mento, por la parte correspondiente en que el acto o la deuda ha sido declarado improcedente⁵⁰. En efecto, el artículo 67.1 del RGRV 2005 establece que «*en los supuestos de la estimación parcial del recurso o reclamación interpuesto cuya resolución no pueda ser ejecutada de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo anterior, el interesado tendrá derecho, si así lo solicita, a la reducción proporcional de la garantía aportada*»⁵¹.

En la sentencia referida, sin embargo, se señala que no era posible ni la reducción o el reembolso parcial del coste de las garantías, porque la Administración recurrió la resolución que declaraba parcialmente la improcedencia. En este caso, la resolución no era ni formal ni sustancialmente firme, por lo que en buena lógica el requisito legal no se cumpliría hasta que se resolviera el recurso interpuesto⁵².

Esta interpretación del requisito de la firmeza puede sostenerse sin que se planteen muchas dudas bajo la redacción del artículo 12 de la Ley 1/1998: «*La Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto esta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa y dicha declaración adquiera firmeza*». En efecto, esta norma no se refiere tanto a la firmeza de la sentencia o de la resolución administrativa, sino a la firmeza (inamovilidad) de la declaración de improcedencia. Es claro que este concurre *de facto* si esta cuestión no se cuestiona por los recurrentes.

Más dudas existen sobre la posibilidad de seguir manteniendo esta interpretación a la luz del artículo 33.1 de la LGT 2003. Este precepto señala que procederá el reembolso cuando «*dicho acto o deuda es declarado improcedente por sentencia o resolución administrativa firme*». Como se desprende de la redacción de este precepto, parece que el requisito de la firmeza no se vincula solo a la declaración de improcedencia sino también a la sentencia o resolución administrativa que efectúa tal declaración. Si esto es así, la interpretación sostenida por el TEAC y el Tribunal Supremo aplicando la legislación anterior no podría proyectarse tampoco sobre el artículo 33 de la LGT 2003.

Es difícil determinar si el Legislador al situar detrás de las expresiones «sentencia o resolución» la palabra «firme» ha querido modificar el sentido que se le estaba dando a su antecedente normativo. Sin lugar a dudas, este requisito, interpretado tanto en sentido material como formal, facilita a la Administración la tramitación de estos procedimientos. En efecto, si la sentencia o la resolución administrativa tienen que ser «formalmente» firmes, deberá acreditarse mediante la certificación de firmeza correspondiente. En cambio, si este precepto se interpreta en el sentido de la legislación anterior, para determinar si es o no firme, como no se tiene ni es posible obtener una certificación que acredite la firmeza, habrá que esperar a saber si la parte perjudicada, normalmente la Administración, ha recurrido o no. Si existiera una buena comunicación entre los propios órganos de la Administración, y una rápida notificación de los órganos jurisdiccionales con los sujetos que recurren, la situación anterior no supondría ningún problema, pues todos los sujetos que intervienen

⁵⁰ FERNÁNDEZ CUEVAS 1998, pág. 88.

⁵¹ Este precepto se corresponde con el artículo 10 del derogado Real Decreto 136/2000.

⁵² No obstante, al parece, como sigue relatando la sentencia del Tribunal Supremo, el Abogado del Estado desistió finalmente del recurso, por lo que a partir de este momento, aunque no se hubiera resuelto el recurso interpuesto por el contribuyente, «*es incuestionable que la reducción de la deuda tributaria era sustancialmente firme, desde el momento en que el Abogado del Estado desistió de su recurso de casación*».

tendrían esta información. Sin embargo, ello no es siempre así, y para evitar los problemas que pueda producirse, el Legislador quizás haya realizado esta modificación con el fin de exigir que la firmeza sea también formal.

El desarrollo reglamentario del artículo 33 de la LGT 2003 (arts. 72 a 79 RGRV 2005) parece decantarse por la interpretación que se venía manteniendo hasta ahora (firmeza material), aunque también en algún momento permite pensar lo contrario. Es relevante, a favor de seguir manteniendo la interpretación anterior, que en los preceptos que regulan el alcance del reembolso del coste de las garantías (arts. 72, 73 y 74), no se hace en ningún momento alusión al requisito de la firmeza. Por el contrario, en el artículo 76.2 a) del RGRV 2005, referido a los documentos que hay que acompañar a la solicitud de reembolso, exige que se acompañe «*copia de la resolución administrativa o sentencia judicial firme*». Esta mención de la firmeza inmediatamente después de las expresiones «resolución» y «sentencia» podrían servir para reforzar la interpretación de que la firmeza que se exige es formal. No obstante, y ello también resulta paradójico, también puede servir para sostener la solución contraria, especialmente si comparamos este precepto con el precepto correspondiente de la norma reglamentaria anterior [art. 6.2 a) RD 136/2000]. En efecto, la normativa actual no exige que conste en la copia de la sentencia o de la resolución que es firme, sino simplemente que lo sea. Como hemos visto, estas resoluciones pueden ser firmes, respecto del acto o deuda que se declara improcedente, sin tener formalmente esa condición. En este sentido, el artículo 6.2 a) del Real Decreto 136/2000 sí exigía que en la copia de la resolución administrativa o judicial se hiciera expresamente mención de su firmeza, lo que llevaría a una interpretación formal de este requisito y, sin embargo, la interpretación no ha sido esa. Por lo tanto, si este requisito en el RGRV 2005 se ha redactado de tal manera que no parece necesario que la firmeza sea formal, mientras que en la norma anterior sí lo parecía y en cambio no se interpretaba así, podría servir para sostener que también bajo la nueva normativa basta que la firmeza sea material.

No obstante, con la LGT 2003 se puede traer a colación otro argumento para sostener que la firmeza debe ser también formal. A diferencia de la normativa anterior, la LGT 2003 regula expresamente el plazo de prescripción de este derecho. Sin perjuicio de que en otro epígrafe nos reframamos a esta cuestión con mayor detalle, es importante señalar que el *dies a quo* del cómputo de este plazo es el «*día siguiente a aquel en que adquiriera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado*» (art. 67 LGT 2003). Al igual que sucede en el artículo 33 de la LGT 2003, la norma vuelve a vincular la firmeza a la resolución o sentencia, y no específicamente a la declaración de improcedencia que la misma realiza. Finalmente, el artículo 34 de la LGT 2003, cuando enumera y describe los derechos y garantías de los obligados tributarios, en su letra «c» reconoce el derecho a ser reembolsado del coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto o deuda, si dicho acto o deuda es declarado total o parcialmente improcedente *por sentencia o resolución administrativa firme*.

Como se puede observar, de los antecedentes expuestos es complicado determinar si la LGT 2003 exige que la firmeza sea formal o solo sustancial, sin perjuicio de que la redacción del artículo 33 de la LGT 2003 permite sostener con mayor fuerza que la normativa anterior que la firmeza debe ser ahora formal. Si esto es así, en cierta medida se ha producido un retroceso en el reconocimiento de los derechos y garantías de los obligados tributarios, pues la nueva LGT pospone en el tiempo el momento a partir del cual puede ejercerse este derecho. No obstante, este inconveniente se ha paliado, al menos en parte, por el hecho de que el artículo 33 de la LGT 2003 prevé expresamente el pago de intere-

ses. Por lo tanto, el tiempo de más en que se posponga el ejercicio de este derecho se verá compensado porque durante ese tiempo se devengan intereses a favor del obligado tributario.

5. CONTENIDO DEL DERECHO DE REEMBOLSO: COSTES REEMBOLSABLES E INTERESES LEGALES

El artículo 33 de la LGT 2003 reconoce el derecho al reembolso del coste de las garantías aportadas para obtener la suspensión del acto impugnado remitiéndose el correspondiente desarrollo reglamentario para determinar los costes de las garantías que son reembolsables.

Los artículos 73 y 74 del RGRV 2005 regulan esta cuestión. La regulación es prácticamente idéntica a la que preveía el Real Decreto 136/2000, aunque existe alguna diferencia con consecuencias significativas. Al reembolso del coste de las garantías, la LGT 2003 añade el pago de intereses. Como ya hemos señalado en otro epígrafe, la normativa anterior no preveía el pago de intereses. Los obligados tributarios solo podrían obtener el pago de intereses instando un procedimiento de responsabilidad patrimonial o en el mismo recurso contra el acto impugnado. Conforme a ello, analizaremos separadamente los dos elementos que conforma el derecho de reembolso: los costes de las garantías y el pago de intereses.

De acuerdo con el artículo 73 del RGRV 2005, el derecho de reembolso del coste de las garantías alcanzará a aquellas que, prestadas de conformidad con la normativa aplicable, hayan sido aceptadas. A continuación, el artículo 74 del reglamento detalla qué costes son reembolsables en función del tipo de garantía que se haya aportado. Con carácter general se puede afirmar que los únicos costes que se reembolsan a través de este procedimiento son los necesarios para la formalización, mantenimiento y cancelación de la garantía aportada. Cualquier otro coste distinto de los anteriores no forma parte del derecho que reconoce el artículo 33 de la LGT 2003, sin perjuicio de que pueda indemnizarse, como hemos visto, a través del procedimiento de responsabilidad patrimonial de la Administración⁵³.

Cuando la garantía aportada ha consistido en un aval, fianza de carácter solidario o certificado de seguro de caución, el reembolso comprenderá *«las cantidades efectivamente satisfechas a la entidad de crédito, sociedad de garantía recíproca o entidad aseguradora en concepto de primas, comisiones y gastos por formalización, mantenimiento y cancelación del aval, fianza o certificado, devengados hasta la fecha en que se produzca la devolución de la garantía»*. En este punto el RGRV 2005 ha introducido una novedad importante. En efecto, el artículo 3.1 a) del Real Decreto 136/2000 limitaba en el tiempo el derecho de reembolso en este caso, señalando que solo se reembolsarían los devengados *«hasta los treinta días siguientes a la notificación al interesado de la correspondiente resolución o sentencia»*. Esta limitación temporal provocaba que en muchas ocasiones no se reembolsaran todos los costes devengados por estas garantías, incluso si se hubieran generado por su mantenimiento o cancelación. La limitación temporal carece absolutamente de justificación, porque si estos costes se seguían devengando transcurridos los treinta días desde la notificación, era, en la mayoría de los casos, como consecuencia de que la Administración tardaba en devolver al obligado tri-

⁵³ VV.AA. 2004, pág. 132.

butario la garantía aportada, a los efectos de que este pudiera cancelarla con el fin de que deje de devengar el coste que genera su mantenimiento. No obstante, esta situación se resolvía parcialmente al señalar el artículo 3.2 del Real Decreto 136/1990 que el plazo se ampliaría hasta que se devuelva o cancele la garantía, cuando la falta de devolución o de cancelación de la garantía es imputable a la Administración.

Esta previsión del Real Decreto 136/2000 viene a equiparar, en cierto modo, el régimen establecido por el RGRV 2005, que señala que estos costes se reembolsan hasta la fecha en que se devuelve la garantía. No obstante, puede advertirse que la nueva norma es más favorable porque el obligado tributario no tiene que probar que el retraso es imputable a la Administración y, si es él quien se retrasa, no va a sufrir las consecuencias del plazo que establecía la normativa anterior. No obstante, sí puede observarse algún aspecto en el que el RGRV 2005 puede ser más restrictivo. Así, por ejemplo, para que el aval pueda cancelarse es preciso que la Administración lo devuelva. La comisión por cancelación, en caso de que el obligado tributario tenga que soportarla, se devenga, como parece lógico, tras la devolución de la garantía. Dada la redacción del artículo 74.1 a) del RGRV 2005 es muy improbable que pueda obtenerse el reembolso de esta comisión, porque el límite temporal que se establece es *la fecha en que se produzca la devolución de la garantía*. Con la normativa anterior era más probable recuperar esta comisión, bien porque se cancelaba dentro de los treinta días, bien porque por razones imputables a la Administración no se devolvía la garantía. En estos casos hemos visto que el plazo se ampliaba hasta la devolución o cancelación de la garantía. Si prevalece la interpretación que se deriva de la redacción del RGRV 2005, la comisión por cancelación se podrá recuperar, en su caso, a través del procedimiento de responsabilidad patrimonial de la Administración.

Cuando la garantía aportada es una hipoteca o prenda con o sin desplazamiento, los costes que se reembolsan son los satisfechos por los siguientes conceptos: a) gastos derivados de la intervención de un fedatario público; b) gastos registrales; c) tributos derivados directamente de la constitución de la garantía y, en su caso, de su cancelación; y d) gastos derivados de la tasación o valoración de los bienes ofrecidos en garantía a que se refiere la normativa reguladora de las reclamaciones económico-administrativas, esto es, el RGRV 2005. La redacción de este supuesto no plantea los problemas que el caso anterior, porque se contempla expresamente el reembolso de los gastos derivados de la cancelación de la garantía, sin limitación temporal alguna. Es significativo que el RGRV 2005 no establece novedad alguna con respecto al Real Decreto 136/2000, a salvo de la cuestión del pago de intereses sobre la que luego volveremos.

Finalmente, el artículo 74.1 c) del RGRV 2005 establece que *«cuando se hubieran aceptado por la Administración o por los tribunales garantías distintas de las anteriores [aval, fianza, seguro de caución o hipoteca], se admitirá el reembolso de los costes de estas, limitado, exclusivamente, a los costes acreditados en que se hubiera incurrido de manera directa para su formalización, mantenimiento y cancelación devengados hasta la fecha en que se produzca la devolución de la garantía»*. Este precepto se ha redactado en términos similares al correspondiente del Real Decreto 136/2000. Tiene la virtud de no establecer límites temporales, por lo que los costes que se indican, hasta los de cancelación, son reembolsables.

Como se puede observar, y no incidiremos mucho sobre ello, solo son reembolsables los gastos que señala el reglamento. Cualquier otro concepto que pueda considerarse un daño que el obligado tributario no tiene la obligación de soportar, deberá reclamarse a través del procedimiento de

responsabilidad patrimonial de la Administración. No obstante, se echa de menos que se hubiera incluido también entre el derecho de reembolso aquellos supuestos en los que se ha suspendido la ejecución del acto impugnado, sin necesidad de aportar garantías, pero en los que el obligado tributario ha podido incurrir en algún coste directamente relacionado con la obtención de la suspensión. No nos estamos refiriendo obviamente al caso de las sanciones tributarias, que en vía administrativa se suspende su ejecución por la mera interposición del recurso. Nos referimos más bien a los casos en los que un acto de contenido económico, distinto de las sanciones, se suspende, sin necesidad de aportar garantías, porque el obligado tributario consigue acreditar, como señala el artículo 233.4 de la LGT 2003, que no puede aportar garantía alguna y que la ejecución le causaría perjuicios de difícil o imposible reparación⁵⁴. Normalmente, como vimos en el epígrafe correspondiente, esta modalidad de suspensión exige al recurrente desplegar una cierta actividad probatoria, actividad que puede generar determinados gastos –por ejemplo, un informe pericial sobre la situación patrimonial de la entidad–. En estos casos parece razonable que se puedan reembolsar estos gastos, porque aunque no se ha aportado garantía alguna para obtener la suspensión, la obtención de la suspensión sí ha generado costes. Obviamente, al no preverlo expresamente el artículo 33 de la LGT 2003 ni el RGRV 2005, el obligado tributario deberá reclamarlos a través del procedimiento de responsabilidad patrimonial de la Administración, si no lo ha pedido ya en el propio recurso o reclamación contra el acto cuya suspensión ha solicitado.

El segundo elemento que compone el derecho de reembolso es el pago de intereses. De acuerdo con el artículo 33.2 de la LGT 2003, «*con el reembolso de los costes de las garantías, la Administración tributaria abonará el interés legal vigente a lo largo del período en el que se devengue sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite*». El *dies a quo* del devengo de intereses es la «*la fecha debidamente acreditada en que se hubiese incurrido en dichos costes*» y el *dies ad quem*, «*la fecha en que se ordene el pago*». Como normalmente los costes derivados de una misma garantía se habrán generado en momentos diferentes, el *dies a quo* no será siempre el mismo, por lo que habrá que realizar un cálculo individualizado en función de la fecha en que se hubiera realizado cada desembolso. Como parece lógico y «recuerda» la norma, es al obligado tributario a quien le corresponde probar los costes que ha soportado y la fecha en que se hubieran incurrido.

Esta diversidad de *dies a quo* no se producirá normalmente cuando la garantía haya consistido en depósito de dinero. Para este caso el artículo 74.1 d) del RGRV 2005 establece una regla específica respecto del *dies ad quem* del cálculo de intereses: el interés legal se abona hasta el día en que se produzca la devolución del depósito. Aunque lógicamente favorece al obligado tributario, no se entiende bien por qué el RGRV 2005 no ha seguido en este punto lo que dice la LGT 2003, que vincula la finalización del devengo de intereses a la fecha en que se ordena el pago y no la fecha en que se produce la devolución. De hecho la LGT 2003 en todos los casos en los que se producen devoluciones, vincula siempre el pago de intereses a la fecha de ordenación del pago (*vid.* arts. 31.2 y 32.2 LGT 2003). Por este motivo puede cuestionarse seriamente la legalidad del RGRV 2005 en este punto, porque amplía el período de tiempo durante el cual puede producirse el devengo de intereses, ya que la ordenación del pago de la devolución siempre tendrá lugar en un momento temporal anterior al pago de la misma. En cualquier caso, se tome como referencia la fecha de la ordenación del pago o la fecha en que se paga la devolución, es conveniente destacar que la modificación que introduce la LGT 2003

⁵⁴ También podrían incluirse los costes incurridos, en su caso, para acreditar la concurrencia de perjuicios de imposible o difícil reparación cuando el acto tributario impugnado, cuya suspensión se pretende, no tiene contenido económico.

es de menor calado, porque con anterioridad en este supuesto, y solo en este, el artículo 4.2 c) del Real Decreto 136/2000 preveía también el pago de intereses ⁵⁵.

Como se puede observar, la LGT 2003 ha extendido el pago de intereses a todos los supuestos en los que procede el reembolso. Al igual que en el único supuesto para el que se preveía este pago en la normativa anterior, el tipo de interés elegido es el interés legal y no el interés de demora. Puede sorprender esta elección por dos motivos: la Comisión para la reforma de la LGT se pronunció a favor de que la Administración aplicara el interés de demora y en el resto de supuestos en los que la LGT 2003 prevé obligaciones de la Administración tributaria de devolución el tipo de interés que se aplica es el interés de demora (*vid.* arts. 30 a 33 LGT 2003) ⁵⁶.

Aunque la ley no explicita la razón de que el interés aplicable sea el legal y no el de demora, la razón de que se aplique el primero debe residir, en nuestra opinión, en que los costes de las garantías que se reembolsan son una cantidad de dinero que no ha estado a disposición de la Administración tributaria en ningún momento, sino de un tercero ajeno al ámbito administrativo y al procedimiento de aplicación de los tributos ⁵⁷. Mediante la aplicación del interés, aunque sea el interés legal, lo que se pretende es indemnizar completamente al obligado tributario, particular que no sucedería si solo se reembolsara lo pagado por él en su día. Podría cuestionarse si este objetivo se consigue o no a través de la aplicación del interés legal y no del interés de demora. En cualquier caso, cuando un obligado tributario considere que la indemnización completa del daño causado precisa de la aplicación del interés de demora (o cualquier otro tipo de interés), deberá reclamar la diferencia a través del procedimiento de responsabilidad patrimonial de la Administración.

Por otro lado, podría resultar criticable el hecho de que el pago de intereses se produzca «*sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite*» (art. 33.2 LGT 2003). El reembolso del coste de las garantías es un procedimiento que se inicia siempre a instancia del interesado y que requiere de este que acredite su importe (art. 76.1 RGRV 2005). Por consiguiente, aunque la ley le reconozca también el derecho a percibir intereses, lo lógico es que para ello fuera necesario también que expresamente lo solicite. No obstante, la ley en este punto señala que se abonará el interés legal «*sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite*». En relación a esto último, el informe del Consejo de Estado señaló que «*si el procedimiento de reembolso se inicia a instancia del interesado es coherente que para el abono del interés legal correspondiente medie una solicitud*» ⁵⁸.

El informe del Consejo de Estado advierte también que el derecho a exigir intereses puede ser utilizado de forma interesada por el obligado tributario, pues al tener un plazo de cuatro años para ejercitar el derecho a solicitar el reembolso, puede demorarse lo más posible con el fin de aumentar el período de tiempo en el que se devengan intereses. Por este motivo se advierte que debería atenderse a cuál ha sido la conducta del interesado, a estos efectos. La norma sin embargo no prevé nada al respecto, y deberá pagarse intereses por todo el tiempo transcurrido desde la fecha en que se acreditan los costes hasta que se ordene el pago de su reembolso.

⁵⁵ Ahora bien, los intereses se devengaban solo hasta los treinta días siguientes a la notificación al interesado de la correspondiente resolución o sentencia, a no ser que la devolución se produjera con anterioridad.

⁵⁶ VEGA HERRERO/MUÑOZ 2004, pág. 129.

⁵⁷ VV.AA. 2004, pág. 133.

⁵⁸ *Vid.* REY/LÓPEZ-RONCO/FERNÁNDEZ/ECHVERRÍA/MERCEDES 2004, pág. 126.

Por último, queremos hacer alguna precisión, que consideramos de interés, aunque se aparte ligeramente de nuestro objeto de estudio. En aquellos casos en los que el obligado tributario ha logrado la suspensión de la deuda tributaria y posteriormente logra que la misma se anule, la Administración tiene obligación, previa su acreditación, de reembolsar el coste de las garantías de conformidad con el artículo 33 de la LGT 2003. Esta norma, a diferencia de la regulación anterior, contempla también la obligación de que se abone el interés legal vigente por todo el tiempo en que el mismo se devengue. Pues bien, queremos traer a colación aquellos casos, como es el de los tributos cedidos, en los que el órgano que dicta el acto y el órgano que resuelve la reclamación económico-administrativa se integran en Administraciones territoriales distintas. Es lo que sucede principalmente, como hemos avanzado, en el caso de los tributos cedidos cuya gestión está atribuida a las Comunidades Autónomas.

Pues bien, en una situación similar como la descrita, la Comunidad Autónoma tendrá que abonar intereses sobre los costes de las garantías aportadas para obtener la suspensión, por todo el tiempo que haya durado la misma, con independencia de que el Tribunal Económico-Administrativo competente haya dictado y notificado la resolución cumpliendo o no el plazo de tramitación establecido a tal efecto. Podría parecer lógico que no se produjera el devengo del interés legal, por el tiempo correspondiente, sobre el coste de las garantías cuando el Tribunal Económico-Administrativo competente haya incumplido el plazo de tramitación. Obviamente, si esto fuera así, el perjudicado sería el recurrente que, en modo alguno, ha contribuido a producir el retraso que determina que la Comunidad Autónoma tenga que pagar una mayor cuantía por intereses.

Por este motivo, en estos casos —que no resuelve expresamente la LGT 2003—, consideramos que lo más razonable es no atribuir ninguna consecuencia negativa al recurrente. Esta cuestión tendrá que resolverse entre las Administraciones territoriales implicadas. En este sentido, como parece lógico, el Estado debería indemnizar a la Comunidad Autónoma competente por la suma que representen los intereses devengados sobre el coste del reembolso de las garantías durante el tiempo en que el Tribunal Económico-Administrativo ha incumplido el plazo establecido para la tramitación de la reclamación económico-administrativa. Es muy probable que de no resolverse esta cuestión de mutuo acuerdo, la Comunidad Autónoma afectada se verá obligada a ejercer una acción por responsabilidad patrimonial al amparo de los artículos 139 y siguientes de la Ley 30/1992⁵⁹. De hecho ya en alguna ocasión la Audiencia Nacional ha reconocido lo anterior en una circunstancia en la que el problema de fondo es asimilable. Se trata de la sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de septiembre de 1999, recurso 1251/1997, en la que este Tribunal confirma la procedencia de que el Ministerio de Economía y Hacienda indemnice al Ayuntamiento reclamante dado que por el retraso del TEAC en resolver las reclamaciones de varios contribuyentes, relativas a tributos municipales, provocó que se declararan prescritas con el consiguiente perjuicio para el Ayuntamiento. No obstante, hay que hacer notar que la Audiencia también consideró que la indemnización debía reducirse al 50 por 100 porque el Ayuntamiento pudo instar la resolución de los recursos de alzada en tiempo y forma⁶⁰.

⁵⁹ Aunque el artículo 139 de la Ley 30/1992 se refiere a los particulares como únicos legitimados para ejercer esta acción, diversas resoluciones judiciales han reconocido legitimación también a la propia Administración pública, en relación a los daños sufridos por el funcionamiento normal o anormal de otras Administraciones, al amparo del artículo 106 de la Constitución española. *Vid.* las sentencias de la Audiencia Nacional de 2 de diciembre de 2003, recurso 192/2001 y 18 de marzo de 2004, recurso 628/2001.

⁶⁰ *Vid.* también la sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de octubre de 2003, recurso 882/2000.

El supuesto que acabamos de analizar solo es aplicable durante la sustanciación del recurso de reposición o de las reclamaciones económico-administrativas: el incumplimiento del plazo para resolver y notificar interrumpe el devengo de intereses (*vid.* arts. 224.5 y 233.9 LGT 2003). Este mismo efecto no es aplicable cuando la *litis* se sustancia en la vía jurisdiccional. Por lo tanto, será frecuente que la deuda tributaria deje de devengar intereses de demora durante el período de tiempo de «retraso» en la sustanciación de la reclamación económico-administrativa, pero que vuelva a hacerlo cuando, tras su resolución, el obligado tributario recurra a la vía jurisdiccional.

En nuestra opinión, en estos casos el devengo de intereses debe reanudarse a partir del momento en que se notifique al recurrente la resolución del Tribunal Económico-Administrativo que conozca de la reclamación. Esta es, en nuestra opinión, la solución más razonable, porque en estos supuestos, cuando no continúa la suspensión en la vía jurisdiccional, se abren los plazos para ingresar la deuda tributaria conforme a lo que dispone el artículo 66.6 del RGRV 2005.

Por lo que respecta a la vía jurisdiccional, no existe ningún precepto similar a los que prevé la LGT 2003. Y es que la LJCA 1998 no establece un plazo máximo para dictar sentencia, por lo que el obligado tributario en este ámbito quedará prácticamente inerte ante la prueba siempre difícil de la existencia de inactividad por el funcionamiento anormal de la Administración de justicia ⁶¹.

6. PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO DE REEMBOLSO

La LGT 2003 regula en sus artículos 66 y 67 el plazo, el cómputo y las causas que interrumpen, tanto el derecho a solicitar el reembolso del coste de las garantías como el derecho a obtener el reembolso de estos costes una vez que se han reconocido.

En este sentido la LGT 2003 supone un gran avance, porque la normativa anterior no reguló expresamente esta cuestión, lo cual generó muchas dudas acerca de cuál era el plazo de prescripción de este derecho ⁶². Así, por ejemplo, en algunos casos se ha considerado que el plazo es el general que se establece en materia tributaria (cuatro años –cinco antes de la Ley 1/1998–) ⁶³, y en otros se ha indicado que el plazo es de un año, pues el derecho que reconocía el artículo 12 de la Ley 1/1998 no era más que una regulación específica de una indemnización de los daños causados al obligado tributario a raíz de la actuación ilegal de la Administración. Si esto es así, el plazo que hay que aplicar, al no establecer la legislación tributaria otro específico, es el de un año que contempla la Ley 30/1992 ⁶⁴.

El artículo 66 c) de la LGT 2003 especifica que este plazo es de cuatro años y que se computa desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado (art. 67.1 LGT 2003). Conforme al artículo 68.3 de la misma norma este plazo se interrumpe, bien por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda el reembolso, bien por la interposición, tramitación o resolución de

⁶¹ CHICO 2004, pág. 96.

⁶² MALVÁREZ PASCUAL 2004, pág. 249.

⁶³ Un ejemplo de este razonamiento es la resolución del TEAR de Andalucía de 39 de abril de 2002, reclamación 2439/2001.

⁶⁴ Un ejemplo de este razonamiento es la sentencia del TSJ de las Islas Baleares de 19 de diciembre de 2003, recurso 626/2002.

reclamaciones o recursos de cualquier clase. Junto al derecho a solicitar el reembolso, la LGT 2003 también regula el derecho a obtener el pago del reembolso ya reconocido. En este caso el plazo de prescripción también es de cuatro años y se computa desde el día siguiente a la fecha de notificación del acuerdo donde se reconozca el derecho a percibir el reembolso de las garantías [arts. 66 d) y 67.1 LGT 2003]. Este derecho se interrumpe por cualquier acción de la Administración tributaria dirigida a efectuar el reembolso, por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario por la que se exija el pago del reembolso, o por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase (*vid.* art. 68.3 LGT 2003).

7. PROCEDIMIENTO

Los artículos 75 a 79 del RGRV 2005 regulan el procedimiento para el reembolso del coste de las garantías aportadas.

De esta regulación destacan algunos aspectos. En primer lugar, la competencia para acordar el reembolso se atribuye a la entidad u organismo que haya dictado el acto que se haya declarado total o parcialmente improcedente. La solicitud del interesado debe acompañar una serie de documentos cuya finalidad principal es acreditar el importe de los costes soportados por la aportación de las garantías y la fecha en que se han hecho efectivos. Este dato es relevante a efectos del cálculo de los intereses.

El artículo 78.3 del RGRV 2005 contempla los efectos que se anudan al incumplimiento del plazo de tramitación de este procedimiento, plazo que se fija en seis meses. En este punto es destacable que la LGT 2003 se aparta de la Ley 30/1992, y establece que el efecto de este incumplimiento no serán siempre el de la estimación por silencio positivo. La LGT 2003 señala en su artículo 104.3 que se producirán los efectos que establezca la normativa reguladora de cada procedimiento. Como es sabido, la Ley 30/1992 en su artículo 48 señala que salvo que por ley o normativa comunitaria europea se establezca lo contrario, el silencio será positivo. La LGT 2003 permite, en cambio, que sea la normativa reglamentaria la que decida entre ambas opciones: silencio positivo o negativo ⁶⁵. Solo cuando la normativa correspondiente, con independencia de su rango, no prevea nada al respecto se entenderá que el silencio es positivo. El RGRV 2005 sí establece una regulación específica, calificando el silencio como negativo.

⁶⁵ *Vid.* FERNÁNDEZ JUNQUERA 2004, págs. 435 y 436.

Bibliografía

- BADÁS/LAMOCA/MARCO SANJUÁN [1998]: *Aplicación de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Lex Nova, Valladolid.
- BLASCO DELGADO [1998]: «Reembolso de los costes de las garantías»: *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, McGraw-Hill, Madrid.
- BOSCH CHOLBI [2005]: «La responsabilidad patrimonial de la Administración tributaria al reembolso de honorarios profesionales por recursos interpuestos en vía administrativa», *Tribunal Fiscal*, n.º 177.
- CERVANTES/DIEGO/MEJÍAS/MESTRE/PLAZA/RUIZ [2004]: *Guía de la Ley General Tributaria*, CISS, Valencia.
- CODINA TRESENTS [2004]: «La relación jurídico-tributaria y las obligaciones tributarias»: *Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios y casos prácticos*, CEF, Madrid.
- CHICO DE LA CÁMARA [2001]: *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía y con garantía distinta del aval*, Aranzadi, Cizur Menor.
- [2004]: «La relación jurídico-tributaria y las obligaciones tributarias»: *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, CEF, Madrid.
- CHINCHILLA MARÍN [1999]: «La tutela cautelar»: *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, Lex Nova, Valladolid.
- DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO [1997]: «La suspensión del acto impugnado»: *Las Reclamaciones Económico-Administrativas*, Aranzadi, Pamplona.
- DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO/PÉREZ TORRES [2000]: *Revisión de actos y solución de conflictos tributarios*, Aranzadi, Elcano.
- DÍEZ-PICAZO/GULLÓN [1993]: *Sistema de Derecho Civil II*, Tecnos, Madrid, 6.ª ed.
- ESEVERRI MARTÍNEZ [1998]: «Devoluciones y reembolsos»: *Estatuto del Contribuyente. Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid.
- FALCÓN Y TELLA [1999]: «Reembolso de los costes de la garantía»: *Comentarios a la Ley de Derecho y Garantías de los Contribuyentes*, CEF, Madrid.
- FERNÁNDEZ CUEVAS [1998]: «Devoluciones y reembolsos»: *El Estatuto del Contribuyente*, Aranzadi, Pamplona.
- FERNÁNDEZ JUNQUERA [2004]: «Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimiento de gestión»: *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid.
- GALLEGO ANABITARTE/MENÉNDEZ REXACH [2001]: *Acto y procedimiento administrativo*, Marcial Pons, Madrid.
- GARCÍA DE ENTERRÍA/FERNÁNDEZ [1997]: *Curso de Derecho Administrativo I*, Civitas, Madrid.
- GARCÍA NOVOA [2004]: «Elementos de cuantificación de la obligación tributaria»: *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid.

- GONZÁLEZ PÉREZ [1998]: *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Ley 29/1998, de 13 de julio)*, Civitas, Madrid.
- GONZÁLEZ SALINAS [1999]: «Pretensiones de las partes»: *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998*, Civitas, Madrid.
- GONZÁLEZ-VARAS [1999]: *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, Tecnos, Madrid.
- HUERGO LORA [2000]: *Las pretensiones de condena en el contencioso-administrativo*, Aranzadi, Elcano.
- MALVÁREZ PASCUAL [2004]: «La deuda tributaria»: *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, CEF, Madrid.
- MATA SIERRA [1997]: *La responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria*, Lex Nova, Valladolid.
- MERINO JARA [1998]: «Devoluciones y reembolsos»: *Derechos y garantías del contribuyente (Estudio de la nueva ley)*, Lex Nova, Valladolid.
- MESTRE DELGADO [1999]: «Artículo 131»: *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998*, Civitas, Madrid.
- REY/LÓPEZ-RONCO/FERNÁNDEZ/ECHVERRÍA/MERCEDES [2004]: *Nueva Ley General Tributaria*, Bosch, Barcelona.
- RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ [1999]: «Artículos 133, 134 y 135»: *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998*, Civitas, Madrid.
- SILVA SÁNCHEZ [1992]: *El proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid.
- VEGA HERRERO/MUÑOZ DEL CASTILLO [2004]: «Tributos y obligaciones tributarias»: *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid.
- VV.AA. [1998]: *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998*, Aranzadi, Pamplona.
- [2003]: *Memento Práctico Administrativo 2003-2004*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid.
 - [2004]: *Procedimientos tributarios (2005-2006)*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid.

OPERACIONES VINCULADAS E IVA EN LA LEY DE PREVENCIÓN DEL FRAUDE: UN APUNTE A PROPÓSITO DE LAS ENTIDADES SIN FIN DE LUCRO

ALEJANDRO BLÁZQUEZ LIDOY
Universidad Rey Juan Carlos

Extracto:

LA Ley de Prevención del Fraude ha modificado el régimen de las operaciones vinculadas, teniendo en consideración la alteración que a estos efectos ha realizado la Directiva 2006/69/CE del Consejo. Sin embargo, creemos que la modificación, y por lo que atañe a las Entidades no Lucrativas, no es acertada. El hecho de aplicar un criterio empresarial a las operaciones realizadas por este tipo de entidades hace que la norma pueda ocasionar más problemas que solventarlos. No hay que olvidar que el uso de precios distintos al de mercado por estas entidades no responde en muchos casos a la idea de fraude, sino que son otras razones las que alumbran su política de precios, como puede ser la existencia de subvenciones o donaciones recibidas, el hecho de no obtener beneficios, permisos de autocontratación, etc. Aplicar criterios de mercado de forma global va a suponer crear situaciones injustas. Por otro lado, la ley creemos que va a plantear problemas cuando haya preceptos que se apliquen de forma coincidente con la valoración de operaciones vinculadas; nos referimos, en concreto a los supuestos de autoconsumo o a las subvenciones vinculadas al precio.

Palabras clave: operaciones vinculadas, autoconsumo, base imponible, Entidad no Lucrativa y subvenciones.

Sumario

1. La existencia de vinculación en las Entidades no Lucrativas.
2. Supuestos de aplicación de las normas de operaciones vinculadas: el caso del fraude.
3. Supuestos controvertidos: autoconsumos y subvenciones.
4. Conclusiones.

La reciente normativa de Prevención para el Fraude Fiscal, Ley 36/2006, ha regulado un nuevo régimen para las operaciones vinculadas en el IVA que ha supuesto un cambio importante, cambio realizado al albur de la aprobación de la Directiva 2006/69/CE del Consejo que ha modificado la Sexta Directiva introduciendo un nuevo apartado 6 en el artículo 11.A¹.

A diferencia de lo sucedido hasta ahora, el valor que es necesario tomar no es el referente al autoconsumo, sino el de mercado. Y también a diferencia de lo que hasta ahora ocurría la regulación no se limita a los precios por debajo de mercado, sino que también alcanza a los que sean superiores. No obstante, la condición para que operen las normas de valoración es que se produzca una menor tributación en el IVA.

Los problemas de las operaciones vinculadas en la normativa española por lo que afecta a las Entidades no Lucrativas son varios:

1. LA EXISTENCIA DE VINCULACIÓN EN LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS

Según se establece en el artículo 79.Cinco, se *considerará* que existe vinculación, en los siguientes casos:

- «a) En el caso de que una de las partes intervinientes sea un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, cuando así se deduzca de las normas reguladoras de dichos Impuestos que sean de aplicación.*
- b) En las operaciones realizadas entre los sujetos pasivos y las personas ligadas a ellos por relaciones de carácter laboral o administrativo.*
- c) En las operaciones realizadas entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes consanguíneos hasta el tercer grado inclusive.*
- d) En las operaciones realizadas entre una entidad sin fines lucrativos a las que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, sobre Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y sus fundadores, asociados, patro-*

¹ Directiva 2006/79/CE del Consejo por la que se modifica la Sexta Directiva en lo relativo a medidas de simplificación del procedimiento de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido y de contribución a la lucha contra la evasión o el fraude fiscal y por la que se derogan determinadas Decisiones destinadas a la concesión de excepciones.

nos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, los cónyuges o parientes hasta el tercer grado inclusive de cualquiera de ellos.

e) En las operaciones realizadas entre una entidad que sea empresario o profesional y cualquiera de sus socios, asociados, miembros o partícipes».

La Directiva establece que hay vinculación cuando existan vínculos familiares, personales estrechos, de gestión, de propiedad, de afiliación, financieros o jurídicos, según determine el Estado miembro (art. 11.A.6). Por su parte, la LIVA ha introducido una letra específica atinente a las Entidades no Lucrativas. En concreto, se señala que existirá vinculación cuando se produzcan *«operaciones realizadas entre una entidad sin fines lucrativos a las que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, sobre Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y sus fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, los cónyuges o parientes hasta el tercer grado inclusive de cualquiera de ellos»*. Y, además de dicha letra específica para Entidades no Lucrativas hay otras dos más que le afectan. Así, la letra (e) establece que son operaciones vinculadas las realizadas entre una entidad y cualquiera de sus *«socios, asociados, miembros o partícipes»*. Como se ve las Entidades no Lucrativas que sean asociaciones entran en este apartado. Por su parte, la letra (a) establece que existe vinculación cuando una de las partes sea sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, lo que sucede con las Entidades no Lucrativas, pues no hay que olvidar que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades son las personas jurídicas.

A mi juicio, la definición de la vinculación que se ha dado de las entidades vinculadas en las Entidades no Lucrativas presenta algún problema que ya se había advertido en las consultas de la DGT. Así, la Contestación de la DGT de 10 de junio de 2005 (consulta vinculante núm. V1043-05, NFC021095) señala que la vinculación entre sociedad y socio se define en la relación fundación-fundador (siempre que haya aportado una cantidad superior al 5%). Por su parte, la Contestación de 24 de octubre de 2006 (consulta vinculante núm. V2100-06 NFC023734) advierte que donde el artículo 16.2 del TRLIS se refiere a *«administrador, socio y sociedad»*, el término ha de entenderse comprensivo de *«patrono, fundador y fundación»*.

Los problemas que a nuestro juicio pueden plantearse son varios:

1. En el ámbito de las fundaciones, es un criterio erróneo identificar el significante **socio-fundador**, pues el fundador no tiene vinculación con la entidad por el hecho de ser fundador. En concreto, en la Sentencia de la Audiencia Provincial de Navarra de 23 de junio de 2004 (JUR 2004\258108) se afirma que:

«El papel del fundador, sin duda principalísimo pues es quien crea, constituye, dota y disciplina, mediante el otorgamiento que se recoge en la mentada escritura de 21 de octubre de 1996, acaba, por otra parte en cuanto a la vida propia de la fundación, precisamente con dicho acto de otorgamiento y constitución, momento en el que define la fundación, señala los objetivos fundacionales (art. 4 de los Estatutos) y las personas que integrarán el primer patronato.

Asimismo en dicho acto es cuando el fundador designa o nombra al que será el Presidente del primer Patronato, y tendrá la facultad de establecer en el Patronato cualquier otro car-

go con función específica que lo estime conveniente (art. 8 de los Estatutos), e incluso crear un Consejo Asesor (art. 6 de los Estatutos).

Una vez pasado ese momento de la constitución y otorgamiento de estatutos, la Fundación se desliga del fundador; rigiéndose por dichos estatutos, las normas que dicte su Patronato y por la legislación vigente que le sea de aplicación».

El fundador, una vez constituida la fundación, se aparta de la vida de esta, que adquiere autonomía respecto de aquel. De esta manera, a mi parecer el legislador español puede haberse excedido en la redacción de la norma. En este sentido, la Directiva establece que hay vinculación cuando existan vínculos familiares, personales estrechos, de gestión, de propiedad, de afiliación, financieros o jurídicos según determine el Estado miembro (art. 11.A.6). Y el caso del fundador creemos que no se puede incardinar en ninguno de dichos casos.

Por otro lado, también se hace mención en la norma a los miembros de los órganos de gobierno o representantes legales. Realmente tiene sentido esta mención en tanto que en el artículo 16 de la LIS se emplea el concepto de *administrador*. De esta manera, se identifican los cargos a los que se pueda aplicar el precepto.

2. En segundo lugar, resulta cuanto menos curioso que en la LIVA se haga referencia al régimen de las Entidades no Lucrativas en la Ley 49/2002. Dicha norma recoge la tributación en el Impuesto sobre Sociedades, tributos locales e ITP, y lo que se aplica al mecenazgo. Y nada tiene que ver con el IVA, excepto en lo referente a los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general (art. 25). Es más, el artículo 2 establece que «*Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos*» en el artículo 3 a las fundaciones y a las asociaciones declaradas de utilidad pública. Es decir, la Ley 49/2002 no alcanza a todas las Entidades no Lucrativas, deja fuera entre otras las asociaciones no declaradas de utilidad pública, que son la mayoría, y a las fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública que no cumplan con los requisitos del artículo 3.

Entendemos que no hay ninguna razón de ser para que esta norma solo se aplique a las Entidades no Lucrativas de la Ley 49/2002. Es más, creemos que en el IVA se podría estar vulnerando el principio de neutralidad. Ahora bien, esa vulneración se produciría si al resto de Entidades no Lucrativas no se le aplicará esta normativa. A mi juicio, sin embargo, la letra (d) no aporta nada con relación a lo que se establece en la letra (a). La letra (a) se remite a la norma del Impuesto sobre Sociedades. Y en dicha normativa, de hecho, nada se dice con relación a las Entidades no Lucrativas de la Ley 49/2002 y, como ha señalado la propia DGT en su Contestación de 24 de octubre de 2006 (consulta vinculante núm. V2100-06, NFC023734) el artículo 16 de la LIS se aplica a las fundaciones. No obstante lo dicho, el mayor problema del artículo 16 es que solo hace mención a la figura de consejeros o administradores y no se mencionan otras figuras como los patronos o representantes legales o fundadores. Ahora bien, entendemos que no es justificación suficiente. En primer lugar, porque esa matización debería haber operado para todas las Entidades no Lucrativas y no solo en la Ley 49/2002. En segundo lugar, porque no solventa los problemas de *entidades* vinculadas a través de patronos o representantes legales. Pensemos en el caso de operaciones realizadas entre dos fundaciones que tienen en común varios patronos.

3. También es necesario hacer referencia a las operaciones realizadas entre una entidad y sus socios, asociados, partícipes o miembros. La letra (e) no establece ningún tipo de limitación. A cualquier socio, con independencia del porcentaje de participación, se le va a considerar vinculado. Y esto entra en contradicción con lo que se establece en el artículo 16.3 de la LIS, donde se establece que cuando la vinculación se realiza en función de la relación socio o partícipe y entidad la participación deberá ser igual o superior al 5 por 100. De esta manera, y al no haber límites, parece que cualquier actuación que haga una Entidad no Lucrativa con sus asociados o miembros se considerará operación vinculada.

A mi parecer, si bien la Directiva permite que la vinculación se establezca cuando hay relaciones de propiedad o afiliación, no es menos cierto que el preámbulo de la Directiva 2006/69 exige que tales medidas deberían ser proporcionadas y quedar limitadas a la resolución de problemas concretos. Y entendemos que considerar que cualquier relación con los asociados da lugar a una operación vinculada no es proporcional.

2. SUPUESTOS DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE OPERACIONES VINCULADAS: EL CASO DEL FRAUDE

Para que sea necesario acudir al valor normal de mercado no es suficiente que exista una vinculación. Se requiere, además, que exista un perjuicio, directo o indirecto, para la recaudación del IVA. En concreto, la norma señala que habrá de acudir al valor de mercado cuando se produzca alguno de los siguientes supuestos.

1. Cuando el *destinatario* de la operación no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto y la contraprestación pactada sea *inferior* a la que correspondería en condiciones de *libre competencia*. Este primer supuesto, plantea el problema de que se condiciona la aplicación del precio de mercado a una situación que está ubicada en el destinatario lo que puede plantear ciertas dudas, como de hecho sucede en el caso de transmisiones de bienes inmuebles donde se renuncia a la exención porque el adquirente comunica que tiene derecho a la deducción. La norma parece dar por sentado que al ser una operación vinculada se puede conocer el sistema de deducción del destinatario. Sin embargo, cuando nos encontramos ante unas Entidades no Lucrativas con muchos asociados esta afirmación puede plantear problemas, ya que es posible que no se tenga acceso directo al destinatario en concreto.

En cualquier caso, este supuesto de operaciones vinculadas va a ser común en el caso de las Entidades no Lucrativas, actuando en ambos lados de la transacción. Cuando sea el destinatario, no hay que olvidar que las Entidades no Lucrativas no podrán deducir generalmente la totalidad del IVA, bien porque realicen actividades no sujetas, bien porque realicen actividades exentas. De esta manera, cuando sean receptoras de bienes y servicios entregados y prestados por entidades vinculadas será frecuente que estén dentro del presente caso. Este supuesto, además, será común cuando se trate de operaciones referentes a edificaciones. No hay que olvidar que uno de los problemas de las Entidades no Lucrativas

es, precisamente, la no deducibilidad del IVA por grandes inversiones. Esto ha hecho que las Entidades no Lucrativas hayan realizado operaciones con entidades vinculadas para poder deducirse el IVA. Así, en algunos casos lo que se hace es que una entidad adquiera y construya un inmueble con el objeto de arrendárselo a la Entidad no Lucrativa que no tiene pleno derecho a la deducción². El período de arrendamiento era el de regularización del bien de inversión, de tal manera que una vez pasados los 10 años transmitían el inmueble a la Entidad no Lucrativa sin IVA y donde, además, estarían exentas de ITP si están acogidas a la Ley 49/2002. De esta manera, el coste de la operación estaría en el arrendamiento que soporta la Entidad no Lucrativa por el IVA que no se puede deducir. Con la nueva norma sobre operaciones vinculadas al menos el precio del arrendamiento no será, como anteriormente se establecía, el de coste. Sin embargo, repárese que las operaciones vinculadas no solventan aquella situación donde el destinatario tiene pleno derecho a la deducción del IVA, como veremos posteriormente.

Por otro lado, también es posible que sea la entidad sin ánimo de lucro la prestadora del servicio y los destinatarios sean personas físicas no empresarios. En las Entidades no Lucrativas será, además, lo común, en tanto prestan los servicios a los destinatarios finales. Las operaciones vinculadas operarán, fundamentalmente, en el caso de asociados. Sin embargo, lo que cabe preguntarse es si en estos supuestos valorar por precios de mercado tiene o no razón de ser. En efecto, la Directiva establece que la finalidad de la medida es prevenir el fraude o la evasión fiscal. Y cuando una Entidad no Lucrativa presta servicios o entrega bienes a sus asociados por precios inferiores a mercado lo hace en cumplimiento de sus fines estatutarios. A esto hay que añadir que en las Entidades no Lucrativas la utilización de precios distintos al de mercado, generalmente inferiores, puede ser obligatorio por la propia normativa. Así, pensemos en el IVA y en los establecimientos de carácter social del artículo 20.Tres. Este precepto exige que se obtengan beneficios eventuales e impide que los representantes de estas Entidades no Lucrativas *carezcan de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta*. De esta manera, el hecho de operar a precios inferiores a mercado puede ser una obligación impuesta por la norma. Y en el mismo sentido, en las fundaciones la normativa regula supuestos de autocontratación, donde es necesario solicitar autorización al protectorado. Una de las condiciones que se imponen en el Reglamento de Fundaciones es que se acredite que no se produce un traslado de fondos de la fundación al patrono (art. 34 RD 1337/2005). Dicho de otra manera, se permite, como máximo, que el precio sea el de mercado o inferior. La cuestión que se plantea es clara ¿puede aplicarse el supuesto de operaciones vinculadas en aquellos casos donde una administración —estatal o autonómica— ha autorizado a operar por otros precios? Entendemos que la norma de operaciones vinculadas es necesario que se ponga en entredicho cuando se trata de operaciones por

² En la STJCE de 4 de octubre de 2001 (GOED WONEN, As. C-326/99, NFIJ011022) una asociación de los Países Bajos había realizado una promoción inmobiliaria siendo el destino de los pisos el arrendamiento de vivienda. Al estar esta actividad exenta no había derecho a la deducción del IVA soportado por la promoción. Para evitar dicho efecto, la asociación optó por constituir una fundación y transmitirle el usufructo de las viviendas durante 10 años a un precio inferior al de coste, y donde la asociación tenía, además, un poder de la fundación para la administración general del negocio de arrendamiento. De esta forma, y al estar la cesión del usufructo sujeta y no exenta, la asociación pretendía deducirse todo el IVA soportado.

debajo de mercado donde lo que se produce es un beneficio para la fundación y un perjuicio para la entidad que dona.

A nuestro parecer, valorar por precios de mercado en estos casos puede contravenir la Sexta Directiva, pues no nos encontramos ante fraudes o evasiones ni tampoco se recogen con la finalidad de resolver problemas concretos. Como se ha señalado en la STJCE de 21 de febrero de 2006 (HALIFAX, As. C-255/02, NFIJ021677), las medidas tomadas para asegurar la exacta percepción del impuesto y evitar el fraude fiscal (art. 22.8 de la Sexta Directiva) no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos.

2. En el caso de que el destinatario sí pueda deducir íntegramente el IVA, también hay que valorar por mercado en ciertos casos cuando el prestador no puede deducirse íntegramente el IVA soportado. Así, en aquellos casos donde la Entidad no Lucrativa realice actividades que dan derecho a la deducción del IVA junto con otras que no dan derecho a la misma (prorrata) cuando se realice una operación vinculada que no genere el derecho a la deducción y la contraprestación pactada sea inferior al valor normal de mercado. La filosofía es clara, en la medida en que en el denominador de la prorrata se introduce una cantidad menor al mercado, el porcentaje de deducción aumenta. Es decir, mediante la valoración de mercado se busca que el porcentaje de deducción disminuya.
3. El último de los supuestos está íntimamente relacionado con el anterior. La Entidad no Lucrativa que presta el servicio está en prorrata y la operación vinculada que hace genera derecho a la deducción. En este caso, al operarse por precio superior al valor normal de mercado se produciría un aumento del porcentaje de deducción. Con la valoración por mercado, se evita que se aumente el numerador de la prorrata y, en consecuencia, que el porcentaje de deducción se incremente.

En este caso, repárese que entra dentro de lo posible que el destinatario pueda no deducirse el IVA. De esta manera, se produciría un efecto no deseado por la norma. Y es que el destinatario tendría que corregir a la baja el IVA soportado. De hecho, es posible que incluso la Hacienda pudiera perder recursos, pues la disminución del numerador de la prorrata puede tener una incidencia menor en el IVA soportado del prestador de la que va a tener en el IVA soportado del destinatario.

4. Por último, es necesario realizar un breve apunte con referencia al valor de mercado y cómo afecta a los servicios o entregas de las Entidades no Lucrativas. La LIVA señala que es necesario acudir al precio que habría que pagar a un proveedor independiente en condiciones de libre competencia. Sin embargo, cuando no exista esa posibilidad de comparación, se podrá acudir a la totalidad de los costes en el caso de servicios o al precio de adquisición de los bienes o al del coste en el momento de la entrega en caso de bienes. Esta norma es importante en las Entidades no Lucrativas porque muchas de las prestaciones que harán estas entidades no tendrán normas de comparación. Esto supondrá que se pueda acudir a los costes.

3. SUPUESTOS CONTROVERTIDOS: AUTOCONSUMOS Y SUBVENCIONES

La norma establece que debe valorarse a valor de mercado en los supuestos donde exista vinculación y donde se produzca la situación anteriormente descrita. A mi juicio, los supuestos anteriormente expuestos pueden presentar problemas en ciertos casos donde existen otras normas específicas a aplicar:

1. En primer lugar, se produce un solapamiento de la norma de operaciones vinculadas con el de la normativa de autoconsumo. En efecto, la norma de operaciones vinculadas hace mención de que la contraprestación pactada sea *inferior* a la que correspondería en condiciones de *libre competencia* [letra (a)] o bien que la contraprestación pactada sea inferior al valor normal de mercado [letra (c)]. Ambos conceptos son idénticos en tanto el valor de mercado se define en la propia norma como lo que se pagaría en condiciones de libre competencia. No obstante, a nuestro juicio, debería haberse empleado en la letra (a) el término valor de mercado, como en la Directiva, porque de otra manera lo definido y la definición se intercambian lo que gramaticalmente plantea alguna duda. Dejando al margen esto, lo cierto es que en las operaciones gratuitas el precio es menor al de mercado. De hecho, no existe precio. Por tanto, se produce un solapamiento de normas entre las de autoconsumo y la de operaciones vinculadas (art. 79.Tres y Cuatro de la LIVA). Lo que se plantea es, por tanto, ¿qué base se toma en el caso de que haya una operación gratuita entre una empresa y una Entidades no Lucrativas vinculadas? ¿se recurre al valor de coste o al de mercado? La respuesta no es sencilla pero, a nuestro parecer, debe acudirse al valor de coste, pues la Directiva y la jurisprudencia es clara en supuestos de autoconsumo y la finalidad de los mismos. No hay que olvidar, como ha señalado la jurisprudencia, que los autoconsumos están realmente pensados no para Entidades no Lucrativas que operan con terceros no vinculados. Están pensados para supuestos donde se pasan bienes o servicios del patrimonio empresarial al personal, es decir, un supuesto de autoconsumo. Sin embargo, cuando nos encontramos ante una persona física que pasa de su patrimonio empresarial al personal no cabe duda de que se trata de un supuesto de autoconsumo. De la misma manera, si se trata de la salida de una empresa a otro patrimonio distinto la solución debería ser la misma ³.
2. Un problema distinto es el que afecta a las subvenciones no vinculadas al precio. En efecto, es posible que el menor precio de una determinada operación traiga causa de que entidad sin ánimo de lucro ha recibido una subvención. Si la subvención estuviera vinculada al precio, la base imponible estaría compuesta por el precio efectivamente satisfecho más la subvención. Sin embargo, si la subvención no estuviera vinculada al precio, la base imponible sería menor, pues la finalidad última de la subvención es que el precio final de la operación disminuya para el destinatario. Si valorásemos por mercado lo que realmente se estaría haciendo es computar en la base imponible, por otra vía, las subvenciones vinculadas al precio. A nuestro parecer, si el menor importe de la contraprestación tiene como justificación una subvención no vincu-

³ Sobre el autoconsumo pueden verse las Sentencias del Tribunal de Luxemburgo de 6 de mayo de 1992 (DE JONG, As. C-20/91, NFJ001609), de 25 de mayo de 1993 (MOHSCH, As. C-193/91, NFJ002858), de 26 de septiembre de 1996 (ENKLER, C-230/94, NFJ004749), de 17 de mayo de 2001 (FISCHER, As. C-322/99 y C-323/99, NFJ010678), de 20 de enero de 2005 (SCANDIC, As. C- 412/03, NFJ018819), de 14 de julio de 2005 (CHARLES y CHARLES-TIJMENS, As. C-434-03, NFJ020347) y de 14 de septiembre de 2006 (WOLLNY, As. C-72/05, NFJ023107).

lada al precio, no se debería valorar por mercado, pues otra solución supondría incurrir que en caso de operaciones vinculadas todas las subvenciones se incluyen en la base imponible.

3. Relacionado con las operaciones vinculadas están las actividades de fraude o abuso de derecho. En algunos casos, las operaciones vinculadas se pueden hacer con la intención de obtener una ventaja fiscal. Pero el remedio puede no venir por la vía de valorar por precio de mercado. En este sentido, en la STJCE de 21 de febrero de 2006 (HALIFAX, As. C-255/02, § 81) advierte que a la hora de verificar si una operación tiene como finalidad esencial la obtención de una ventaja fiscal pueden tenerse en consideración los vínculos de carácter jurídico, económico y/o personal entre los operadores implicados en el plan de reducción de la carga fiscal.
4. Por otro lado, no hay que olvidar que en muchos de los casos sus precios son inferiores al mercado por razones que nada tienen que ver con el fraude. Nos referimos a la incidencia del voluntariado, de las donaciones, etc. Si acudimos en estos casos al valor de mercado, entendemos que se está aplicando una norma general a un supuesto que difícilmente encaja en el mismo. Creemos que en estos casos sería posible acudir a la norma que permite acudir a los valores de coste cuando no exista un proveedor comparable en libre mercado.

4. CONCLUSIONES

A nuestro juicio, la reforma de las operaciones vinculadas en el IVA, y por lo que afecta a las Entidades no Lucrativas, no es acertada. El hecho de aplicar un criterio empresarial a este tipo de entidades hace que la norma pueda ocasionar más problemas que solventarlos. No hay que olvidar que el uso de precios distintos al de mercado por estas entidades no responde a la idea de fraude en muchos casos, sino que son otras razones las que alumbran su política de precios, como puede ser las subvenciones o donaciones recibidas, el hecho de no obtener beneficios, permisos de autocontratación, etc. Además, la definición de vinculación con relación al fundador o en lo atinente a los asociados no nos parece correcta. Por otro lado, quedan por solventar cuestiones relativas a los autoconsumos o a las subvenciones vinculadas al precio.

INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN DE ACTOS NULOS Y ANULABLES

(Comentario a la STS de 19 de abril de 2006, Sala de lo
Contencioso-Administrativo, rec. núm. 58/2004) *

HUGO LÓPEZ LÓPEZ

*Profesor Ayudante de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Carlos III de Madrid*

RAMÓN MARTÍNEZ CABALLERO

*Becario de Investigación MEC
Universidad Carlos III de Madrid*

Extracto:

PRESCRIPCIÓN del derecho a determinar la deuda tributaria. Interrupción. Por cualquier actuación administrativa. Actos nulos y anulables. Se declara como doctrina legal que la anulación de una liquidación tributaria por una causa de anulabilidad no deja sin efecto la interrupción del plazo de prescripción producida anteriormente por consecuencia de las actuaciones realizadas ante los Tribunales Económico-Administrativos, manteniéndose dicha interrupción con plenitud de efectos.

Palabras clave: prescripción, interrupción y actos nulos y anulables.

* Véase el texto íntegro de esta sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 284, noviembre 2006 o en *Normacef Fiscal* (NFJ023423).

Sumario

1. *Iter* procesal de los hechos enjuiciados en la sentencia.
2. Problemas jurídicos planteados.
3. Comentario crítico.
 - 3.1. Aspectos generales en torno a la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
 - 3.2. Nulidad de los actos administrativos y prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
 - 3.3. Los efectos de un acto dictado por órgano incompetente.
 - 3.4. La interrupción de la prescripción por otros actos: interposición de reclamaciones y resoluciones administrativas.
4. Conclusiones.

Problemas de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación en procedimientos en los que se declara la nulidad de actos administrativos de liquidación.

1. ITER PROCESAL DE LOS HECHOS ENJUICIADOS EN LA SENTENCIA

Con fecha 30 de abril de 1997, el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Valencia dictó resolución relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) del ejercicio 1991, en la que estimó la reclamación presentada por los actores y anuló la liquidación impugnada, dictada el 7 de junio de 1993, por considerar que había sido practicada por órgano incompetente por razón de la materia. Posteriormente, con fecha 12 de enero de 1999, la Inspección Provincial de la Delegación en Valencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria inició las actuaciones como resultado de las cuales fue incoada el acta de la que derivó la liquidación practicada en el Acuerdo del Inspector-Jefe de 15 de octubre de 1999. Contra dicho Acuerdo se interpuso por la parte actora la reclamación correspondiente al considerar, por lo que a nosotros interesa, que había transcurrido el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. Tal pretensión fue desestimada en la Resolución del TEAR de Valencia de 30 de septiembre de 2002, contra la que se interpuso el correspondiente recurso contencioso-administrativo que fue resuelto por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de la Comunidad Valenciana de 22 de abril de 2004. El TSJ de la Comunidad Valenciana vino a apreciar la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, en el fundamento de derecho 3.º de la sentencia citada, al entender que, desde que finalizó el plazo reglamentario para presentar la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 1991 hasta el día 12 de enero de 1999 en que se notifica el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, había transcurrido en exceso el plazo de prescripción de cuatro años vigente a partir del 1 de enero de 1999, sin que la liquidación tributaria anulada ni las actuaciones que dieron lugar a la resolución estimatoria de dicha anulabilidad ante el TEAR de 30 de abril de 1997, posean eficacia interruptiva de la prescripción.

El 19 de abril de 2006 se falla en la Sentencia del Tribunal Supremo (STS), objeto de este comentario, el recurso de casación en interés de ley, mediante el que se impugnaba la STSJ de la

Comunidad Valenciana a que nos acabamos de referir. En esta sentencia el TS afirma que la primitiva acción administrativa, dirigida a la liquidación del hecho imponible, ulteriormente anulada, configura el hecho interruptivo de la prescripción en los términos previstos en la Ley General Tributaria (LGT). Y ello porque, para el TS no se puede asumir la doctrina afirmada en la STSJ de la Comunidad Valenciana, en el sentido de que es irrelevante el que la anulación de los actos de la Administración sea por causa de anulabilidad o por razón de nulidad. Puesto que, de la regulación de la prescripción se desprende que lo verdaderamente trascendente, a efectos de su interrupción, es el silencio de la relación jurídica, lo que no se puede afirmar cuando el acto de la Administración es meramente anulable.

2. PROBLEMAS JURÍDICOS PLANTEADOS

De los hechos planteados, varios son los problemas que a nuestro juicio se suscitan, algunos de ellos resueltos y analizados en parte por la sentencia y, otros, sobre los cuales el Tribunal no se pronuncia.

El primer y único problema que se plantea en el pronunciamiento del TS es el de determinar si un acto viciado de anulabilidad finalmente anulado puede tener virtualidad interruptiva de la prescripción en el sentido del artículo 68.1 a) de la LGT. La controversia surge por la discrepancia de criterios jurisprudenciales en este sentido. A juicio del TS, a diferencia del acto nulo, el acto anulable es un acto existente y como tal interrumpe la prescripción, porque manifiesta una intención de la Administración, aunque incorrecta en las formas, de liquidar el crédito tributario rompiendo el presupuesto de inercia o falta de acción en la relación jurídica. Entiende así el TS que los actos anulados producen efectos jurídicos. Frente a esta postura, el TSJ de la Comunidad Valenciana se ha pronunciado en el sentido de negar efectos interruptivos de la prescripción a los actos inválidos, ya sean nulos de pleno derecho o anulados, pues esos actos son ineficaces precisamente por su invalidez y no pueden producir efecto alguno, ni siquiera el de interrumpir la prescripción.

Relacionado con esta cuestión, como se ha señalado en la exposición de los hechos, el motivo por el que el TEAR de Valencia anuló la liquidación impugnada fue considerar que había sido practicada por un órgano incompetente para ello. Pues bien, teniendo en cuenta que, a tenor del actual artículo 217.1 b) de la LGT, uno de los motivos de nulidad de pleno derecho es que los actos *hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio*, cabría plantearse en qué medida nos hallamos ante un supuesto de nulidad, con las consiguientes consecuencias respecto a la interrupción de la prescripción que nos ocupa.

Por otro lado, ha de tenerse en cuenta que, en el transcurso de todo el procedimiento, no solo encontramos una liquidación administrativa que es anulada posteriormente. En efecto, aunque la sentencia se centra exclusivamente en esta cuestión, lo cierto es que se han sucedido diversos actos y actuaciones por parte de la Administración y de los particulares que interesa poner de relieve. Nos referimos, concretamente, a la interposición de la reclamación correspondiente por parte del particular, a la tramitación del procedimiento económico-administrativo en el que han participado el deu-

dor-reclamante y la Administración recurrida y a la ulterior resolución del TEAR anulando la liquidación, que deben ser estudiados para determinar en qué medida pueden suponer la interrupción de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar en el sentido del artículo 68.1 b) o c) de la LGT. La cuestión radica en interpretar estas normas con el rigor lógico que debe presidir dicha tarea y dentro de los límites en los que la misma se enmarca: en relación con la letra b), porque de una lectura inicial de la ley parece desprenderse que son actos interruptivos de la prescripción también los procedentes del deudor que reclama contra un acto administrativo oponiéndose a las pretensiones de la Hacienda («interposición de reclamaciones y recursos de cualquier clase») y como se plantea Díez-Picazo, ¿cómo puede pensarse que este silencio y esta inactividad los rompe precisamente una reclamación o un recurso del particular favorecido con la prescripción? Y, en lo referido al hecho interruptivo de la letra c) del meritado precepto, porque la impresión inicial lleva a considerar que lo más opuesto al reconocimiento de la deuda resulta, precisamente, la interposición de un recurso.

3. COMENTARIO CRÍTICO

3.1. Aspectos generales en torno a la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Como es sabido, la prescripción es una institución del derecho de obligaciones cuya consecuencia es la extinción de la obligación, en nuestro caso, tributaria. La particularidad de la prescripción respecto de otras formas de extinción –como la más habitual, que es el pago– radica en su independencia de la voluntad de las partes, dado que su efecto extintivo ocurre por el mero transcurso del tiempo fijado por la ley en el que se verifique un silencio continuado en la relación jurídico-tributaria. Así lo ha puesto de manifiesto el TS en su Sentencia de 27 de septiembre de 2002, en la que realiza un pormenorizado estudio de este instituto jurídico y señala que «la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria (...) significa que la Hacienda Pública (...) (es titular) de un derecho subjetivo que, sin embargo, se extingue como consecuencia de su no ejercicio durante el plazo de cuatro años, transcurridos los cuales tales derechos caen, desaparecen; y ese plazo de cuatro años puede ser objeto de interrupciones y reanudaciones para su cómputo final». Partiendo, por tanto, de la existencia de un derecho subjetivo ejercitable, dos son los requisitos exigidos para constatar la prescripción del crédito tributario: transcurso del tiempo fijado por ley y falta de ejercicio o inercia del acreedor y deudor sobre la obligación. La concurrencia de ambos determina que la obligación tributaria se extingue *ope legis*, esto es, de forma automática sin necesidad de previa alegación por las partes.

La prescripción tributaria respondería, en palabras de los profesores FERREIRO y CALVO ORTEGA, a los mismos fundamentos y principios que la prescripción civil, que no es otro que garantizar la seguridad jurídica (que justifica que las relaciones jurídicas no se mantengan permanentemente abiertas cuando los interesados no realizan su contenido) frente a la justicia que exige el cumplimiento de la obligación,

y con la que *in nature* se encuentra en permanente tensión ¹. Por ello, su regulación en la LGT (arts. 66 a 70) sigue básicamente los mismos esquemas normativos que se aplican en Derecho común y que contemplan el efecto extintivo de la obligación por la ausencia de actividad durante un período de tiempo. En concreto, los artículos 1.930 y siguientes del Código Civil (CC) disponen que los derechos y acciones se extinguen por el transcurso del tiempo, mientras que en el ámbito tributario el artículo 66 de la LGT establece que prescribirá a los cuatro años, entre otros y por lo que aquí interesa, *el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación*.

Ahora bien, que el legislador tributario se haya inspirado en el régimen civil de la prescripción no es óbice para que los artículos 66 a 70 de la LGT maten considerablemente aquel esquema normativo general a efectos de considerar las particularidades de la relación crediticia jurídico-tributaria. En efecto, como ha señalado FALCÓN el principio de indisponibilidad o inderogabilidad de la obligación tributaria, consecuencia del carácter público del interés tutelado, dota a la prescripción tributaria de un fundamento exclusivamente objetivo basado en la seguridad jurídica (lo que excluye que el silencio de la Administración pueda interpretarse como una renuncia a hacer efectivo el crédito tributario) y en el respeto a la capacidad contributiva, que postula el gravamen de la capacidad actual ². Ello ha llevado a la doctrina a considerar que el mecanismo regulado en estos preceptos difiere de la prescripción extintiva de régimen común, en la medida en que aquella naturaleza indisponible del crédito tributario trae como consecuencia la aplicación por la Administración tributaria de oficio de la prescripción (art. 67 de la LGT). Esto significa el reconocimiento por ley de la extinción automática de la obligación tributaria prescrita, y sin posibilidad de renuncia, lo que debe reputarse como una alteración radical del régimen civil en el que el deudor puede renunciar a la prescripción cumpliendo con lo debido (art. 1.935 del CC).

La aplicación de oficio unido al hecho de que, como ha señalado un sector de la doctrina, la LGT arrastre un error de orden técnico al referirse a la *potestad* de la administración para determinar la deuda como *derecho*, que en sí misma es imprescriptible, mantiene vigente la tradicional discusión doctrinal sobre la verdadera naturaleza de los plazos del artículo 66 de la LGT. Que no se trata de la prescripción extintiva del Derecho Civil es admitido unánimemente, pero las discrepancias surgen sobre su consideración como una prescripción *sui generis* adaptada a las particularidades jurídico-públicas del Derecho Tributario o si, en cambio, debiera considerarse como un plazo de caducidad al ser esta una figura tradicionalmente reservada en la Teoría General del Derecho para las potestades y aplicable *ex officio*. Esta última opinión era la mantenida, entre otros, por N. AMORÓS, GONZÁLEZ SÁNCHEZ y el profesor SAINZ de BUJANDA quien concluía que «por la naturaleza estrictamente legal de la deuda tributaria, la Administración no tiene un derecho a determinarla, sino una potestad para hacerlo, un poder-deber, en el ejercicio de sus funciones (potestad liquidadora) que no puede prescribir pero sí caducar» ³. Otros autores, por su parte, mantienen una posición intermedia como el

¹ Cfr. FERREIRO LAPATZA, José Juan [1968]: «La extinción de la obligación tributaria». *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, n.º 77, septiembre-octubre, pág. 1.061; CALVO ORTEGA, Rafael [2004]: *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (Parte General)*. 8.ª ed. Navarra. Civitas, pág. 226.

² FALCÓN Y TELLA, Ramón [1992]: *La prescripción en materia tributaria*. Madrid. La Ley, págs. 68 a 70.

³ SAINZ DE BUJANDA, Fernando [1986]: *Lecciones de Derecho Financiero*. 4.ª ed. Madrid. Universidad Complutense, pág. 262. AMORÓS RICA, Narciso [1967]: «La Ley General Tributaria (arts. 1.º a 89)». Madrid. *EDF*, págs. 743-746. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel [2004]: «Capítulo VIII. La extinción de la obligación tributaria». En CALVO ORTEGA, R. (Dir.) y TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (Coord.): *La Nueva Ley General Tributaria*. Madrid. Thomson-Civitas, pág. 668.

profesor ESCRIBANO quien afirma que «no nos encontramos ante un caso de prescripción o caducidad, sino simplemente ante un instituto jurídico-tributario que teniendo características heterogéneas, según los parámetros civilísticos, condiciona el ejercicio de facultades y derechos al paso del tiempo»⁴. Igualmente, GÉNOVA GALVÁN mantiene que «en su configuración jurídico-positiva, se nos presenta como un híbrido entre la prescripción y la caducidad, determinando una influencia del tiempo sobre la vida de las relaciones jurídico-tributarias»⁵.

No comparte estas posturas el profesor FERREIRO. Parte, como estos autores, de la dificultad de discernir, en ocasiones, entre prescripción y caducidad, pues ambas se refieren a la pérdida de una utilidad por el transcurso del tiempo; pero asocia aquella a la pérdida de un derecho, mientras que la caducidad significa la pérdida de un acto determinado en ejercicio de ese derecho. De tal forma que «la Ley (se refiere al art. 66 de la LGT ex art. 64 de la LGT 1963) habla del derecho de la Administración a liquidar, no del acto de liquidación. Este derecho se puede ejercitar no solo con el acto de liquidación *strictu sensu*, sino también mediante las oportunas diligencias tendentes al reconocimiento, aseguramiento, comprobación, etc.»⁶. Por su parte, MARTÍN CÁCERES defiende que los plazos de la LGT son de prescripción pero adaptada a la específica configuración de la obligación tributaria⁷. Finalmente, el profesor FALCÓN hace hincapié en que lo verdaderamente relevante no es dotar al instituto jurídico de un contenido propiamente civilista o tributarista, sino constatar que la LGT vendría a regular «múltiples supuestos en que la prescripción puede entrar en juego en relación con determinados vínculos de naturaleza obligacional derivados del tributo», y que la consideración de los plazos citados como de prescripción lo son por disposición expresa del legislador quien, además, ha previsto su interrupción en el artículo 66 de la LGT (hoy 68)⁸.

En nuestra opinión, el plazo previsto en el artículo 66 de la LGT es de prescripción, en tanto en cuanto es posible defender desde una perspectiva dogmática y abstracta la existencia de diferencias ontológicas entre el *derecho de crédito* a que en realidad se refiere el precepto, y las *potestades de liquidar* que constituyen un elenco de potestades reconocidas a la Administración que tienen una finalidad meramente instrumental de la función liquidadora, en tanto el resultado de las actuaciones de comprobación e investigación debe incorporarse necesariamente a una liquidación tributaria para producir efectos jurídicos. La regulación legal de estas potestades no se localiza en los artículos 66 a 70 de la LGT, sino en el Capítulo III del Título III de la LGT y queda sometida, pues, a verdaderos plazos de caducidad: en efecto, los procedimientos de gestión e inspección iniciados de oficio susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen para los obligados tributarios caducan a los seis meses desde su comienzo sin haberse notificado resolución expresa (apdos. 3 y 4 del art. 104

⁴ ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco [1976]: «Procedimiento de liquidación: presupuestos metodológicos y consecuencias prácticas. Prescripción e interrupción de plazos». *Crónica Tributaria*, 19/1976, pág. 186.

⁵ GÉNOVA GALVÁN, Alberto [1988]: «La prescripción tributaria». *Revista Española de Derecho Financiero (REDF)*. Civitas, n.º 57 (enero-marzo), pág. 38. Idéntica posición es la mantenida, entre otros, por, ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto [1988]: «Apuntes sobre la prescripción tributaria». *REDF*. Civitas, n.º 57 (enero-marzo), págs. 12 a 19; VEGA HERRERO, Manuela [1990]: *La prescripción de la obligación tributaria*. Valladolid. Lex Nova, págs. 17-32.

⁶ FERREIRO LAPATZA, José Juan: «La extinción de la obligación tributaria», *op.cit.*, págs. 1.062 y 1.063.

⁷ MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola [1991]: «Prescripción (arts. 64 a 67)». En *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda)*. Vol. II. Madrid. IEF, págs. 1.015-1.016.

⁸ FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La prescripción en materia tributaria*, *op. cit.*, págs. 73 a 76.

de la LGT). Mientras que, por su parte, el derecho de crédito es un auténtico derecho subjetivo que legitima a la Administración a obtener una prestación, y como derecho se encuentra sometido al plazo de prescripción general de cuatro años del artículo 66 de la LGT cuyo *dies a quo* comienza en el momento en que la Administración puede cuantificar (comprobando, investigando, liquidando) su derecho: la finalización del plazo para liquidar o autoliquidar (teoría de la *actio nata*).

En todo caso, no podemos compartir las opiniones doctrinales que participan de la consideración de los plazos del artículo 66 de la LGT como de caducidad pues ello supondría abrazar una interpretación *contra legem*. Por el contrario, entendemos plenamente acertada las tesis del profesor FALCÓN cuando afirma que la configuración de un supuesto como de prescripción o caducidad depende de la regulación positiva del mismo, y en este caso se han querido establecer intencionadamente unos plazos legales de prescripción que pueden ser objeto, además, de interrupción lo que es propio de aquella y no de la caducidad. En efecto, la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación se interrumpe en los supuestos contemplados en el artículo 68.1 de la LGT, claramente influenciado asimismo por el régimen civil (art. 1.973) cuando preceptúa que la interrupción ocurrirá por cualquier acción de gestión o inspección de la Administración acreedora tendente a la liquidación de la deuda [apdo. a)], por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase [apdo. b)] o por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario tendente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria [apdo. c)]⁹.

Sentadas estas consideraciones preliminares sobre la naturaleza *sui generis* con que la LGT recoge el instituto jurídico de la prescripción, que entendemos necesarias aun cuando la sentencia objeto de este comentario no cuestione la naturaleza prescriptiva del plazo del artículo 66 de la LGT, pasamos ahora a analizar los problemas jurídicos apuntados en el punto anterior.

3.2. Nulidad de los actos administrativos y prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

En materia de interrupción de la prescripción una de las cuestiones más controvertidas y la única que se plantea, como se dijo, la sentencia que comentamos es la de la capacidad para interrumpir la prescripción de los actos administrativos declarados nulos.

Aunque la distinción mayoritariamente aceptada tanto por la doctrina como por la jurisprudencia es la que diferencia entre actos nulos y actos anulables, conviene dejar constancia de alguna opinión doctrinal que, partiendo de la eficacia interruptiva de los actos anulables, ha creído ver en alguna jurisprudencia una distinción entre actos nulos de pleno derecho y actos inexistentes, con efectos directos en la cuestión que nos ocupa. Así, se atribuyen a los actos nulos los mismos efectos que a los actos anulables, en cuanto a su eficacia para interrumpir la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria. Consideran que, por el contrario, los actos inexis-

⁹ El CC en su artículo 1.973 contempla las circunstancias que rompen aquella inactividad y que interrumpirían la prescripción, como son la reclamación extrajudicial y la acción judicial del acreedor, así como cualquier acto de reconocimiento de la deuda por el deudor.

tentes, y solo estos, carecen de dicha virtualidad ¹⁰. Ahora bien, ha de señalarse a este respecto que el comentario citado en nota a pie se apoya en una jurisprudencia de la que no se puede inferir tal conclusión. En primer lugar, porque la STS de 31 de enero de 1989, en la que se aprecia prescripción por inexistencia del acto, efectivamente se produce esta situación, pero no se distingue explícitamente entre acto nulo e inexistente. En segundo lugar, porque la STS de 16 de octubre también de 1989 en la que se apoya esta tesis: por un lado, no distingue entre actos nulos e inexistentes, sino entre actos nulos y parcialmente nulos —que conservan la validez en la parte no viciada, en virtud del principio de conservación del acto administrativo—; y por otro lado, no se plantean en ningún momento problemas de prescripción. En tercer lugar, porque tampoco es acertada la referencia a la STS de 19 de enero de 1996 en la que según el comentario citado se refiere a actos nulos de pleno derecho, pero «en la medida en que se consideren como inexistentes». Y ello porque la citada sentencia no emplea el verbo en subjuntivo presente, como se transcribe en el texto citado, sino en presente ¹¹; equiparando, de esta manera, el acto nulo al acto inexistente, algo asumido por la totalidad de la jurisprudencia y de la doctrina, como tendremos ocasión de examinar a continuación. Por último, como señala nuestra mejor doctrina administrativista ¹², la categoría de la *inexistencia*, excepcionalmente admitida en algunos ordenamientos, se aplica para los supuestos de ausencia grosera y ostensible de requisitos básicos de validez que, por su evidencia, no han sido establecidos expresamente por las normas; siendo su régimen sustancialmente el mismo que el de la nulidad absoluta.

Equiparados los supuestos de nulidad y los de *inexistencia* del acto administrativo, centramos nuestro análisis en las posibles diferencias existentes entre estos y los actos anulables, en aras de su posible eficacia para interrumpir la prescripción del derecho de la administración a liquidar la deuda tributaria.

Como ya se expuso, el TSJ de la Comunidad Valenciana se ha pronunciado en el sentido de negar efectos interruptivos de la prescripción a los actos inválidos, ya sean nulos de pleno derecho o anulados, pues esos actos son ineficaces precisamente por su invalidez y no pueden producir efecto alguno, ni siquiera el de interrumpir la prescripción. Esta posición también es sostenida por un

¹⁰ Pueden consultarse, en este sentido, los comentarios de la sección de jurisprudencia, «De la prescripción por actos administrativos nulos de pleno derecho». STSJ de la Comunidad Valenciana de 7 de junio de 2002. *Tribuna Fiscal*, enero 2003, n.º 147, págs. 49-50, citados por DAGO ELORZA, Íñigo [2004]: «Art. 68. Interrupción de los plazos de prescripción». En HUESCA BOADILLA, Ricardo (Coord.): *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*. Navarra. Aranzadi, pág. 495.

¹¹ Transcribimos a continuación la parte del fundamento de derecho 3.º para dar cuenta de la inequívoca posición de Tribunal a este respecto:

«La segunda cuestión planteada por los recurrentes es que ha prescrito el derecho de la Administración para comprobar el verdadero valor de la finca adquirida, porque, según su opinión, la sentencia apelada incurre en el error de dar por válidos, para interrumpir la prescripción, actos declarados formalmente nulos.

Esta tesis debe ser rechazada, porque el primer acuerdo de comprobación de valores, adoptado en la correspondiente tasación pericial contradictoria, no fue declarado nulo de pleno derecho (nulidad absoluta o radical) por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Valladolid en su Resolución de 31 de mayo de 1982, sino simplemente anulable (nulidad relativa), por falta de idoneidad del título facultativo del Perito dirimente, luego, en consecuencia, produjo efectos interruptivos, dado que únicamente se puede negar tal efecto a los actos nulos de pleno derecho, en la medida en que se consideran como inexistentes.»

¹² GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás Ramón [2006]: *Curso de Derecho Administrativo. I*. 13.ª ed. Navarra. Civitas, pág. 617; SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso [2006]: *Principios de Derecho Administrativo General II*. 1.ª ed. Madrid. Iustel, págs. 134-135; PAREJO ALFONSO, Luciano [2003]: *Derecho Administrativo. Instituciones generales: Bases. Fuentes. Organización y Sujetos. Actividad y Control*. Barcelona. Ariel, pág. 922.

sector de la doctrina tributaria. FALCÓN Y TELLA y GRAU RUIZ ¹³, a pesar de reconocer que el criterio predominante es otro, sostienen que «en ningún caso el acto anulado (aunque no se trate de nulidad absoluta) interrumpe la prescripción». Para los autores citados, lo que diferencia al acto «nulo de pleno Derecho» del meramente «anulable» es simplemente que este último mantiene su eficacia si el particular afectado no reacciona frente al mismo. De manera que, el acto afectado por un vicio no determinante de su nulidad absoluta se equipara a un acto válido si no se impugna en tiempo y forma, lo que hace que produzca todos los efectos que le son propios, incluido el de interrumpir la prescripción. Pero si se impugna y el recurso es estimado, según este sector doctrinal, cabe sostener con fundamento que el acto anulatorio priva de todo efecto al acto anulado, que pierde también su virtualidad interruptiva de la prescripción.

A nuestro juicio, la posición de estos autores debe ser matizada. En primer lugar, para determinar la capacidad o no de un acto anulado para interrumpir la prescripción, conviene partir de la regulación jurídica y de los requisitos legales para entender interrumpida la prescripción, para después analizar las diferencias entre los dos tipos de nulidades y valorar la posible relevancia o no de las mismas a estos efectos.

En cuanto a lo primero, como ya señalamos *supra*, los elementos que han de concurrir para poder constatar la prescripción del crédito tributario son dos: transcurso del tiempo fijado por ley; y falta de ejercicio o inercia del acreedor y deudor sobre la obligación. Pues bien, a este último aspecto se refieren los motivos de interrupción de la prescripción y, por lo que ahora interesa, el artículo 68.1 a) de la LGT, a tenor del cual, interrumpirá la prescripción *cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria*. Del precepto transcrito se deduce la necesidad de que: a) se lleve a cabo una acción administrativa; b) se comunique formalmente al obligado tributario; c) tenga por finalidad la liquidación de la deuda tributaria, por lo que aquí importa ¹⁴. Este último elemento supone que, los actos que tengan como mera finalidad la interrupción de la prescripción y no estén orientados a la liquidación efectiva de la deuda no producirán efecto interruptivo alguno ¹⁵. El segundo de los elementos apuntados exige la necesaria ausencia de defectos en la notificación de la actuación al obligado tributario. Y por último, el aspecto más relevante para resolver el interrogante que aquí se plantea es el primero de los elementos apuntados, la necesidad de que se trate de una acción administrativa.

Es por todos conocida la distinción entre nulidad absoluta y anulabilidad o nulidad relativa de la Teoría General del Derecho. Con independencia de las particularidades que en el ámbito del Derecho

¹³ FALCÓN Y TELLA, Ramón y GRAU RUIZ, María Amparo [2002]: «La obligación tributaria (II): Interrupción y efectos» (en línea, <http://www.iustel.com/v2/b.asp>), pág. 4.

¹⁴ *Vid.* GÉNOVA GALVÁN, Alberto: «La prescripción tributaria», *op. cit.*, págs. 49-50.

¹⁵ Se trata de las conocidas «diligencias argucia» que no tienen efectos de interrumpir la prescripción, porque no hacen avanzar el procedimiento. Entre otras: aquellas que se limitan a pedir datos sin intención de comprobar o investigar al obligado; la confirmación de las liquidaciones provisionales; las notificaciones en las que se indica que como consecuencia de la misma no se renuncia a la prestación tributaria y, por ende, se interrumpe la prescripción, etc. *Vid.* sobre ello la STS de 28 de octubre de 1997 o la más reciente STS de 11 de mayo de 2004.

Administrativo puedan presentar la relación nulidad absoluta y anulabilidad o nulidad relativa –sobre las que luego nos referiremos–, con validez general tanto para esta rama como para el Derecho Civil¹⁶, la distinción entre ambos tipos de nulidades descansa sobre la idea de gravedad, evidencia y notoriedad¹⁷. En efecto, como señala la doctrina, actos nulos de pleno derecho son aquellos que incurren en una grave infracción del ordenamiento jurídico. En Derecho Administrativo, como señalan GARCÍA DE ENTERRÍA y Tomás Ramón FERNÁNDEZ¹⁸, la esencia de la nulidad de pleno derecho consiste en su trascendencia general. La gravedad de los vicios que la determinan trasciende del puro interés de la persona a la que afecta y repercute sobre el orden general. Precisamente por ello, las consecuencias jurídicas de ambos supuestos difieren sustantivamente.¹⁹ Con carácter general se afirma que la nulidad implica un vicio de carácter insubsanable y oponible *erga omnes* o frente a terceros, mientras que el vicio de anulabilidad limita sus efectos circunscribiéndolos a la persona del afectado y puede ser subsanado por la Administración. Además, y como diferencia más relevante, la nulidad absoluta determina la ineficacia *ab initio* del acto, se trata de una invalidez total desde el mismo nacimiento del acto o negocio, cuya posible impugnación, por cualquier interesado en su declaración, es imprescriptible. Nulidad que además podrá ser apreciada por el Juez por su propia iniciativa, *ex officio*, sin necesidad de excitación de parte. Sin embargo, los actos anulables a pesar de suponer una infracción o contravención del ordenamiento, surten efectos desde que son dictados. Durante el plazo de impugnación el acto o negocio anulable viven en un período de pendencia. La trascendencia efectiva de dicha contravención

¹⁶ Como señalara, FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás Ramón [1969]: «Los vicios de orden público y la Teoría de las nulidades en el Derecho Administrativo». *Revista de Administración Pública*, n.º 58, enero-abril, pág. 53, «la teoría de la invalidez de los actos jurídicos es hoy patrimonio común de la ciencia jurídica, en cuanto esquema de conceptos de Teoría general del Derecho, bien que esta teoría general se haya construido y se siga construyendo sobre las técnicas y conceptos del Derecho común».

¹⁷ Para FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás Ramón [1969]: «Orden público y nulidad de pleno derecho». *Revista de Administración Pública*, mayo-agosto, n.º 59, págs. 80-83, lo que se pretende es acotar los supuestos de mayor gravedad para aplicarles la sanción más grave que el Derecho conoce (nulidad radical), reservando para los supuestos que no alcanzan ese grado de gravedad una sanción más leve (nulidad relativa o anulabilidad). Y citando a FORSTHOFF, señalaba que no existen límites conceptuales en el sentido de que puedan establecerse teóricamente y en términos generales las consecuencias y el tipo de irregularidad que cada una (nulidad y anulabilidad) implica necesariamente, porque la diferencia es de grado y se basa en puntos de vista de oportunidad. Tanto en el Derecho privado como en el Derecho público el criterio de la trascendencia general es, en última instancia, el criterio básico. En efecto, en el ámbito civil, en el que la regla general es la nulidad, a diferencia de lo que sucede en el Derecho Administrativo, el autor destaca en la pág. 83 del trabajo citado que para la jurisprudencia no cualquier disconformidad con una ley cualquiera ha de llevar siempre consigo la nulidad, sino que esta solo se produce en términos generales cuando se trata de sancionar un resultado francamente ilícito, notoriamente inmorale o socialmente dañoso. A la especial gravedad de los vicios que dan lugar a la nulidad absoluta se refieren también, BELADÍEZ ROJO, Margarita [1994]: «La nulidad y la anulabilidad. Su alcance y significado». *Revista de Administración Pública*, enero-abril, n.º 133, págs. 158 y 164; BOCANEGRA SIERRA, Raúl [2002]: *Lecciones sobre el acto administrativo*. Madrid. Civitas, pág. 106. En el mismo sentido, PAREJO ALFONSO, Luciano: *Derecho Administrativo. Instituciones generales: Bases. Fuentes. Organización y Sujetos. Actividad y Control*, op. cit., pág. 922, la nulidad absoluta o de pleno derecho es la derivada de una infracción esencial, una contravención de normas prohibitivas o imperativas (como dice el art. 6.º 3 del CC).

¹⁸ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás Ramón: *Curso de Derecho Administrativo. I*, op. cit., págs. 622 y 640.

¹⁹ Sobre las mismas pueden consultarse, entre otros trabajos: DE CASTRO Y BRAVO, Federico [1985]: *El negocio jurídico*. Madrid. Civitas, págs. 461 y ss.; y entre los administrativistas, FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás Ramón: «Los vicios de orden público y la Teoría de las nulidades en el Derecho Administrativo», op. cit., págs. 54 y ss.; del mismo autor: «Orden público y nulidad de pleno derecho», op. cit., pág. 81; BELADÍEZ ROJO, Margarita: «La nulidad y la anulabilidad. Su alcance y significado», op. cit., págs. 158 y ss.; BOCANEGRA SIERRA, Raúl: *Lecciones sobre el acto administrativo*, op. cit., págs. 105 y ss.; PAREJO ALFONSO, Luciano: *Derecho Administrativo. Instituciones generales: Bases. Fuentes. Organización y Sujetos. Actividad y Control*, op. cit., pág. 922; GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás Ramón: *Curso de Derecho Administrativo. I*, op. cit., págs. 616-617; SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso: *Principios de Derecho Administrativo General II*, op. cit., págs. 138 y 142-143.

se hace depender, en definitiva, de la voluntad de la persona afectada. De manera que, si este no lo impugna en plazo, el vicio ya no puede ser hecho valer con éxito por el afectado, en virtud de su convalidación por el transcurso del pertinente plazo, manteniéndose los plenos efectos *pro futuro*. De manera que, la declaración de nulidad absoluta tiene un carácter meramente declarativo, puesto que se trata de un acto ineficaz. La cuestión estriba en determinar si la naturaleza de la declaración de nulidad relativa o anulabilidad tiene también dicho carácter o por el contrario se trata de una declaración constitutiva. Por la primera de las posibilidades parece abogar BELADÍEZ ROJO ²⁰, para quien las únicas diferencias que van a existir entre estas dos categorías jurídicas se encuentran, no en el resultado pretendido con las mismas (tanto en un caso como en otro la finalidad es la misma: declarar formalmente la invalidez de un acto), sino en el modo de lograr ese resultado.

Por otro lado, yendo más allá de la mera declaración de invalidez del acto, la jurisprudencia de nuestros TSJ se encuentra dividida en cuanto a los efectos de dicha declaración. En efecto, en la mayor parte de las resoluciones jurisprudenciales ²¹ se afirma que, con carácter general, los efectos de la declaración de nulidad relativa o anulabilidad son *ex nunc*. De manera que los efectos de la declaración de nulidad comienzan a producir sus efectos a partir de la misma, a diferencia de la declaración de nulidad cuyos efectos invalidantes tienen carácter *ex tunc*. Con ello, se asume la naturaleza constitutiva y no meramente declarativa de la anulabilidad. Lo que tiene unos efectos inmediatos a la hora de valorar positivamente la virtualidad de este tipo de actos para interrumpir la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria. Por el contrario, la jurisprudencia ²² que prescinde de esta distinción otorga el mismo tratamiento a ambos tipos de nulidades, sosteniendo su ineficacia e incapacidad para producir efecto alguno, ya que la reclamación o recurso tiene el efecto de hacer desaparecer el acto que se anula.

Esta discusión ha venido a ser resuelta por el TS en favor de la distinción entre actos nulos y anulables a los efectos de determinar la interrupción de la prescripción. En efecto, en sus resoluciones ²³ se afirma con total claridad que, a diferencia de los actos nulos que se entienden como inexistentes, los anulados manifiestan una clara intención de la Administración tributaria de determinar la deuda tributaria. Y por tanto, no puede entenderse que concurre uno de los elementos de la prescripción, la inactividad de acreedor. En definitiva, como ha señalado algún autor ²⁴, en los casos de nulidad de pleno derecho estamos ante actos que, carentes de los mínimos requisitos y elementos esenciales para producir los efectos perseguidos, son actos que nunca han existido. Por lo que lo único que han generado es una simple apariencia de realidad jurídica. Por el contrario, en el caso de los

²⁰ BELADÍEZ ROJO, Margarita: «La nulidad y la anulabilidad. Su alcance y significado...», *op. cit.* pág. 160.

²¹ Entre otras pueden citarse: SSTSJ de Murcia 108/2001, de 21 de febrero; 724/2001 de 18 de octubre; 177/2000, de 16 de febrero, y 19 de julio de 2000; STSJ de Castilla y León 700/1999, de 26 de mayo.

²² Entre las que podemos citar, además de la STSJ de la Comunidad Valenciana de 22 de abril de 2004, de la que trae causa la STS de 19 de abril de 2006, que aquí se comenta, las sentencias 317/2005, de 6 de mayo; 207/1998, de 7 de marzo y 1517/2003, de 28 de noviembre, todas ellas del mismo órgano jurisdiccional. La última de las sentencias citadas se apoya en las SSTSJ de Cataluña de 24 de abril de 1996 y 10 de julio de 1997.

²³ Así, además de la STS de 19 de abril de 2006, objeto de este comentario, las SSTS de 31 de marzo de 2004; 16 de febrero de 2004; 6 de junio de 2003; 19 de noviembre de 1998 y 11 de marzo de 1996.

²⁴ GANDARILLAS MARTOS, Santos de [2006]: *Garantías del contribuyente: prescripción y caducidad*. Vol. III. Madrid. Consejo General del Poder Judicial, págs. 243 y 245. Para este autor «lo que no puede ser negado al acto anulable es que existió y fue dictado, y que pese a su concreta ineficacia para conseguir los fines que perseguía, lo cierto es que puso de manifiesto una actuación administrativa real y no ficticia de la Administración».

actos anulables la carencia o defecto no resulta esencial o insalvable. De manera que sí producirán los efectos perseguidos en cuanto no sean impugnados. Con lo que dejan un rastro o evidencia en la realidad jurídica que no tienen los actos nulos de pleno derecho. Esto último permite sostener la capacidad para interrumpir la prescripción de los actos anulables.

Ahora bien, a nuestro juicio, esta jurisprudencia, que nos parece acertada en términos generales, debe ser matizada para algunos supuestos particulares. En efecto, como hemos indicado anteriormente, la invalidez de los actos o negocios por vicios de nulidad o anulabilidad trae origen del Derecho común. Sin embargo, en el Derecho Administrativo adquiere una serie de particularidades que, a nuestro entender, recobran enorme interés a la hora de resolver la cuestión aquí planteada. Así, se afirma por la totalidad de la doctrina administrativista que, frente a la regla general de la nulidad, reconocida en el artículo 6.º 3 del CC en materia administrativa dicha regla pasa a ser la de la anulabilidad; considerándose como supuestos de nulidad absoluta o de pleno Derecho solo aquellos expresamente enumerados en el artículo 62 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP y PAC), de aplicación general y por lo que respecta al ámbito tributario en el artículo 217 de la LGT, como Ley sectorial. El esquema tradicional de la invalidez de los actos jurídicos se distorsiona por varios motivos: la especial posición que ocupa la Administración; su actuación en defensa del interés general; el sistema de atribución de potestades en torno al principio de legalidad y de sujetar el proceso de formación de voluntad de los entes públicos al cauce procedimental exigido por la ley –tendente a garantizar el acierto y la legalidad de la resolución que se adopte–; así como, por la incidencia de la presunción de validez o autotutela declarativa de que están provistos los actos administrativos, derivada del principio *favor acti*. Todos estos motivos traen como consecuencia, entre otras particularidades a las que no nos vamos a referir aquí, la inversión de la regla general aludida.

Ahora bien, el carácter restrictivo que tiene la nulidad en esta rama del ordenamiento, si bien es cierto que guarda todo el sentido, como se acaba de apuntar, lo cierto es que conlleva a que en la lista en la que el legislador enumera los supuestos de nulidad no se incluyan algunos vicios que, sin embargo, en ocasiones pueden constituir gravísimas infracciones del ordenamiento jurídico²⁵. En estos casos la imposibilidad de declararlos nulos de pleno derecho no debiera ser un obstáculo para limitar sus efectos por elementales razones de justicia material²⁶.

²⁵ BELADÍEZ ROJO, Margarita: «La nulidad y la anulabilidad. Su alcance y significado», *op. cit.*, pág. 165, nota al pie 15, señala que «como ha puesto de relieve la doctrina, en la regulación legal no se incluyen los vicios que afectan al elemento causal, lo que no se acaba de comprender, pues, en muchos casos, la desviación de poder puede constituir una gravísima infracción del ordenamiento jurídico». En este sentido, *Vid.* la valoración crítica del sistema legal de delimitación de los dos tipos de invalidez de GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás Ramón: *Curso de Derecho Administrativo. I, op. cit.*, págs. 639-640, donde se concluye que de la insuficiencia de la fórmula empleada por el legislador es expresión la propia incorporación del artículo 62.1 g) de la LRJAP y PAC, a cuyo tenor se considera nulo de pleno derecho «cualquier otro (acto) que se establezca expresamente en una disposición de rango legal». Esa lista de supuestos específicos de nulidad, señalan los autores, demuestra también que el único criterio válido cuando se trata de delimitar los dos tipos básicos de invalidez es el de la gravedad y trascendencia de los vicios que se trata de sancionar. Decidir cuándo un vicio o infracción alcanza esta trascendencia general es algo muy difícil de encerrar en fórmulas generales. Lo que explica por qué en el Derecho comparado se han tratado de evitar este tipo de fórmulas y se ha preferido mantener un cierto casuismo jurisprudencial.

²⁶ Véase JIMÉNEZ DÍAZ, Andrés [2001]: «Dos aproximaciones a los Tribunales Económico-Administrativos y un apunte sobre prescripción». *Quincena Fiscal*, n.º 10/2001, pág. 43. Y, aunque empleando un criterio distinto al de la gravedad, BOCANEGRA SIERRA, Raúl: *Lecciones sobre el acto administrativo, op. cit.*, pág. 191, señala diferentes efectos que puede tener la declaración de nulidad relativa o anulabilidad de un acto administrativo.

La posición que aquí se sostiene parece latir en el fondo de algunas resoluciones jurisprudenciales. En efecto, en la STS de 7 de octubre de 2000, el TS anuló por segunda vez la comprobación de valores de la Administración por idénticos vicios que la precedente. Sin embargo, se vio obligado a considerar prescrito el derecho de la Administración a liquidar al entender que «el derecho de la Administración a corregir las actuaciones producidas con infracción de alguna garantía o formalidad o insuficiencia de motivación en las comprobaciones de valores, no tiene carácter ilimitado (...) si se repite la valoración con la misma o similar ausencia o deficiencia de motivación, comportaría la pérdida —entonces sí— del derecho a la comprobación de valores y (...) la Administración había de pasar por la valoración formulada en su día por el contribuyente». También pensamos que la idea aquí expuesta está detrás de la STSJ de Cataluña 643/1997, de 10 de julio, en la que el Tribunal califica el Acuerdo de la Administración de *nulo* —eludiendo, de manera significativa, pronunciarse sobre el tipo de nulidad, ya que indefectiblemente habría sido calificada como relativa o anulabilidad— por tratarse de una comprobación de valores carente de motivación en términos absolutos. Sin embargo, este grave vicio que provocó indefensión en el obligado tributario llevó al Tribunal a entender que el acto no interrumpió la prescripción ²⁷.

Somos conscientes de que esta posición no encuentra un apoyo explícito en la regulación vigente —aunque lo mismo cabría decir respecto de las otras posiciones mantenidas por los órganos jurisdiccionales—, pero la amplitud ²⁸ y al mismo tiempo la cierta indefinición del artículo 68.1 a) de la LGT permiten sostener la tesis expuesta. De manera que interrumpirá la prescripción del derecho de la Administración a liquidar *cualquier acción de la Administración* que no suponga una infracción grave del ordenamiento jurídico, entendiendo por tales las que constituyan un vicio de nulidad absoluta del acto administrativo y, en algunos casos, también la nulidad relativa o anulabilidad.

Para concluir este apartado y una vez expuesta nuestra posición, hemos de señalar que el vicio de nulidad que concurre en el supuesto que analizamos sí sería determinante de la interrupción de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar. Y ello porque, en el caso de la sentencia objeto de este comentario se plantea un problema de incompetencia del órgano actuante que está expresamente regulado en la normativa, que solo entiende de especial gravedad cuando la incompetencia es *manifiesta*. Lo que no sucede en este caso, como tendremos ocasión de examinar a continuación.

3.3. Los efectos de un acto dictado por órgano incompetente.

En este apartado realizaremos una breve reflexión sobre el vicio de nulidad que concurre en el acto de liquidación administrativo dictado el 7 de junio de 1993. De la cuestión se ocupó el TEAR

²⁷ Por el contrario, no dejan de resultar sorprendentes algunos pronunciamientos jurisprudenciales, como el contenido en la STSJ 203/2005 de Castilla-La Mancha, de 11 de julio, en el que, con independencia de la situación concreta, lo cierto es que tras dos primeras comprobaciones de valor declaradas anuladas por el Tribunal Económico-Administrativo Regional y en vía Contencioso-Administrativa, respectivamente, no se tenga en cuenta que la tercera comprobación pueda venir afectada por la posible prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria.

²⁸ *Vid.* GÉNOVA GALVÁN, Alberto: «La prescripción tributaria», *op. cit.*, y bibliografía citada por el autor.

de Valencia en su Resolución de 30 de abril de 1997, considerando que debía «reputarse no ajustada a Derecho la liquidación ahora impugnada al haber modificado la base imponible declarada por el sujeto pasivo (...) pues el precepto transcrito impide la actuación comprobadora de tales órganos gestores más allá de las deducciones de la cuota, pagos fraccionados y retenciones» (fundamento jurídico 3.º). Se apreció, con base en ello, la anulabilidad del acto, porque el órgano actuante no era competente por razón de la materia (o de este concreto asunto dentro de la materia). Partiendo de la susodicha anulación, que no ha sido discutida en instancias posteriores, el TSJ de la Comunidad Valenciana y el TS han divergido sobre la eficacia interruptiva del meritado acto anulado, problema al que hemos dedicado el punto anterior del presente comentario. Pero lo que ahora nos preguntamos es si aquel vicio podría reconducirse a uno de los supuestos de nulidad radical contemplados en el artículo 217.1 de la LGT (62.1 de la LRJAP y PAC). En concreto, al del apartado b) por el que serán nulos de pleno derecho los actos «dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o territorio». Pues si ello fuera así no cabría duda de que el acto nulo no interrumpiría la prescripción del derecho de la Administración a liquidar. Porque como ya se ha señalado *supra*, la jurisprudencia unánime del TS dispone que los actos nulos de pleno derecho no pueden producir efecto alguno, ni siquiera el de interrumpir la prescripción.

Es evidente que la incompetencia declarada por el Tribunal regional fue *ratione materiae*, en la medida en que el órgano actuante carecía de competencia para girar una liquidación provisional con motivación distinta a la de las meras divergencias aritméticas de lo declarado o por falta de acreditación de la veracidad y procedencia de ciertas cuantías deducidas en cuota por el obligado tributario. Sin que pudiera realizar ninguna otra labor de gestión o inspección las cuales, como es sabido, deben llevarse a cabo por los órganos de gestión e inspección en el seno de los correspondientes procedimientos administrativos, con sus garantías y cautelas, contemplados en la LGT (actualmente arts. 115 a 159, inclusive). Lo que ocurre es que, según el artículo 217.1 b) de la LGT no toda incompetencia por razón de la materia es determinante de un vicio de nulidad, sino que esos efectos se anudan únicamente para los vicios de incompetencia *manifiesta*. Debemos, por tanto, conocer qué es lo que ha interpretado la jurisprudencia sobre el citado adjetivo para concluir sobre la corrección jurídica de la declaración de anulabilidad fallada por aquel Tribunal Regional, en la medida en que un vicio de esta naturaleza que no sea manifiesto sería simplemente anulable, como ha ocurrido con el acto de liquidación motivador de las controversias sobre prescripción que aquí nos ocupan ²⁹.

Esa expresión legal ha sido interpretada por la jurisprudencia del Alto Tribunal como una incompetencia notoria, clara y evidente, clarividente, irremediable y palmaria (STS de 2 de julio de 1964), sin que exija esfuerzo alguno de interpretación o argumentación (SSTS de 30 de marzo de 1971, 23 de marzo de 1984 ó 24 de abril de 1985) ³⁰. Es lo que doctrinalmente se ha acuñado bajo el concepto de ostensibilidad, que ha sido objeto de severas críticas dada la subjetividad y falta de rigor

²⁹ A la vista de la dicción legal del artículo 217.1 b) de la LGT, puede concluirse que la incompetencia jerárquica, sea manifiesta o no, solo puede generar un vicio de anulabilidad, tesis que ha sido sostenida por la mayoría de la jurisprudencia (*Vid.* por todas SSTS 10 de marzo de 1987, 17 de abril de 1989 y 18 de julio de 1989), que entiende que el acto dictado por un inferior jerárquico incompetente podrá ser convalidado por el superior en virtud del artículo 67.3 de la LRJAP y PAC (SSTS de 22 de febrero y 20 de mayo de 1968).

³⁰ En el mismo sentido, véanse las SSAN de 13 de mayo de 1999 y 14 de enero de 2000; STSJ de Andalucía de 8 de octubre de 2002; SSTSJ de Castilla y León de 12 de noviembre de 2002 y La Rioja de 27 de julio de 2000.

técnico del que adolece tal criterio ³¹, aun cuando también se le ha reconocido un cierto papel de límite de potestades de utilización excepcional y de correlativa garantía de los sujetos llamados a soportar las consecuencias negativas del ejercicio de aquellas ³². Con todo, compartimos plenamente la vaguedad e imprecisión que resulta hacer depender la calificación del vicio de nulidad total o relativa de un concepto jurídico indeterminado como es la incompetencia *manifiesta*. Pero en todo caso, aun siendo cierto que debiera mejorarse la redacción legal del artículo 217.1 b) de la LGT, lo cierto es que la utilización de tal criterio pretende anudar los efectos de nulidad de pleno derecho con situaciones de *especial gravedad* de la infracción de competencia cometida. Consideramos así acertada la intención del legislador, pues en palabras de BELADÍEZ ROJO la nulidad o anulabilidad no depende de la posibilidad de subsanar los defectos en los que incurre el acto, sino de la gravedad de la infracción cometida ³³. Se trata, además, de un criterio respetuoso con el carácter excepcional de la nulidad de pleno derecho en el Derecho Administrativo (*odiosa restringenda sunt*) que quedaría restringida no a cualquier supuesto de incompetencia *rationae materiae* o *rationae loci* ³⁴, sino a los casos manifiestos –más graves y ostensibles en fin– que son, como ya se ha visto en apartado anterior, los únicos que incurren en un vicio que trasciende del puro interés de la persona a la que afecta y repercute sobre el orden general (STS de 17 de octubre de 2001).

Con base en las consideraciones descritas, podemos concluir sobre la corrección de la anulabilidad declarada por el Tribunal Regional en relación con el acto de liquidación de 7 de junio de 1993. En efecto, es cierto que el órgano actuante no podía efectuar otras comprobaciones diferentes a la de constatar la corrección de las deducciones en cuota, pagos fraccionados y retenciones declaradas y que los importes eran aritméticamente correctos, sin poder exigir justificación documental adicional ni por otros conceptos modificar la base imponible declarada por el sujeto pasivo en su autoliquidación. Pero, siendo conscientes de que la acreditación de aquellos importes no debe confundirse con la facultad de comprobación a cargo de los órganos de gestión o inspección, no nos parece ostensible, en el sentido de notorio, claro, evidente o palmario a primera vista, que sea posible establecer unos límites claros e indubitados entre las facultades administrativas de comprobación y acreditación. Prueba de la confusión entre ambos conceptos se demuestra en los pronunciamientos de los propios Tribunales Económico-Administrativos, que tienen declarado que «(l)a facultad (de comprobación) se ha de entender como constatación de la veracidad de lo declarado por el sujeto pasivo» (TEAC, Resolución de 7 de abril de 2000). Incluso, en el supuesto que nos ocupa el TEAR de Valencia reconoce que la facultad de acreditación participa también de una naturaleza comproba-

³¹ Pues «(l)o que parece para unos puede ser una infracción clara de las reglas de competencia, apreciable de inmediato sin necesidad de especiales esfuerzos, puede no serlo para otros. Todo depende de quién sea el intérprete y de cuáles sean sus conocimientos», en GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás Ramón: *Curso de Derecho Administrativo. I*, op.cit., págs. 625-626. Y «a pesar de su apariencia concluyente, esta precisión no es suficientemente clarificado, toda vez que lo que sea patente u ostensible y, por tanto, no precisa de argumentación es algo por sí mismo sujeto a interpretaciones subjetivas», en PAREJO ALFONSO, Luciano: *Derecho Administrativo...* op. cit., pág. 924.

³² FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás Ramón: «Orden público y nulidad de pleno derecho», op. cit., pág. 93.

³³ BELADÍEZ ROJO, Margarita: «La nulidad...», op. cit., pág. 173.

³⁴ Y, por ello con relación a la incompetencia jerárquica, nos alineamos con Margarita BELADÍEZ ROJO cuando afirma que, dado que atendiendo a la especial gravedad que sanciona la nulidad radical frente a la mera anulabilidad, «no considero acertado excluir de la nulidad todo vicio de incompetencia jerárquica, en la medida en que también en este ámbito pueden darse infracciones muy graves como ocurriría en un acto dictado por un órgano con gran diferencia de rango en relación con aquel que según el ordenamiento debía adoptar la resolución» (*ibidem*, pág. 173).

toria, con la única particularidad de limitar su objeto a las deducciones, pagos fraccionados y retenciones consignadas en la declaración ³⁵.

En fin, un estudio detallado arrojaría importantes diferencias conceptuales entre ambas facultades administrativas, y podría concluirse que la comprobación tiene un significado y alcance bien determinado y concreto en el artículo 115 de la LGT (ex arts. 109 y 110 de la LGT de 1963), en donde se exige el examen e investigación de todos los documentos, libros, ficheros, justificantes y asientos contables. Además, según establece el artículo 141 de la LGT, la comprobación implica una actividad administrativa asignada a la inspección de los tributos cuyo objeto es examinar e investigar la veracidad de lo declarado y que siempre debe finalizar con la correspondiente liquidación, provisional o definitiva y, por ende, integración definitiva de las bases tributarias. Por el contrario, acreditar tal y como establece el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, supone «hacer digna alguna cosa, probar su certeza o realidad», lo cual no requiere ningún examen ni investigación y tampoco supone actividad administrativa en el sentido de los artículos 115 y 141 de la LGT. Pero creemos que estas someras conclusiones conllevarían un avanzado grado de estudio de la materia, de forma tal que, ante un supuesto de hecho como el que aquí nos ocupa, debiendo, como ha ocurrido, declararse la nulidad, se califique la misma como relativa por incompetencia material no manifiesta.

3.4. La interrupción de la prescripción por otros actos: interposición de reclamaciones y resoluciones administrativas.

En este último apartado del comentario crítico nos ocupamos de analizar si las reclamaciones o recursos deducidos contra los actos viciados, interpuestos por el deudor tributario y sustanciados en sede económico-administrativa y, en su caso, jurisdiccional, que finalicen mediante resolución o sentencia estimatoria de nulidad absoluta o relativa son también susceptibles de interrumpir la prescripción del derecho de la Administración a cuantificar el crédito tributario, en virtud del artículo 68.1 b) de la LGT.

Como cuestión de inicio, resulta sorprendente que la STS que se comenta no tome en consideración la posible concurrencia de este requisito interruptivo de la prescripción, al haberse centrado exclusivamente en reafirmar, en coherencia con su jurisprudencia anterior, que los actos anulables impiden la continuación del cómputo del plazo de prescripción porque rompen el silencio de la relación jurídica en el sentido del artículo 68.1 a) de la LGT. En cambio, el TSJ de la Comunidad Valenciana sí se ocupó de la cuestión y sentenció que no solo el acto anulado (liquidación provisional de 7 de junio de 1993), sino también los actos anulatorios de aquel (procedimiento administrativo ante el TEAR de Valencia que culminó con la declaración de anulación el 30 de abril de 1997) carecían de eficacia interruptiva de la prescripción ³⁶. Lo que resulta coherente con la idea de este Tribunal

³⁵ Según señala el TEAR de Valencia en su Resolución de 30 de abril de 1997, «el precepto transcrito impide la actuación comprobadora de tales órganos gestores más allá de las deducciones en la cuota, pagos fraccionados y retenciones» (fundamento jurídico 3.º *in fine*).

³⁶ Dispone la STSJ de la Comunidad Valenciana de 22 de abril de 2004 que «... sin que las actuaciones que dieron lugar a la resolución estimatoria del TEAR de 30 de abril de 1997 posean eficacia interruptiva de la prescripción, pues cualquiera que fuera el grado de invalidez que afectase a un acto administrativo, sea la nulidad de pleno derecho, o simplemente la anulabilidad, ese acto inválido e ineficaz no puede producir efecto alguno» (fundamento jurídico 3.º).

Superior de reconocer efectos *ex tunc* a la declaración de nulidad relativa, que perdería todo el sentido si reconociera eficacia interruptiva al recurso interpuesto en el plazo máximo de un mes desde que se dictó y notificó aquel.

El primer problema que tradicionalmente ha planteado la doctrina ha sido el de comprender el sentido de este motivo de interrupción, ya que a primera vista parecería absurdo que el deudor se vea perjudicado por sus propios actos de recurso, que van dirigidos precisamente a discutir la obligación tributaria que se le reclama o a solicitar el reconocimiento de un posible vicio de nulidad en el acto objeto del mismo ³⁷. Porque del tenor literal del precepto parece desprenderse que la reclamación del deudor actúa en su perjuicio al interrumpir la prescripción de la contraparte acreedora, la Administración tributaria, de su derecho a liquidar. Así, el artículo 68.1 a) de la LGT dispone que la interrupción ocurrirá «por la interposición de reclamaciones y recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos...». Lo que resultaría cuanto menos llamativo cuando aquella reclamación de nulidad fuera finalmente estimada.

Este problema trae causa, bajo nuestro punto de vista, del intento por parte de cierta doctrina autorizada de exportar los esquemas iusprivatistas de regulación de la prescripción y su interrupción (art. 1.973 del CC) al Derecho Administrativo en general y, por lo que aquí importa, al ámbito tributario. Estas posturas han pretendido centrar en las actuaciones del acreedor el motivo de interrupción del artículo 68.1 b) de la LGT lo que, a nuestro juicio, ha derivado en interpretaciones ciertamente forzadas del precepto en cuestión. Véase la opinión del profesor FERREIRO, para quien la interrupción se produce porque la Administración acreedora contesta los argumentos del deudor dentro de un estado de controversia que impide la prescripción pero, por razones de seguridad jurídica, el legislador tributario opta por disponer que el plazo se interrumpe en el momento en que se inicia la discusión sobre el derecho de crédito, es decir, cuando se realiza la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase ³⁸. Por su parte, Díez-ALEGRÍA entiende que, en consonancia con los esquemas civilistas de esta institución jurídica, solo los recursos o reclamaciones del acreedor público, pueden interrumpir la prescripción. Lo que le lleva a concluir que este precepto opera únicamente en el procedimiento especial de revisión del artículo 154 de la LGT de 1963 (actual 220 relativo a la declaración de lesividad) como único procedimiento administrativo en que la Administración es sujeto activo ³⁹. Finalmente, CORRAL GUERRERO piensa que este motivo de interrupción es inoperante porque supone una actuación del deudor que no puede interrumpir la prescripción en su perjuicio, y porque el acto que realmente interrumpe la prescripción es aquel contra el que se recurre en virtud del artículo 68.1 a) de la LGT (acción administrativa tendente a la liquidación) ⁴⁰.

³⁷ Véase VEGA HERRERO, Manuela: *La prescripción de la obligación...*, *op. cit.*, pág. 79; FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La prescripción...*, *op. cit.*, pág. 140; Díez-ALEGRÍA FRAX, Manuel [1967]: «La extinción de la obligación tributaria». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 68/1967, marzo-abril, pág. 66; Díez-PICAZO, Luis: «La extinción...», *op. cit.*, pág. 482; BARRACHINA JUAN, Eduardo [1998]: «Prescripción tributaria: efectos jurídicos de la interrupción». *Impuestos*. Vol. II, pág. 499.

³⁸ FERREIRO LAPATZA, José Juan: «La extinción...», *op. cit.*, págs. 1.067-1.068. En el mismo sentido, *vid.* MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola. «Prescripción...», *op. cit.*, pág. 1.033.

³⁹ Díez-ALEGRÍA FRAX, Manuel: «La extinción...», *op. cit.*, págs. 66-67.

⁴⁰ CORRAL GUERRERO, Luis [1981]: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*. Tomo I. Madrid: Edersa, pág. 589 (citado en VEGA HERRERO, Manuela: *La prescripción de la obligación...*, *op. cit.*, pág. 81).

La crítica principal que puede realizarse a estas posturas es su intención de interpretar la LGT bajo prismas extraños al ordenamiento tributario y que, por ello, no toman en consideración sus especialidades. Pero si asumiéramos esta interpretación civilista del artículo 68.1 b) de la LGT tampoco podemos compartir las posturas citadas. Así, entendemos que el argumento de la seguridad jurídica esgrimido por el profesor FERREIRO no parece suficientemente sólido en tanto en cuanto idéntica inseguridad genera la determinación del momento en que se presenta el recurso, como dispone la LGT, en relación con la fecha de contestación por la Administración acreedora. Fecha esta última que, además, representa el momento en que el acreedor rompe efectivamente su inercia en la relación jurídica. Por lo que nos resulta ciertamente contradictoria esta opinión doctrinal que aboga por los esquemas iusprivatistas de la institución a la par de justificar la determinación de la interrupción de la prescripción en momento distinto a la actuación del acreedor. Por su parte, creemos que los argumentos del resto de autores citados desvirtúan completamente la aplicabilidad del precepto, al restringir casi completamente su ámbito objetivo de aplicación, llegando incluso a anularlo por completo en la interpretación de CORRAL GUERRERO. Máxime cuando en la LGT actualmente vigente ha derogado los escasos supuestos (distintos de la declaración de lesividad) en que la Administración mediante la Intervención General estaba legitimada para interponer reclamaciones contra actos de gestión tributaria [art. 6.º 1 c) del RD 2244/1979, de 7 de septiembre, del recurso de Reposición, y el art. 32.1.º c) del RD 1999/1981, de 20 de agosto, de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas].

A nuestro juicio, en cambio, debe tenerse en cuenta la particularidad de nuestra rama del Derecho, que estriba en que el acreedor público no necesita acudir a los Tribunales para cuantificar y hacer valer el crédito a su favor. Cuenta con suficientes instrumentos jurídicos para ello, que quedan englobados en la Teoría General del Derecho bajo el concepto de autotutela en su doble vertiente, declarativa y ejecutiva y del principio de *favor acti* o apariencia de legalidad⁴¹. Es por ello por lo que la concepción civil de interrupción de la prescripción por reclamación de créditos, cuyo sujeto activo tiene que ser necesariamente el acreedor en defensa de su crédito, no encaja en el ámbito administrativo-tributario, donde se invierten los términos y (a) será el deudor quien deba reclamar contra un acreedor autosuficiente, sobre (b) la cuantía o imposibilidad de reclamar el derecho de crédito en liza. No creemos que haya inconveniente, pues, en reconocer que la prescripción tributaria tiene también aquí sus propios matices. Y, del mismo modo que, como se vio anteriormente, la LGT establece la aplicación de oficio de la prescripción por razones de indisponibilidad de la relación jurídico-pública (lo que es extraño en el ámbito civil), debe entenderse ahora que los recursos o reclamaciones económico-administrativas interpuestos también por el deudor, tendentes a discutir el acto de liquidación del crédito tributario en vía económico-administrativa (y, en su caso, jurisdiccional), son susceptibles de interrumpir el cómputo del plazo de prescripción, por tratarse de uno de los motivos expresos del artículo 68 de la LGT que se encuentra en coherencia con las particularidades de la obligación tributaria. Pues ello es sencillamente manifestación de la especial objetividad que preside aquella, en que lo relevante es el silencio por ambas partes: deudor y acreedor⁴². Y pueden interrumpir, bajo nuestro punto de vista, porque presuponen el reconocimiento de la existencia de una obligación tributaria, aunque se discuta el acto de liquidación. Incluso cuando se alega la prescripción

⁴¹ SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso: *Principios de Derecho...*, op. cit., págs. 135-136.

⁴² Y no tanto la falta de ejercicio o inercia por su titular, lo que es propio de las relaciones privadas (Vid. CASTÁN TOBEÑAS, José [1984]: *Derecho civil español, común y foral*. Vol. II. Tomo I. Madrid. Reu, pág. 970.

presupone el deudor la previa existencia de tal obligación, aunque de imposible exigencia por efecto del transcurso del tiempo.

Obsérvese que únicamente en los recursos en que el deudor negara la existencia de tal obligación podría argüirse que no existe tal reconocimiento y que ello es contradictorio con la interrupción de la prescripción de una obligación que se niega por el deudor-actor⁴³. Pero ello no es inconsistente con la postura que acabamos de exponer, toda vez que la eventual desestimación de estos recursos de negación de deuda conlleva que realmente existía aquella obligación, cuya prescripción, entonces, se vio coherentemente interrumpida por la discusión planteada por el deudor. Mientras que la eventual estimación de las pretensiones del recurrente haría innecesario el juego de la prescripción, por falta de un objeto en sí mismo prescriptible (obligación tributaria declarada inexistente).

En conexión con lo anterior, el segundo problema radica en precisar si la declaración final de nulidad o anulabilidad del acto recurrido afecta a los efectos interruptivos que, en principio y por lo dicho, habrían causado los actos de reclamación del deudor. Partiendo de la dicción literal del artículo 68.1 b) de la LGT, parece que cualquier reclamación produciría estos efectos («por la interposición de recursos o reclamaciones de cualquier clase»). Pero ello debe ser matizado, como ha puesto de relieve la jurisprudencia, atendiendo a la eficacia interruptiva de los actos nulos o anulables que hemos visto en el apartado 3.2 de este comentario. En efecto, el criterio jurisprudencial predominante es que los actos de liquidación pierden la eficacia interruptiva que en principio deberían tener cuando son declarados nulos de pleno derecho por el procedimiento regulado en el artículo 217 de la LGT (art. 153 de la LGT de 1963)⁴⁴. Lo que ha sido interpretado por la doctrina tributaria como perfectamente coherente con la naturaleza jurídica de la nulidad absoluta, que conlleva la ineficacia intrínseca del acto y, por tanto, la privación de todo efecto (incluido el de interrumpir la prescripción) *ab initio*⁴⁵. Se entiende, por ello, que la resolución estimatoria del vicio de nulidad radical declara la ineficacia *ipso iure* e insubsanable del acto, por lo que el procedimiento para obtener esta declaración de nulidad tampoco puede interrumpir la prescripción, por objeto *inexistente* o ausencia de objeto propio. Se extrae de ello una importante conclusión, como es que aun cuando la interposición del recurso supone el reconocimiento de la obligación por el deudor y por ello, debiera interrumpir la prescripción, la matización jurisprudencial comentada elimina retroactivamente estos efectos en atención a la especial gravedad de la infracción del ordenamiento jurídico que conlleva el acto administrativo de liquidación finalmente declarado nulo de pleno derecho. El acto nulo nunca existió y no debe dejar rastro jurídico alguno, ni siquiera el de los actos dirigidos precisamente a declarar esa inexistencia total. De todo ello se desprende que, pese a la literalidad del artículo 68.1 b) de la LGT, resulta insuficiente acudir al criterio de ruptura del silencio por la mera interposición de un recurso o reclamación económico-administrativa para entender automáticamente interrumpida la prescripción. Se exige jurisprudencialmente un requisito adicional, como es un acto previo tributario *existente*, por lo que los efectos interruptivos

⁴³ MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, José [1998]: *La prescripción en Derecho Tributario*. Barcelona. Bosch, págs. 98-99.

⁴⁴ STS de 31 de enero de 1989.

⁴⁵ FALCÓN Y TELLA, Ramón y GRAU RUIZ, María Amparo: «La obligación tributaria (II)...», *op. cit.*, pág. 4; GANDARILLAS MARTOS, Santos de: *Garantías del contribuyente...*, *op. cit.*, págs. 262-265.

de los recursos o reclamaciones terminan anudándose al sentido de la resolución o sentencia de nulidad total.

Si esto es así en relación con el vicio de nulidad radical, nos planteamos qué ocurre cuando lo que se declara es la anulabilidad. En estos supuestos, la jurisprudencia del TS ha aplicado el mismo fundamento utilizado para los vicios de nulidad de pleno derecho, lo que le ha llevado a una conclusión radicalmente contraria. En efecto, ha concluido que la resolución estimatoria de anulación no deja sin objeto existente al recurso o reclamación económico-administrativa. Ello porque, como ya se ha comentado, los efectos de la declaración de anulabilidad son *ex nunc*, produciendo sus efectos a partir de la misma y no antes. El acto era válido, subsistía mientras se sustanciaba el proceso, y solo es expulsado del ordenamiento jurídico cuando es anulado. La conclusión que debemos extraer, pues, es que los actos de recurso o reclamación no pierden su eficacia interruptiva aunque el acto de liquidación discutido posteriormente sea anulado por estimación de las pretensiones del deudor: este existió y debe dejar rastro jurídico, como los actos dirigidos a declarar esa inexistencia relativa. Esta es, creemos, la postura que hubiera sido adoptada por el TS en caso de haber entrado a analizar esta cuestión en la sentencia que se comenta, en la medida en que, si bien pretendía establecer las diferencias entre los actos nulos y anulables a efectos del artículo 68.1 a) de la LGT, cita una sentencia suya de 19 de junio de 2004 que asimismo se refiere a las actuaciones posteriores que se realicen en vía económico-administrativa y jurisdiccional ⁴⁶.

Por lo que se refiere a la doctrina tributaria consultada, se trata de una cuestión escasamente tratada, que en la mayoría de las ocasiones se esfuerza, como hemos visto, en interpretar este motivo de interrupción atendiendo a la parte que pudiera verse beneficiada por la eventual declaración de prescripción, pero en general no se ocupa de analizar las implicaciones que sobre la interrupción puede acarrear un acto viciado de anulabilidad por así declararlo una resolución o sentencia estimatoria. No obstante lo anterior, es posible encontrar voces doctrinales discordantes con la postura del TS, entre las que destacan la opinión de FALCÓN Y TELLÁ y GRAU RUIZ. Estos autores entienden que la eficacia interruptiva de los actos anulatorios es indisociable a la validez y eficacia de las liquidaciones y actos anulados. Hasta aquí compartimos su postura, ya que solo así podremos ser coherentes con la diferente virtualidad interruptiva de la prescripción de los actos viciados atendiendo a la gravedad de las infracciones cometidas. Pero discrepamos precisamente en el punto de partida, pues aquella doctrina parte de la invalidez *ex tunc* de los actos anulados equiparándolos a los actos nulos y por ello del carácter declarativo también de la declaración de anulabilidad ⁴⁷, mientras que en párrafos anteriores (*vid.* apdo. 3.2 de este comentario) hemos abogado por el carácter constitutivo de esa anulación.

⁴⁶ STS de 19 de junio de 2004: «Sentado que no existió nulidad administrativa de pleno derecho, sino simplemente que las Actas de conformidad incoadas incurrieron en simple anulabilidad, **estas Actas anuladas interrumpieron la prescripción, y lo mismo acontecía con las Actas posteriores incoadas dentro del plazo de seis meses, así como con todas las actuaciones posteriores realizadas ante los Tribunales Económico-Administrativos y Órganos jurisdiccionales Contencioso-Administrativos**» (fundamento jurídico 5.º) (la negrita es nuestra). En el mismo sentido, STS de 18 de marzo de 1999.

⁴⁷ Señalan que «(e)l acto afectado por un vicio no determinante de su nulidad absoluta (...) se impugna y el recurso es estimado, cabe sostener con fundamento que el acto anulatorio priva de todo efecto al acto anulado, que pierde también su virtualidad interruptiva de la prescripción». En FALCÓN Y TELLÁ, Ramón y GRAU RUIZ, María Amparo: «La obligación tributaria...», *op. cit.*, pág. 5.

4. CONCLUSIONES

De manera muy sintética podemos resumir las principales ideas aportadas por este comentario en las siguientes:

En primer lugar, con carácter general ha de diferenciarse entre actos nulos de pleno derecho y actos anulables a la hora de determinar la interrupción de la prescripción del *derecho* de la Administración a liquidar la deuda tributaria. Mientras que los actos nulos de pleno derecho carecen de dicha capacidad, con carácter general se puede afirmar que los actos anulables sí interrumpen la prescripción. Ahora bien, las particularidades que se aprecian en la actuación de la Administración hacen necesario precisar esta regla. De manera excepcional, la nulidad relativa o anulabilidad no traerá dicha consecuencia cuando la gravedad del vicio sea de tal entidad que, si bien no puede ser calificada como determinante de nulidad absoluta, por no encajar en los supuestos contemplados en el artículo 217 de la LGT; sin embargo, elementales razones de justicia material recomienden la no consideración del acto anulado a la hora de valorar la interrupción de la prescripción.

Por otro lado, los hechos objeto de este comentario, como declaró inicialmente el TEAR de Valencia, configuran un supuesto de anulabilidad y no de nulidad, en la medida en que el vicio de que adolece el acto administrativo es el de incompetencia, que no puede declararse como *manifiesta*. Tal carácter solo lo revisten determinados supuestos de incompetencia por razón de la materia o del territorio. En concreto, cuando el órgano gestor no sea materialmente competente para comprobar, como sucede en este caso, ha de darse la condición de vicio manifiesto, en el sentido de notorio, claro y palmario según dispone la jurisprudencia analizada, que no concurre en el presente caso.

Por último, hemos abordado la virtualidad interruptiva de los recursos o reclamaciones económico-administrativas que se interpongan por el deudor-recurrente pretendiendo que se reconozca la nulidad del acto administrativo discutido, para concluir que sus efectos interruptivos debieran ser indisociables al sentido de la resolución o sentencia estimatoria. Porque el procedimiento es instrumental de la declaración final de nulidad o anulabilidad y, por rigor lógico estos actos intermedios, accesorios, debieran tener idénticos efectos sobre la prescripción que el acto final de nulidad. De ello se deriva, pues, que no todos los recursos interrumpen la prescripción como parece dar a entender la dicción del artículo 68 de la LGT. Así, ni la liquidación nula ni el procedimiento para obtener tal declaración del artículo 217.1 de la LGT interrumpirían la prescripción, lo que resulta plenamente congruente con la idea de eliminar cualquier rastro jurídico de los actos nulos (efectos *ex tunc* de la nulidad radical de los actos administrativos). Por su parte, los procedimientos dirigidos a la anulación (nulidad relativa) de los actos sí interrumpirían la prescripción, de la misma forma que lo haría la declaración final de anulabilidad.

LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA A LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

FERNANDO POLO GARRIDO

*Centro de Investigación y Especialización en Gestión de
Empresas Agroalimentarias.
Universidad Politécnica de Valencia*

Extracto:

LA aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) a las cooperativas no ha sido apenas estudiada. Los trabajos existentes se centran exclusivamente en la clasificación de las aportaciones de los socios al capital social a raíz del CINIIF 2^{*}. Entendemos que la aplicación de las NIIF es compleja y no se reduce a este aspecto concreto, sino que requiere un estudio más amplio, no solo basado en una interpretación, ni tampoco en una Norma concreta (NIC 32), debe alcanzar inclusive el propio Marco Conceptual y el Prólogo a las NIIF, puesto que en una interpretación restrictiva del Prólogo las cooperativas podrían quedar fuera del ámbito de aplicación de las NIIF.

Además debemos tener en cuenta que no existe un tratamiento contable uniforme en las normas contables nacionales, por lo que es necesaria una armonización.

El presente trabajo se centra en la problemática de la clasificación del capital social y otros instrumentos financieros de las cooperativas, de su remuneración y en otros aspectos, como los retornos cooperativos, que no han sido todavía abordados por las NIIF.

Palabras clave: Sociedades Cooperativas, Normas Internacionales de Información Financiera, Armonización Contable Internacional y Normas Contables sobre Cooperativas.

* Cabe citar, por ejemplo, CUBEDO (2004). Las cooperativas en el marco de las Normas Internacionales de Contabilidad. En: *X Jornada de Investigación de Economía Social y Cooperativa*, Baeza, 2 y 3 de junio.

Sumario

1. Introducción.
2. Algunas referencias sobre normas contables nacionales de cooperativas y tratamientos contables no uniformes.
3. Consideración de las entidades cooperativas en el marco de las NIIF.
4. La clasificación del capital social de las cooperativas.
5. Clasificación de los intereses y los retornos cooperativos.
6. Conclusiones.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

El Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la *Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre fomento de las cooperativas en Europa* de 9 de marzo de 2005, tiene como finalidad fomentar una mayor utilización del modelo cooperativo en Europa, mejorando la visibilidad y las características del sector, y para ello entre otras cuestiones indica una serie de ámbitos donde las cooperativas requieren un desarrollo posterior, como el entorno reglamentario. En este punto el Dictamen insiste en que la sociedad cooperativa no se debe considerar una excepción y que, por tanto, es necesario adaptar el marco legislativo, cuando sea indispensable, para tener en cuenta las especificidades de las cooperativas.

En este contexto y ante la futura reforma contable española el presente trabajo estudia la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) a las sociedades cooperativas, centrándose en dos aspectos:

- Clasificación de las aportaciones al capital social.
- Clasificación de los intereses al capital social y de los retornos cooperativos.

Ambos aspectos son, sin duda, de enorme interés para abordar la posible reforma del régimen económico contenido en la legislación cooperativa y para adecuar las actuales Normas sobre los Aspectos Contables de las Sociedades Cooperativas ¹ una vez se haya acometido la reforma contable en España.

Si ya la reforma contable hace necesaria la adaptación de la legislación mercantil y de las sociedades mercantiles, con más razón es necesario el estudio para las sociedades cooperativas, dadas sus particularidades. Aunque en España se han promulgado las mencionadas Normas sobre los Aspectos Contables de las Sociedades Cooperativas, pensamos que, en palabras del indicado Dictamen, las cooperativas se siguen considerando una excepción, al menos en la materia del presente trabajo; puesto que no se han tenido en cuenta a las mismas en el Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España.

¹ Orden ECO/3614/2003.

No son objeto de estudio otros aspectos singulares de las cooperativas como el Fondo de Educación y Promoción, sobre el mismo puede consultarse el trabajo de MARÍN y MARÍ (2006), ni las implicaciones que pudieran tener en el reconocimiento de los ingresos y gastos de las operaciones con los socios que serán objeto de otro trabajo.

El tratamiento contable del capital social como deuda por parte de las NIIF ha reabierto un debate sobre su consideración como neto o como pasivo en nuestro país, donde nos encontramos con autores que tradicionalmente han defendido su consideración como deuda [GARCÍA-GUTIÉRREZ (1988), BALLESTERO (1990)] y otros, en su mayoría juristas, han defendido su consideración como neto [BORJABAD (1998), FAJARDO (1997), VICENT (1998), PASTOR (2002) y PISÓN *et al.* (1997) entre otros].

En el presente trabajo se realiza en primer lugar el estudio de una serie de referencias relativas a las cooperativas en normas contables nacionales, además del caso español, donde se observa un tratamiento contable no uniforme, a continuación se aborda el ámbito de aplicación de las NIIF a las cooperativas para posteriormente acometer el estudio de las cuestiones propuestas: clasificación del capital social de las cooperativas, cuestión abordada por el CINIIF 2 y clasificación de los intereses y retornos cooperativos, para finalizar con un apartado de conclusiones.

2. ALGUNAS REFERENCIAS SOBRE NORMAS CONTABLES NACIONALES DE COOPERATIVAS Y TRATAMIENTOS CONTABLES NO UNIFORMES

Pensamos que las características particulares de las cooperativas han motivado la existencia de normas contables específicas para las mismas, si bien esto no es frecuente. A continuación mencionamos algunas referencias sobre normas contables nacionales para cooperativas, no obstante, en absoluto es una lista exhaustiva.

En EE.UU. nos encontramos con la guía *Audits of Agricultural Producers and Agricultural Co-operatives, Audit and Accounting Guide* del American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) de 30 abril de 1985 (en adelante AAG-APC), esta guía contiene el *Statement of Position 85-3 Accounting by Agricultural Producers and Agricultural Co-operatives (SOP 85-3)* también del AICPA. Asimismo, otra guía del AICPA incluye aspectos sobre cooperativas (de crédito) es la siguiente: *Depository and Lending Institutions: Banks and Savings Institutions, Credit Unions, Finance Companies and Mortgage Companies* (en adelante AAG-DEP). También de los EE.UU. es el *Emerging Issues Task Force Issue No. 89-3 Balance Sheet Presentation of Savings Accounts in Financial Statements of Credits Unions (EITF 89-3)* del FASB.

En Canadá, el *Emerging Issues Committee (EIC)* ² ha emitido dos EIC específicamente para cooperativas. Estos son EIC 68 *Patronage Allocations* y el EIC 72 *Presentation of members' shares*

² Comité dentro del *Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA)*.

in a co-operative organization as liabilities or equity, fundamentados en gran medida en el anterior pronunciamiento del EITF estadounidense.

En Europa occidental también encontramos referencias a la contabilidad de cooperativas dentro de la normativa contable general como en el Plan Contable Francés, que incluye algunas cuentas específicas para las cooperativas y en el Código Civil Holandés y en las *Guidelines for Annual Reporting in the Netherlands* del *Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants* (NIVRA).

España es una de las pocas excepciones en Europa, al encontrarse dentro de los países que han promulgado una norma específica para cooperativas, las Normas sobre los Aspectos Contables de las Sociedades Cooperativas (Orden ECO/3614/2003).

Debemos destacar el hecho de encontrarnos en las citadas Normas ante una de las pocas referencias explícitas a las repercusiones contables de los principios cooperativos en una norma contable. En concreto, en su introducción, apartado II, después de transcribirlos, indica que surge para atender a estas particularidades (los principios cooperativos).

La existencia de diversas normas contables nacionales produce un tratamiento contable dispar entre países, inclusive, como decíamos, también dentro de un mismo país.

Así WOCCU (2003) indica que las cooperativas de crédito de EE.UU., Irlanda, Australia, Nueva Zelanda y casi todas las provincias de Canadá clasifican el capital social de las cooperativas como pasivo exigible y no como neto.

En estos países no hay un tratamiento uniforme. Así en EE.UU. el capital social aportado por los socios en las cooperativas agrarias es considerado neto por el SOP 85-3 y la AAG-APC del AICPA hasta la promulgación del FASB Statement N.º 150, y como pasivo exigible para las cooperativas de crédito (según establece el AAG-DEP). En Canadá en las cooperativas distintas a las de ahorro y crédito, el tratamiento contable del capital social aportado por los socios es el de neto. La misma situación se produce en Australia, Nueva Zelanda y Reino Unido.

En cambio en la mayoría de países de Europa occidental son clasificadas como neto, en todo tipo de cooperativas, como es el caso de Francia, Alemania, España, etc.

Aunque es necesario atender a los detalles presentes en la diversidad de la práctica cooperativa para concluir fehacientemente si hay tratamientos contables diferentes para un hecho similar, la relación anterior muestra aproximadamente la existencia de un tratamiento no uniforme.

También se produce un tratamiento contable no uniforme para los retornos cooperativos. Así, en España, son considerados reparto del resultado y las remuneraciones de las aportaciones al capital social (interés) son un gasto, actualmente con las Normas sobre los Aspectos Contables de las Sociedades Cooperativas tienen un tratamiento mixto, concretamente un gasto condicionado a la existencia de resultado previo a su reparto y con el límite de hacer nulo el resultado; si la ley de

cooperativas correspondiente no requiere de resultados positivos para el pago de intereses y no existe resultado positivo, se podrá tratar, a opción de la cooperativa, como una remuneración a cuenta de beneficios futuros, y será reconocido un gasto en el primer ejercicio que presente resultados positivos, o bien como un reparto de reservas de libre distribución; en este caso no serán reconocidos como gasto en ejercicio alguno.

El tratamiento como reparto del resultado también es habitual en Francia, Alemania, Nueva Zelanda, en EE.UU. para las cooperativas agrarias y en el caso de Canadá para cooperativas no financieras.

Por el contrario, hemos constatado que los retornos cooperativos son considerados como gasto en las cooperativas de crédito de EE.UU. y Canadá.

3. CONSIDERACIÓN DE LAS ENTIDADES COOPERATIVAS EN EL MARCO DE LAS NIIF

Este apartado tiene como objetivo ofrecer una visión global de la toma en consideración de las sociedades cooperativas en el conjunto de las NIIF. La cuestión es importante por cuanto las NIIF han sido elaboradas desde la óptica de las empresas de capital (JULIA *et al.*, 2004).

El Prólogo a las NIIF establece en su párrafo 9: *«Las NIIF están diseñadas para ser aplicadas en los estados financieros con propósito general, así como en otras informaciones financieras, de todas las entidades con ánimo de lucro. Entre las entidades con ánimo de lucro se incluyen las que desarrollan actividades comerciales, industriales, financieras u otras similares, ya estén organizadas en forma de sociedades o revistan otras formas jurídicas. También se incluyen organizaciones tales como las compañías de seguros mutuos y otras entidades de cooperación mutua, que suministren a sus propietarios, miembros o participantes, dividendos u otros beneficios de forma directa y proporcional».*

Sobre esto incidiremos más adelante al tratar de los retornos cooperativos, pero de entrada queremos subrayar que el alcance de las NIIF a las cooperativas es ambiguo, depende de cómo interpretemos la redacción: *«... que suministran a sus propietarios, miembros o participantes, dividendos u otros beneficios de forma directa y proporcional».*

También en el mismo párrafo 9 del Prólogo se indica que aunque las NIIF no han sido diseñadas para ser aplicadas a entidades sin ánimo de lucro, estas entidades las pueden encontrar apropiadas, en este sentido se expresa la NIC 1, párrafo 5, al señalar que pueden modificar las descripciones de ciertas partidas de los estados financieros, e incluso cambiar las denominaciones de los estados financieros.

Dichos párrafos parecen indicar que en el caso de que las entidades no lucrativas apliquen voluntariamente las NIIF, es suficiente con una modificación de descripciones de los estados financieros,

es decir, que solo hay un problema de denominaciones y no de cuestiones de fondo, cuando en concreto en España las entidades no lucrativas muy justificadamente tienen una adaptación sectorial.

Aunque las cooperativas no son propiamente entidades no lucrativas, tampoco son empresas capitalistas, existiendo cuestiones sobre las mismas que no han sido abordadas por las NIIF, en esta situación debemos acudir a lo estipulado en la NIC 8 que indica que la dirección deberá usar su juicio en el desarrollo y aplicación de una política contable a fin de suministrar información que sea relevante y fiable. Para ello la dirección deberá considerar las siguientes fuentes en orden descendente:

«(a) los requisitos y directrices establecidos en las Normas e Interpretaciones que traten temas similares y relacionados, y

(b) las definiciones, así como los requisitos de reconocimiento y valoración, establecidos para activos, pasivos, ingresos y gastos en el Marco Conceptual».

La primera fuente, siempre que exista, nos proporcionará en principio una guía más cercana al problema. Aunque no siempre será posible encontrar Normas o Interpretaciones que versen sobre problemas similares; por tanto, en esas ocasiones deberemos acudir a la segunda, el Marco Conceptual.

En este mismo sentido se pronuncia el Prólogo a las NIIF en su párrafo octavo: *«El Marco Conceptual también suministra una base para el uso de criterios al resolver problemas».*

Este párrafo muestra la importancia del Marco Conceptual, aunque este no esté considerado como una norma.

El Marco Conceptual sigue un programa lógico-deductivo que parte de las necesidades de los usuarios, pero es evidente que las necesidades de los inversores (accionistas) ocupan un lugar predominante en el mismo, el modelo contable del IASB está basado fundamentalmente en las grandes empresas de capital.

Por tanto, la utilización del Marco Conceptual para resolver cuestiones contables en relación con las entidades cooperativas es problemática al estar basado el Marco Conceptual fundamentalmente en un tipo de empresa distinta a la cooperativa.

Como hemos descrito, la contabilidad de cooperativas presenta un tratamiento dispar entre países y en ocasiones dentro de un mismo país. Teniendo en cuenta esto y que el objetivo del IASB es que las transacciones y sucesos de similar naturaleza sean contabilizados y se informe sobre ellos de forma similar, y que las transacciones y sucesos distintos se contabilicen y se informe sobre ellos de forma distinta (Prólogo a las NIIF), podemos afirmar que no existe actualmente una base adecuada en las NIIF para abordar el tratamiento contable de las entidades cooperativas. Para poder elaborar esa base pasa por tener en cuenta que las cooperativas es otra forma de organización em-

presarial, y que la base común a las cooperativas en el mundo son los principios cooperativos. En definitiva, hace falta considerar los principios cooperativos.

Además, cuando al realizar los juicios requeridos por las NIIF para desarrollar y aplicar una política contable en ausencia de Norma, las NIIF permiten acudir a otros pronunciamientos más recientes de otros emisores que empleen un Marco Conceptual similar, así como las prácticas aceptadas en los diversos sectores de actividad, siempre que no entren en conflicto ni con las NIIF, ni con el Marco Conceptual. Por lo tanto, cuando a falta de regulación en las NIIF nos apoyemos en una norma local concreta, no puede resultar lo más adecuado dado que no existe uniformidad entre las normas nacionales.

4. CLASIFICACIÓN DEL CAPITAL SOCIAL DE LAS COOPERATIVAS

Hemos visto anteriormente que no existe una clasificación uniforme del capital social de las cooperativas en las distintas normas contables nacionales.

En este estado cabría preguntarse ¿cuál sería el tratamiento contable según las NIIF? La respuesta se ha ido aclarando con la promulgación de Interpretación CINIIF 2, Aportaciones de socios de entidades cooperativas e instrumentos similares (en adelante CINIIF 2).

Para determinar el tratamiento adecuado al capital social de las cooperativas el CINIIF 2 considera que el derecho al reembolso no es, por sí mismo, motivo para clasificarlo como pasivo exigible, sino que se deben considerar todos los términos y condiciones.

Los requisitos principales según el CINIIF 2 para que el capital social de las cooperativas sea considerado neto cuando cumple cualquiera de las dos condiciones:

- La cooperativa tiene un derecho incondicional a rechazar el reembolso, o
- La ley, normas o estatutos pueden imponer varios tipos de prohibiciones al reembolso, si el reembolso está incondicionalmente prohibido por ley, normas o estatutos, el capital social es neto; en cambio, si la prohibición es condicional el capital social no es neto.

Cumpliendo estas condiciones el capital social es clasificado neto aunque el socio tenga un derecho individual al reembolso. Para poder alcanzar este acuerdo el Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera (en adelante CINIIF ³) ha adoptado un enfoque de cartera para el capital social.

El CINIIF 2 también establece que una prohibición incondicional puede ser parcial, entonces el capital social en exceso es pasivo exigible. Esta prohibición puede cambiar con el tiempo, por lo

³ International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC).

que estos cambios llevan a realizar transferencias entre el neto y el pasivo exigible. En estas transferencias no se reconocen ni ganancias ni pérdidas.

El CINIIF 2 ha rechazado explícitamente otros criterios propuestos por las organizaciones de cooperativas y otros organismos contables, estos son:

- El capital social es clasificado como neto hasta que el miembro requiera el reembolso.
- La clasificación del capital social debería incorporar la probabilidad de que los miembros exijan el reembolso.

Para poder llegar a este acuerdo el CINIIF ha reconocido la enorme dificultad para aplicar los criterios de la NIC 32 al capital social de las cooperativas, haciendo un gran esfuerzo para poder elaborar esta interpretación. Así ha desarrollado el enfoque de cartera que está presente de forma seminal en la NIC 32, y ha considerado las restricciones contenidas en los estatutos para atender mejor al fondo económico en contra de lo señalado en la NIC 32 (GA25).

No solo ha realizado un gran esfuerzo para poder desarrollar los principios de la NIC 32 a las cooperativas, sino que podemos decir que ha ido más allá de la propia NIC 32 en aspectos como la contabilidad de las transferencias. En este sentido, la IOSCO (2004) opina que es necesario modificar la NIC 32 y/o la NIC 39 para seguir desarrollando esta contabilidad.

Muchas organizaciones de cooperativas consideran que no hay una base suficiente para abordar la contabilidad para cooperativas. Por ello se han ofrecido para colaborar en una fase más temprana en el proceso de emisión de normas. Además, reclaman actualmente que se proporcione más orientación en determinados aspectos como en las restricciones al reembolso basadas en una baja involuntaria del socio.

El CINIIF 2 reconoce que existe una variedad de entidades que operan como cooperativas, presentando diversas estructuras de capital, señala que la lista de ejemplos no es exhaustiva, dejando la puerta abierta a otros patrones.

No obstante, la cuestión no se limita a estudiar más casos particulares, sino que, según nuestra opinión, sigue habiendo una insuficiente base.

Siguiendo un trabajo anterior (POLO, 2004), prueba de ello es que con la actual CINIIF 2 una cooperativa que no tenga un derecho incondicional a rechazar el reembolso, el capital social es clasificado como pasivo exigible, y como normalmente será reembolsable bajo demanda, será clasificado como pasivo exigible a corto plazo, como muestra el ejemplo n.º 8 de la NIC 32. Dicho ejemplo sigue los criterios de la NIC 1 (revisada 2003), según la cual un pasivo se clasificará como corriente, entre otras circunstancias, si la entidad no tiene un derecho incondicional para diferir el vencimiento del pasivo por, al menos, los doce meses siguientes a la fecha del balance.

Partiendo de la consideración del doble vínculo del socio de la cooperativa, como usuario de la misma participando en la actividad cooperativizada y como aportación financiera, cuando clasificamos el capital social de las cooperativas como pasivo exigible y además dentro del exigible a corto plazo, tal como lo hace el mencionado ejemplo n.º 8 de la NIC 32, estamos implícitamente cuestionando la hipótesis fundamental de empresa en funcionamiento, puesto que esto significaría la cesación de la actividad cooperativizada de todos los socios y por ende de la cooperativa en el corto plazo. Si realmente cuestionamos la hipótesis de empresa en funcionamiento el capital social de las cooperativas es neto al elaborarse la información financiera sobre la base de la liquidación de la cooperativa, puesto que presenta un interés residual en los activos. Llegamos pues a una contradicción.

Pero la contradicción que indicábamos anteriormente se hace más notoria en la propia NIC 1 (párrafo 23) al establecer que los estados financieros se preparan bajo la hipótesis de empresa en funcionamiento, salvo que la gerencia pretenda liquidar la empresa o cesar en su actividad o bien no exista una alternativa más realista que proceder de una de estas formas. En dicho párrafo se indica que para preparar los estados financieros la gerencia debe realizar una evaluación sobre la posibilidad de que la entidad continúe en funcionamiento, para ello la entidad considerará toda la información disponible para el futuro previsible, que debe cubrir al menos, pero no estará limitada a los doce meses siguientes a la fecha del balance.

Por lo tanto, en el caso de las sociedades cooperativas se ha creado una inconsistencia interna tanto dentro de la propia NIC 1 (revisada 2003) y entre la NIC 32 (revisada 2003) y la NIC 1. Puesto que en el caso hipotético que una cooperativa no pueda diferir el reembolso del capital social lo clasificará como pasivo exigible corriente, pero a su vez se debe evaluar la posibilidad de que continúe en funcionamiento y esto supone que al menos una parte muy mayoritaria de ese capital social no sea de hecho exigible a corto plazo, sino un recurso permanente. Entroncando la consideración que hace el CINIIF 2 del capital social cooperativo como cartera con la observancia de la hipótesis de empresa en funcionamiento como base para la elaboración de la información financiera, cuando esta hipótesis se cumple, nos lleva a la conclusión de que una parte muy mayoritaria de ese capital social no es de hecho reembolsable, operando como una restricción en sentido económico, que no jurídico. Aunque el titular individual de una participación tenga derecho al reembolso considerando al capital social como una cartera al menos una gran parte del capital social es un recurso permanente y además capital riesgo, por tanto cumple las funciones del neto. Y esta parte viene determinada por la cifra, por debajo de la cual, la disminución de la actividad cooperativizada por disminución del número de socios no nos permitiría sostener la hipótesis de empresa en funcionamiento.

Si no se cumple la hipótesis de empresa en funcionamiento, como hemos indicado anteriormente, sobre la base de la liquidación de la cooperativa todo el capital social cooperativo es neto.

Las anteriores posiciones, esto es, la consideración de la hipótesis de empresa en funcionamiento en la clasificación del capital social de las cooperativas se acercan más a la realidad empírica, donde dicha fuente de financiación es un recurso permanente debido a una bajísima rotación en las entradas y salidas de socios. Muestra mejor el fondo económico del capital social de las cooperativas, a pesar de que tenga la forma de reembolsable.

Así, por ejemplo, en diversos países se constata que es muy adecuado para el buen funcionamiento de la cooperativa ajustar las aportaciones al capital social al volumen de la actividad cooperativizada [este es uno de los fundamentos de las denominadas en EE.UU. *New Generation Cooperatives* (LANG *et al.* 2001)], si se acordase obligatoriamente por parte de la cooperativa y por el socio ajustar esas aportaciones a dicha actividad, ¿se debería clasificar como pasivo exigible?

En los casos en que el derecho a reembolso está vinculado a un suceso, que es seguro que ocurrirá, aunque a una fecha incierta como la muerte de un socio o la cesación en la actividad del socio, ¿se debería clasificar el capital social como pasivo exigible aun en el caso de que no haya una prohibición al reembolso, pero en ningún caso se estime que el número de socios ni la actividad de la cooperativa vayan a sufrir merma alguna por entrada de nuevos socios?

Todo esto es significativo de que no se ha investigado lo suficiente en la naturaleza del capital social de las cooperativas, así como en otros aspectos de las mismas. En la clasificación de los fondos propios-pasivo exigible se deben tener en cuenta las características diferenciadas del sujeto contable y, por tanto, la definición de fondos propios puede incorporar matices contingentes en función de dicho sujeto.

Todas estas cuestiones son de gran calado por lo que debieron abordarse en la revisión de la NIC 32 y no en una Interpretación, al quedar esta última vía constreñida por la propia Norma.

5. CLASIFICACIÓN DE LOS INTERESES Y LOS RETORNOS COOPERATIVOS

Recordemos que el tercer principio cooperativo establece el reparto del beneficio (excedente) en función de las operaciones del socio con la cooperativa, y no en función del capital aportado como en las sociedades de capital, en cambio se permite una compensación (si la hay) limitada al capital aportado, conocido como interés.

Entendemos, pues, que el verdadero reparto del resultado en las cooperativas son los retornos. Pero esto no siempre es así, en algunos países no se establece imperativamente que la distribución de los resultados sea en función de la actividad cooperativizada. Por ejemplo, es el caso de Alemania que otorga amplia autonomía para fijar los criterios de reparto del resultado en sus Estatutos, pudiendo optar por tanto por un criterio en función del capital aportado.

Ya hemos indicado que no existe un tratamiento contable uniforme bajo las normas nacionales, aunque siempre es necesario atender a los detalles presentes en la diversidad de la práctica cooperativa para llegar fehacientemente a dicha conclusión.

En este contexto también nos preguntamos ¿cómo debería ser la clasificación de los intereses y los retornos cooperativos según las NIIF?

El CINIIF 2, párrafo 9, establece por remisión a la NIC 32, párrafo 35, que las distribuciones a los propietarios de instrumentos de neto serán reconocidas directamente en el neto, mientras que

los intereses, dividendos y otros retornos relacionados con pasivos financieros serán reconocidos como gastos, independientemente de si legalmente están caracterizados como intereses, dividendos o de otro modo. Esto se fundamenta en opinión de SEALY-FISHER (2004) en el hecho de que el tratamiento contable de las distribuciones (y remuneraciones) debe ser consistente con la clasificación del instrumento del que surgen.

Pensamos que esto es superficial y no atiende al fondo económico en las cooperativas, siendo contrario al Marco Conceptual.

- **En primer lugar: trataremos los intereses.**

Esta cuestión está más próxima a las sociedades capitalistas.

Opinamos que si el pago de intereses es obligatorio, es una obligación contractual para el emisor (la cooperativa) para entregar efectivo al socio, es, por tanto, un pasivo financiero, independientemente de que la cooperativa tenga o no obligación a reembolsar las aportaciones al capital social, consecuentemente el interés es un gasto y el capital social una deuda. Debemos recordar que la lista de ejemplos del CINIIF 2 no es exhaustiva y por tanto consideramos otras Normas e Interpretaciones que traten cuestiones similares.

Si el pago de intereses es discrecional y por tanto no hay una obligación contractual, debemos considerar dos posibles circunstancias:

- La cooperativa encuentra las condiciones descritas en los párrafos 7 y 8 del CINIIF 2, en este contexto la clasificación es clara bajo el CINIIF 2, el capital social es neto y los intereses es una transacción de capital reconocida directamente en cuentas de neto.
- Por el contrario, si la cooperativa no encuentra las condiciones establecidas con el CINIIF 2 para que el capital social sea clasificado neto, nosotros no estamos de acuerdo con el CINIIF 2, párrafo 11. Los intereses no son un gasto, son una transacción de capital, puesto que podemos considerar en este caso al capital social como un instrumento financiero compuesto, apoyándonos en la NIC 32, párrafo GA27.

- **En segundo lugar: trataremos los retornos cooperativos ⁴.**

Esta cuestión es más compleja que la anterior, a causa de que, según nuestra opinión, no hay una base conceptual suficiente en las NIIF.

⁴ Para profundizar en este punto véase el Informe de la Fundación EZAI (perteneciente a Mondragón Corporación Cooperativa) del que el autor ha formado parte.

Aunque en una primera aproximación, basándonos en el CINIIF 2.11, podríamos colegir que no son gasto cuando el capital social sea neto y por tanto los socios sean considerados propietarios y por el contrario serán gasto en caso contrario, debemos profundizar más, debemos atender al fondo económico. ¿Son realmente distribuciones de resultados a los propietarios? O, por el contrario, dado que los retornos cooperativos se distribuyen sobre la base del volumen de la actividad cooperativizada desarrollada por cada socio con la cooperativa, ¿se deben interpretar como ajustes en los precios de los bienes y servicios comprendidos en la mencionada actividad cooperativizada?, y en tal caso dichos ajustes aumentarían el importe de los gastos derivados de esas transacciones o minorarían los ingresos derivados de las mismas. En definitiva si serían o un mayor gasto o un menor ingreso y, por tanto, componentes del resultado del período.

Al igual que en el caso anterior, la consideración o no como neto del capital social no implica su clasificación como distribución del resultado o como gasto, hay que atender a su sustancia y si realmente son una distribución del resultado y el capital social no es clasificado neto bajo el CINIIF 2, entonces se puede considerar al capital social un instrumento financiero compuesto.

En esta cuestión no encontramos una Norma dentro de las NIIF que trate una materia similar por lo tanto debemos acudir a la siguiente fuente que según la NIC 8 es el Marco Conceptual.

El Marco Conceptual se caracteriza por una marcada prioridad en la determinación correcta de la situación financiera y consecuentemente no hay una identificación autónoma de ingresos y gastos, sino que estos se reconocen cuando se incorporan al balance los activos y pasivos o cuando se reflejan posteriormente variaciones de valor de los mismos. Por lo tanto, entendemos que nunca, a falta de norma expresa (NIC/NIIF) que indique lo contrario, se puede considerar como gasto los retornos cooperativos, si no surge un pasivo en el momento de producirse la actividad cooperativizada atendiendo a las condiciones estipuladas en dichas transacciones.

Para seguir con nuestro análisis subdividiremos esta cuestión en dos casos:

- Los retornos cooperativos son obligatorios. En este caso es un gasto independientemente de que el capital social cumpla o no los requisitos del CINIIF 2 para ser considerado neto, aunque no es un gasto financiero. A diferencia de los intereses, entendemos que no motiva que el capital social sea clasificado como pasivo financiero, puesto que no es una remuneración obligatoria de las mismas sino que es una remuneración de la transacción comercial o de trabajo del socio con la cooperativa, estando pues sujeta a las condiciones pactadas con la cooperativa.
- Los retornos cooperativos son discrecionales. Este supuesto será el habitual y en estas circunstancias no son un gasto. Si el capital social es clasificado neto bajo el CINIIF 2 no entramos en conflicto lo señalado en su párrafo 11. No obstante, entendemos que aun así no se proporciona suficiente guía, la mención *otherwise* debería incluir una definición de estos pagos y su clasificación como gasto o distribución de beneficios. Por el contrario, si el capital social no es clasificado como neto, entendemos que la sustancia de los retornos

cooperativos no cambia y por esta razón podemos considerar al capital social como un instrumento financiero compuesto, independientemente de que esta distribución de beneficios no sea en relación al capital desembolsado y por tanto no tendrá el sentido económico de un rendimiento financiero.

Si no consideramos los retornos cooperativos como distribución del resultado porque no son en función del capital aportado y esto no cumple la definición de suministrar beneficios de forma directa y proporcional, tal como establece el Prólogo a las NIIF, entonces las cooperativas están fuera del alcance de las NIIF.

Otro aspecto problemático es la posible existencia de una obligación implícita según la NIC 37 en relación a los retornos cooperativos. En esta materia nuestra opinión es que debe extenderse de forma análoga a los retornos cooperativos la precisión contenida en la NIC 32, párrafo GA26, en el que se establece que la clasificación de una acción preferente como un instrumento de neto o un pasivo exigible no se verá afectada por las pasadas distribuciones de beneficios, una intención de distribuir en el futuro, etc. Debe establecerse de forma precisa que estas circunstancias no motivarán la clasificación del capital social de las cooperativas ni de los retornos cooperativos como gasto.

6. CONCLUSIONES

Existe una gran diversidad en la práctica cooperativa alrededor del mundo, según países, tradiciones cooperativas (tipos de cooperativas). No obstante, hay una base común a todas ellas: los principios cooperativos. Estos principios caracterizan a las empresas cooperativas respecto a las sociedades capitalistas.

Asimismo, la normativa contable nacional de los distintos países dirigida a cooperativas es diversa, no obstante, aunque en parte puede ser explicable por la diversidad del movimiento cooperativo, podemos afirmar que no hay un tratamiento contable uniforme para hechos similares.

Las NIIF han sido desarrolladas tomando como modelo las sociedades capitalistas, especialmente las sociedades cotizadas.

En este contexto para abordar el tratamiento contable de las cooperativas hace falta elaborar una base conceptual adecuada. Para elaborar esta base es necesario que las características diferenciadoras de las cooperativas sean tratadas en el propio Marco Conceptual, y a partir del mismo podrán ser desarrolladas en las Normas.

Las cuestiones aquí tratadas, clasificación del capital social y de los retornos cooperativos, son claras evidencias y que el CINIIF 2 es solo el comienzo de un camino.

El CINIIF 2 tiene un impacto económico y financiero significativo en las cooperativas, además de influir en la identidad cooperativa puesto que va a suponer en ocasiones modificaciones en las leyes de cooperativas que afectarán a los principios cooperativos.

Bibliografía

- BALLESTERO PAREJA, E. [1990]: *Economía Social y Empresas Cooperativas*. Madrid, Alianza Editorial, S.A.
- BORJABAD GONZALO, P. [1998]: *Derecho mercantil. Volumen I Introducción, empresa y empresarios*. Lleida, Edita Escuela Universitaria de Relaciones Laborales de Lleida. 3.^a Edición.
- COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO: *Dictamen sobre la «Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre fomento de las cooperativas en Europa»* (COM(2004) 18 final).
- EZAI [2004]: «Informe sobre las Cooperativas ante las Normas Internacionales de Contabilidad». En línea: <http://www.mcc.es/esp/cooperativismo/ezai/proyec.html>
- FAJARDO GARCÍA, I.G. [1997]: *La gestión económica de la cooperativa: responsabilidad de los socios*. Madrid: Editorial Tecnos, S.A., 245 págs.
- GARCÍA-GUTIÉRREZ FERNÁNDEZ, C. [1987]: «Estudio del régimen económico y de la contabilidad de la empresa cooperativa en relación con la Ley 3/1987, de 2 de abril, General de Cooperativas». *Revista de Estudios Cooperativos (REVESCO)* n.ºs 54 y 55 octubre, págs. 169-224.
- IOSCO [2004]: «Coment letter n.º 88 to IFRIC D 8 FRED 30: Members' Shares in Co-operative Entities». En línea: <http://www.iasb.org>, consultado el 13-09-2004.
- JULIA IGUAL, J.F.; SERVER IZQUIERDO, R.J.J. y POLO GARRIDO, F. [2004]: «La contabilidad de las sociedades cooperativas en un contexto de armonización contable internacional: Principios Cooperativos versus Principios Contables». En: *V Congreso Dominicano Cubano de Contabilidad, Auditoría y Tributación. II Congreso Iberoamericano de Administración Empresarial y Contabilidad. I Encuentro Internacional de estudiantes de Administración Empresarial, Contabilidad y Finanzas*. Boca Chica, República Dominicana, del 25 al 28 de marzo, 2004: 105-116.
- LANG, M.^a; CASTANIAS, R. y COOK, M. [2001]: «Ownership, Financial Instruments, and Control of U.S. and Selected European Cooperatives». En línea <http://cooperatives.ucdavis.edu/publications/download.html> (Consultado el 20-04-2002).
- MARÍN SÁNCHEZ, M.M. y MARÍ VIDAL, S. [2006]: «Análisis de la información económico-financiera generada por el Fondo de Educación y Promoción Cooperativa en el marco de las Normas Internacionales de Información Financiera». En: *XX Congreso Anual de AEDEM*. Palma de Mallorca 5 a 7 de junio.
- PASTOR SEMPERE, M.C. [2002]: *Los recursos propios en las sociedades cooperativas*. Madrid, Derecho Reunidas.

- PISÓN FERNÁNDEZ, I.; CABALEIRO CASAL, M.A.; RAMOS STOLLE, A.; RODRÍGUEZ DE PRADO, F.; FERNÁNDEZ-FEIJÓO SOUTO, B. y MARTÍNEZ COBAS, F.X. [1997]: «Particularidades de la estructura financiera de las sociedades cooperativas. Un estudio empírico en la Comunidad gallega». *Actualidad Financiera*, n.º 3 marzo, págs. 39-57.
- POLO GARRIDO, F. [2004]: «The accounting principles versus the co-operative principles: influence on the co-operative identity». En: *International Co-operative Alliance Research Conference: «The future of Co-operatives in a growing Europe»*. Valencia (Segorbe) España, 6-9 Mayo.
- SEALY-FISHER, V. [2004]: «Members' shares in cooperatives entities». *Chartered Accountants Journal*, December pág. 38.
- VICENT CHULIÁ, F. [1998]: «Mercado, principios cooperativos y reforma de la legislación cooperativa». *CI-RIEC*.
- WOCCU, World Council of Credits Unions [2003]: «NIC-32 Clasificación de aportaciones de socios como pasivo o como activo neto/patrimonio». Available on: <http://www.ica.coop/ica/issues/index.html>, September, 2003.

GOBIERNO CORPORATIVO Y TRANSPARENCIA INFORMATIVA

CARLOS MIR FERNÁNDEZ

*Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Departamento de Ciencias Empresariales
Universidad de Alcalá*

DAVID MORENO MUÑOZ

*Facultad de Ciencias Sociales
Departamento de Economía de la Empresa
Universidad Carlos III de Madrid*

IGNACIO OLMEDA MARTOS

*Escuela Politécnica
Departamento de Ciencias de la Computación
Universidad de Alcalá*

Extracto:

Los importantes desarrollos normativos producidos en los últimos años dentro de nuestro Derecho Mercantil y Financiero han intentado reforzar el funcionamiento de los mercados financieros, incorporando leyes que se encaminan a aumentar la transparencia informativa de las entidades emisoras, y por tanto la confianza de los inversores. El importante volumen regulador permite construir un entramado que soporta los requisitos mínimos a facilitar en las cuentas anuales, pero no garantizan la plena transparencia de las empresas. Los estudios realizados permiten evidenciar cómo las cuentas anuales de mejor calidad son aquellas reportadas por empresas de gran tamaño o que presentan un cierto riesgo financiero, descartando otras alternativas. Ello nos permite constatar la dificultad que tienen las empresas de valorar el beneficio real de ser transparentes más allá de las disposiciones legales establecidas, por lo que el regulador debe estar muy despierto actualizando sus normas y reforzando las actividades de control y supervisión ejercidas por los auditores (dentro de una limitación de su responsabilidad).

Palabras clave: gobierno corporativo y transparencia.

Sumario

1. Introducción
2. Gobierno corporativo
3. Transparencia informativa
4. Información voluntaria: el caso español
5. Resumen y conclusiones

Bibliografía

1. INTRODUCCIÓN

Los años finales de la década de los noventa se caracterizaron por una expansión económica y un avance tecnológico sin precedentes, que suscitó una progresiva popularización de los mercados financieros, donde inversores con escasos conocimientos de la materia se combinaron con personas laxas de escrúpulos morales. Como consecuencia de ello la explosión de la burbuja especulativa dejó en el aire progresivos escándalos que afectaron a grandes e importantes corporaciones empresariales, atrapando a pequeños inversores bajo su cuerpo inerte. Los escándalos en los que se vieron envueltas empresas norteamericanas como Enron y Worldcom, como colofón a los más «pequeños» escándalos de Adelphia Communications Corp., Tyco Internacional Ltd., Global Crossing, AOL Time Warner Inc. o Xerox Corp., tenían como elemento común estados financieros y relaciones empresariales confusas, poco transparentes a los ojos de los inversores, sobrepasando los límites legales que en la buena gestión empresarial deben presidir, basado en la confianza plena de los inversores en las instituciones del mercado. La falta de claridad respecto al gobierno efectivo de las corporaciones y a sus actividades cuestionó la regulación acerca de la transparencia de la información económico-financiera, poniendo incluso en tela de juicio la capacidad de Estados Unidos de dar lecciones al mundo sobre gobierno corporativo (COHEN-TANUGI, 2002).

Las autoridades no permanecieron impasibles en todo este proceso y solicitaron la realización de reformas en el sistema antes incluso de que las denominadas *Big Four* entraran en erupción. Arthur LEVITT ¹ (1998) diagnosticó el problema y propuso una serie de curas que introdujeran cambios en la cultura corporativa americana, aunque en aquel entonces nadie le hizo caso.

La explosión de las *Big Four* condujo a promulgar una reforma del derecho de sociedades, la Ley Sarbanes-Oxley (SOX) ², que endurecía los requisitos de transparencia informativa y gestión

¹ The «Numbers Game». Remarks at the New York University Center of Law and Business (Sept. 28, 1998); A Partnership for the Public Trust, Remarks Before the AICPA (Dec. 8, 1998). Documentos disponibles en <http://www.sec.gov>

² Sarbanes-Oxley Act 2002, Pub. L. N.º 107-204, 116 Stat. 745 (2002).

eficiente, argumentada en muchos aspectos y calificada de irracional en otros: desde el continente europeo se ha visto con lejanía, aunque con cierta preocupación, este fenómeno. En un momento determinado las autoridades tomaron conciencia de que este fenómeno no era un problema exclusivamente norteamericano, ya que los primeros síntomas del mal podían extenderse fácilmente si no se reaccionaba con rapidez. La existencia de un entramado legal más liberal o la presencia de normas contables de mayor desarrollo económico (FASB-SEC) no garantizaron una vacuna frente al riesgo de fraude. Parmalat demostró la capacidad de contagio. Esta situación logró que los estudios que se estaban llevando a cabo en la Unión Europea para abordar las situaciones de crisis empresarial fraudulenta fueran retomados con urgencia y se iniciaran reformas más detalladas que afectasen al gobierno corporativo, inspirándose en los requisitos de transparencia y control que imponían una norma que indirectamente afectaba a sus corporaciones empresariales.

Lamentablemente la capacidad de contagio de esta enfermedad ha permanecido intacta, tal y como demuestra el reciente escándalo del paradigmático grupo japonés de Internet Livedoor, ejemplo de la recuperación dinámica de la economía del Japón, acusada de efectuar falsificaciones sistemáticas de información para manipular la fluctuación de sus títulos bursátiles y sus resultados empresariales.

Esta situación ha llegado lógicamente a nuestro país, a través de las importantes modificaciones introducidas en nuestro Derecho Financiero y Mercantil, promulgando la necesidad de que las entidades, fundamentalmente cotizadas, sean transparentes, revelando los elementos clave de su actuación en el mercado. Entra en liza la denominada Responsabilidad Social Corporativa, concepto clásico en la literatura, pero novedoso en el ámbito legal, que toma a la transparencia como bandera a defender.

Pero lamentablemente parece que el buen gobierno y el fraude empresarial no dependen solo de la existencia de un entramado legal eficiente, aunque sea un elemento necesario. La literatura ha investigado aquellas características que determinan que una empresa reporte mayor información en sus cuentas anuales, por encima incluso de los requisitos legales establecidos, aportando una calidad informativa superior.

Por ello, en este trabajo nos planteamos realizar una revisión de la literatura tanto nacional como internacional referente a los factores que determinan la mayor o menor transparencia de las entidades, valorando sus características fundamentales. Asimismo realizamos un estudio a nivel nacional de los determinantes de la revelación de información voluntaria en el caso concreto de las actividades de gestión de riesgos, elemento fundamental de la innovación contable, resumiendo un reciente estudio realizado por MIR, MORENO y OLMEDA (2006) sobre tal cuestión en el mercado español.

2. GOBIERNO CORPORATIVO

Cada uno de los ejemplos anteriores, además de todos aquellos que nunca llegarán a los tribunales o a los medios de comunicación, no son más que una demostración de que carecemos de la

información adecuada para juzgar a las empresas por sus prácticas y comportamientos, lo que hace que las juzguemos inadecuadamente por sus resultados (ÁLVAREZ, 2006). Ello conduce a que aparentemente la única mejora de la información aportada por las empresas se centra en dichos resultados, creando una cultura del éxito numérico profundamente inestable. Nos encontramos ante una denominada transparencia opaca, que oculta los fracasos en beneficio de los éxitos.

Desde un punto de vista teórico existe cierta dificultad en entender qué significa el concepto de responsabilidad social corporativa (RSC), gobernanza empresarial o buen gobierno, dónde radica y hacia qué o hacia quién debe enfocarse. La necesidad de que las compañías sean socialmente responsables ha sido discutida durante años en la literatura y ha constituido un tópico de los estudios académicos durante décadas (HELAND, 1957). Además el concepto de RSC cubre un amplio espectro de actividades: relaciones laborales, derechos humanos, ética corporativa, relaciones comunitarias, entorno, medioambiente, mercado, etc. (MOIR, 2001). Depende en gran medida de la perspectiva económica adoptada; desde el punto de vista clásico-liberal, la única responsabilidad social a adoptar por el negocio es facilitar trabajo y pagar impuestos, buscando maximizar el valor para los accionistas (FRIEDMAN, 1962, 1970 y FIESER, 1996). Por ello afirman que la única función de la empresa es generar beneficios para sus accionistas, que cualquier consideración no dirigida directamente a este fin es ajena a la propia empresa y que esta no debe tener más límites morales que los que les marcan las propias leyes. Desde el punto de vista de la teoría del comportamiento (CYERT y MARCH, 1963), la RSC puede ser analizada desde el ámbito político e influencia no económica de la gestión empresarial. Conceptos como imperativo moral o ético, vinculación a las expectativas sociales o autointerés teorizan desde otro ámbito la justificación de las actuaciones de buen gobierno y responsabilidad en su gestión.

Además, el concepto de gobierno corporativo (GC) está directamente vinculado con la teoría de agencia. Presenta además significativas implicaciones para el desarrollo económico y financiero: disminuye el riesgo para los inversores, aumenta el valor corporativo (THOMSEN, 2005) sirve de atractivo para la captación de capitales, aumenta la eficiencia empresarial y de sectores económicos nacionales, y afecta a la política de tipos de cambio (SPANOS, 2005). Incluso MITTON (1999) y JOHNSON *et al.* (2000): acreditan que la debilidad en el GC empeoró la crisis cambiaria asiática en 1997.

Lo que parece evidente es que la existencia de un mercado sostenible requiere que los diferentes actores que intervienen en el sistema socio-económico no generen con sus actuaciones desequilibrios, pero también que actúen sobre los ya existentes. En este sentido no debemos temer afirmar que *en aquellos casos en los que la responsabilidad por desequilibrios sociales, económicos o medioambientales no sea directamente atribuible a uno o varios actores sociales de forma directa (...) la responsabilidad recaerá sobre la totalidad de los actores sociales en función de su capacidad para repararlos* (ÁLVAREZ, 2006). La creación de incertidumbre, inestabilidad y desequilibrio social o económico puede afectar de manera determinante a la oferta y la demanda sobre la que soporta el funcionamiento del mercado, y en este sentido no debemos olvidar que el mercado no está solo formado por las entidades cotizadas, sino por todos los actores sociales, cualquiera que sea su tamaño y condición.

Desde el ámbito legal, los últimos años han sido especialmente interesantes en torno a la publicación de nueva normativa encaminada a aumentar la eficiencia de los mercados financieros y la responsabilidad de las empresas, buscando acrecentar la confianza que los inversores pudieran tener

sobre las entidades emisoras de valores, sobre la base de una mayor responsabilidad de las mismas frente al mercado y frente a su entorno empresarial y medioambiental. Además de las crisis de confianza motivadas por los escándalos financieros en el ámbito internacional, la convicción de que un mejor funcionamiento de los mercados puede acrecentar la riqueza y el empleo son algunos de los motivos que justifican tales desarrollos.

Si centramos nuestra atención en la normativa internacional, y especialmente en la precursora SOX, la misma recoge ciertos elementos importantes desde el ámbito de la transparencia y la eficiencia social (CLARK, 2005). En concreto:

- *Cambios referentes en materia de auditoría y contabilidad.* La SOX da una relevancia *adicional* al significado de auditor. Considera que esta figura debe tener como responsabilidad adicional la de detectar y prevenir el uso no autorizado de los fondos de los inversores, convirtiéndose así en una pieza clave para acabar con posibles escándalos financieros. Con relación a nuestro trabajo no tememos repetir las palabras de SÁNCHEZ (2006) al considerar que la falta de calidad de la información económico-financiera genera desconfianza sobre la objetividad e independencia del auditor.
- *Aumento de transparencia informativa y control interno.* La norma solicita una descripción de los requisitos de control interno que exige la ley, así como hacer un seguimiento de las labores de la auditoría interna, ya que esta determina los riesgos de la organización y del control.
- *Cambios relacionados con el Consejo de Administración,* buscando acrecentar la independencia y transparencia en sus decisiones al reducir los conflictos de interés o las presiones interpersonales, basándose en la idea de que el fracaso empresarial tenía relación con errores de diligencia, éticos y en las herramientas de control. La transparencia se refleja en una mayor exigencia de información en torno a los acuerdos fuera de balance, operaciones vinculadas o cambios en los criterios contables.

La implantación por parte de la Unión Europea de disposiciones encaminadas a aumentar la eficiencia de su sistema financiero, con la incorporación de criterios de buen gobierno en el funcionamiento de los mercados, datan de fechas anteriores a la publicación de la SOX. La Unión Europea era consciente de que el desarrollo de su sistema había sido ineficiente desde sus orígenes, al tener que hacer frente a un sistema monetario diverso y a jurisdicciones que implantaban criterios normativos poco homogéneos (Comisión Europea, 1999) que limitaban la transparencia en su funcionamiento. El desarrollo del Plan de Acción de los Servicios Financieros (PASF) (Comisión Europea, 1999) recogía como objetivos fundamentales la creación de un mercado mayorista único en la Unión Europea, que permitiera tanto a inversores como a entidades emisoras de valores acceder a un mercado eficiente y sin obstáculos de acceso, en un clima de *transparencia y seguridad jurídica* que limitase la existencia de riesgos.

La importancia de tal documento se revela a partir de la enumeración de las importantes reformas y comunicaciones publicadas a su amparo, por ejemplo: comunicación relativa a la responsabi-

lidad social de las empresas ³ o la comunicación sobre la política industrial en la Europa ampliada ⁴, así como la relevante Comunicación de la Comisión –Modernización del Derecho de sociedades y mejora de la gobernanza empresarial en la Unión Europea– un plan para avanzar (Comisión Europea, 2003), sobre la base de las conclusiones del Informe Winter ⁵. Fruto de estos trabajos se procede a incorporar a las Directivas Contables el entramado de las NIC/NIIF del IASB, sobre la base de su mayor calidad informativa y su capacidad de homogeneizar criterios contables.

En nuestro país estas iniciativas se han desarrollado de manera explícita en la publicación de la denominada Ley Financiera (Ley 44/2002), que incorpora de manera explícita la exigencia de mayor transparencia en la información financiera facilitada por las entidades emisoras de valores. Fruto de la misma se publica la Ley 26/2003, de 17 de julio, por la que se modifican la Ley 24/1988 del Mercado de Valores, y el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, con el fin de reforzar la transparencia de las sociedades anónimas cotizadas, exigiendo mayores niveles de información complementaria en torno al riesgo y a las actividades de gestión de los mismos. La reforma del Plan General de Contabilidad es quizá el último paso en todo este proceso.

3. TRANSPARENCIA INFORMATIVA

La mayor transparencia de las entidades, que hemos enumerado como requisito imprescindible para el buen funcionamiento de los mercados financieros, al amparo de los avances normativos en torno a la responsabilidad corporativa de las entidades, es en sí mismo un término difícil de concretar, al menos desde un punto de vista teórico. Si acudimos a nuestro vetusto Código de Comercio, la incorporación del indefinido término de *imagen fiel* (art. 34.2), desarrollado por los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados del actual Plan General de Contabilidad, impide la presencia teórica de transparencia informativa. En esta situación solo podemos contar con información buena, que permite reflejar la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad, e información incorrecta e incluso ilegal, que no refleja todos los elementos necesarios para un usuario razonable de los datos contables. Lógicamente, desde un punto de vista práctico este problema conceptual no existe, ya que todos hemos sido capaces de encontrar mejores y peores cuentas anuales, más o menos transparentes.

Pero salvando esta argumentación teórica, y acudiendo a la literatura sobre el tema, el concepto de transparencia informativa ha estado muy vinculado al estudio de la incorporación de información voluntaria en las cuentas anuales, más allá de los requisitos concretos que la normativa mercantil o los planes y guías contables pudieran exigir que se reflejaran en los estados financieros. Las empresas pueden reducir su transparencia opaca incorporando información voluntaria de calidad

³ Comunicación de la Comisión relativa a la responsabilidad social de las empresas: una contribución empresarial al desarrollo sostenible, COM (2002) 347 de 02.07.2002.

⁴ La política industrial en la Europa ampliada, Comunicación de la Comisión, COM (2002) 714, de 11.12.02.

⁵ *A Modern Regulatory Framework for Company Law in Europe, Report of the High Level Group of Company Law Experts, European Comisión, Brussels, 4 November 2002, 161 p*, reprinted in G. FERRARINI/K.J. HOPT/ J. WINTER / E. WYMEERSCH, eds. *Reforming Company and Takeover Law in Europe*, Oxford, 2004.

sobre sus actividades empresariales, y sobre todo por encima de las disposiciones legales establecidas (HYYTINEN *et al.*, 2005). Parten de la consideración de que la información corporativa es un elemento imprescindible para el buen funcionamiento de los mercados, pero asumen que los desarrollos legales no son capaces de alcanzar a cubrir las expectativas de los usuarios, por lo que la transparencia informativa debe ser alcanzada voluntariamente por parte de las empresas.

Es decir, estando de acuerdo en que los mayores requisitos legales pueden aumentar el nivel de información, la transparencia, y por ende la calidad de los datos, se valora, sobre todo, por los datos adicionales revelados en las cuentas anuales. Ello nos sirve de indicador de la voluntad real de las empresas de aplicar reglas o procedimientos de responsabilidad corporativa, que asuman que la transparencia es un objetivo deseable, en beneficio de sus accionistas, acreedores o la sociedad en general. Ahora bien, no debemos pasar por alto lo discutible de valorar la calidad de la información empleando como medida la información voluntaria, aunque en numerosos trabajos así se defienda.

Pero lamentablemente, y para determinadas áreas informativas, existe evidencia empírica de los pocos incentivos a aportar mayor información que la exigida legalmente, dada la negativa influencia que ello podría ocasionar al revelar datos relevantes para la competencia, aportando información «poco beneficiosa». Incluso nuestro propio derecho contable reconoce la posibilidad de ocultar ciertos datos, si con ello evitamos perjudicar a la entidad reveladora.

Asumiendo esta visión, las empresas solo tienen necesidad de reportar mayores datos tras efectuar un análisis coste-beneficio, ponderando las ganancias que podrían obtener de una mayor transparencia. En esta línea de argumentación parece que la consecución de una elevada calidad de información es algo raro, dado lo elevado de los costes de su obtención.

Ahora bien, valorando positivamente la mejora informativa, y tras considerar las características patrimoniales y de gobierno de la empresa, se ha podido constatar la existencia *a posteriori* de una relación negativa entre la transparencia y el coste de capital, o su habilidad para obtener fondos en los mercados de capitales (BOTOSAN, 1997; SENGUPTA, 1998, HEALY *et al.*, 1999 o LEUZ y VERECHIA, 2000). Pero lamentablemente esta valoración resulta muy difícil determinarla *a priori* por parte de las entidades emisoras, por lo que la información voluntaria debe quedar determinada a partir de otro tipo de variables.

En este sentido, los investigadores han mantenido una posición muy activa en la determinación de aquellas características empresariales que determinan la mayor o menor cantidad de información voluntaria. Siendo muchas las variables consideradas, existe cierto consenso en que el tamaño de la entidad, la categoría de la empresa o industria en la que opera, su eficiencia operativa o su apalancamiento determinan una mayor presencia de información voluntaria. En este sentido, los trabajos desarrollados por COOKE (1989), RAFFOUIER (1995), MEEK *et al.*, HOSSAIN *et al.* (1995) o DEPOERS (2000) apoyan la idea de que el tamaño de la empresa y la actividad desarrollada explican gran parte de la información aportada en las cuentas anuales, encontrándose una relación directa entre estas variables y la calidad de la información. Sin embargo, la incapacidad plena de las mismas para explicar la totalidad de los motivos aparentes conduce a los investigadores a la indagación de otras posibles explicaciones.

CORE (2001) considera que las empresas, a la hora de determinar la información a revelar, no solo se fundamentan en un análisis coste-beneficio simple. La estructura de propiedad de la entidad en relación con el órgano de gestión, el porcentaje de capital poseído por el órgano de administración, la existencia de comités de auditoría, o la presencia de una política de incentivos a través de *stock options* a favor de la gerencia, así como la presencia de miembros de la familia en los órganos de gestión condicionan los datos revelados. Tampoco se descarta el papel que representan los auditores, considerando que la calidad de la información está directamente relacionada con la realización de los trabajos de supervisión por parte de las principales compañías auditoras –las denominada *Big 5*– pertenecientes, en gran medida, a comités de emisores de normas contables.

En esta línea tampoco debe desdeñarse el entorno institucional en el que se desarrolla la actividad, así como los aspectos culturales y legales de la información financiera de cada país y sector de actividad. A este respecto se considera que aquellos entornos legales de corte anglosajón valoran más el beneficio de reportar información voluntaria, al menos en comparación con la tradición continental, en el que la contabilidad puede ser calificada más legal que económica. Parece que un mayor enfoque de la disciplina hacia la preservación de los intereses de los acreedores frente a la mayor defensa de los intereses de los inversores condiciona la presencia de mayores limitaciones a la revelación de datos al margen de las disposiciones legales. Dada la menor orientación de la disciplina a los mercados financieros resulta difícil para las empresas valorar los efectos positivos que mayores datos les pueden reportar sobre sí mismas.

Evidentemente, tampoco debe desdeñarse la plena voluntad de la entidad o de los gestores de reportar mayores datos, sin una orientación coste-beneficio, o por presión interna o mayor orientación financiera de los administradores. Algunos trabajos consideran que la pertenencia o no de las entidades a ciertas organizaciones o asociaciones empresariales (CHALMERS *et al.*, 2004) condicionan la información facilitada en sus cuentas anuales.

Pero lejos de limitar los trabajos a entidades de gran tamaño, fundamentalmente cotizadas, algunos autores se han centrado en el comportamiento de las empresas de pequeño tamaño, valorando los beneficios que la transparencia les puede reportar. HYYTINEN *et al.* (2005) encuentran una relación directa entre la necesidad de financiación externa y buena calidad de revelación informativa. Es decir, las empresas con expectativas de crecimiento se apoyan en una calidad informativa superior, dada su mayor facilidad de medir el beneficio que les reporta ser más transparentes.

En resumen, casi todos los trabajos ponen en evidencia, directa o indirectamente, que el tamaño de las empresas es uno de los principales condicionantes de la cantidad de información voluntaria revelada, considerando que muchas de las otras variables empleadas tienen un elevado grado de dependencia del volumen de las actividades empresariales y de su capacidad de crecimiento, y ello para entornos financieros caracterizados por un elevado grado de desarrollo.

Aspecto interesante a considerar es la propia credibilidad de los datos revelados, toda vez que *a priori* no se sujetan a disposiciones normativas concretas, pudiendo estar sujetos a errores o irregularidades. Si tal información se incorpora a los estados financieros, se sujeta a revisión por parte de los auditores valorando su aproximación a la imagen fiel del patrimonio y de su situación financiera, por lo menos a

priori. Si tales datos quedan al margen de los estados financieros, dentro de la calificada como la «*otra información*» –informe sobre responsabilidad corporativa o sobre el riesgo– el papel supervisor del auditor, según establece la Norma Técnica de Auditoría de 22 de diciembre de 2004, solo busca constatar su consistencia con las cuentas anuales, valorando la no existencia de incongruencias significativas con las mismas que la invaliden. Si los datos quedan al margen del trabajo del auditor solo la plena confianza en los gestores determinará su objetividad y validez para la toma de decisiones.

No obstante, debemos ser conscientes de que pocos informes de auditoría involucran opiniones contrarias o con salvedades en torno a la «*otra información*». Es más, pocos incluso se refieren al contenido del clásico informe de gestión, documento conceptualmente similar.

4. INFORMACIÓN VOLUNTARIA: EL CASO ESPAÑOL

La situación descrita nos plantea la duda sobre el efecto que pueden tener las diferentes disposiciones legales en torno a la transparencia informativa, y en concreto dentro del caso español. Es decir, nos cuestionamos cuáles son las características o los motivos por los cuales las empresas facilitan datos por encima de las normas contables, y por tanto dónde vamos a encontrar una respuesta más firme a la innovación contable legal.

Para ello nos planteamos analizar cómo el progresivo avance en la normativa contable sobre derivados financieros y las actividades de gestión de riesgos, como ejemplo más claro de la «modernidad contable», incide en la calidad de la información aportada por las empresas españolas, en un período de tiempo en que la necesidad de revelar información adicional era, cuanto menos, imperante, dado el elevado desarrollo de los mercados financieros derivados y las importantes quiebras de confianza motivadas por actuaciones empresariales opacas, en un momento, además, en el que no contábamos con normativa específica al respecto. En este sentido estudiamos la información aportada tanto dentro como fuera de las cuentas anuales, estudiando su evaluación en el intervalo de los años 2000-2002, momento en el cual ya se han producido importantes desarrollos legales en el ámbito internacional que sirven de referencia (SFAS 133, IAS 39 y 32), y en el que el horizonte del entrado Unión Europea/IASB todavía no se ha plasmado en disposiciones concretas.

Con ello buscamos no solo estudiar la mejora en la revelación de información voluntaria sobre este tipo de herramientas, sino también evidenciar cómo los grupos cotizados españoles se prepararon para las nuevas disposiciones normativas exigidas a partir de 2005. Evidentemente, y tal y como hemos comentado previamente, si bien existen pocos incentivos por parte de las empresas de revelar información sobre sus actividades de gestión de riesgos, dada la presión mediática e institucional a la que se someten los derivados, la posible pérdida de reputación y los costes directamente involucrados por tales pérdidas, tienen suficientes motivos como para revelar tales datos en sus cuentas anuales (CHALMERS y GODFREY, 2004), aun no contando con normas concretas que les obliguen y delimiten el problema.

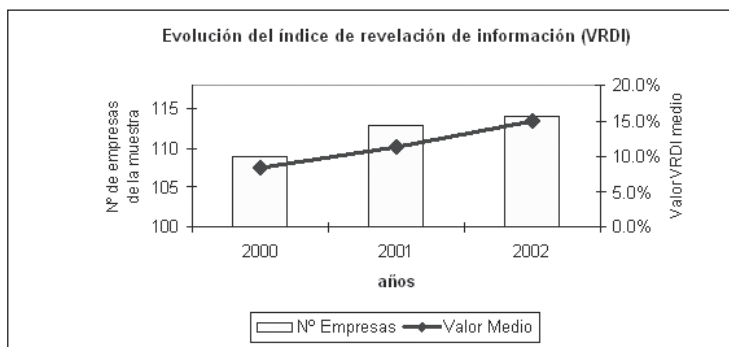
La población de empresas seleccionadas para nuestro estudio son todas aquellas incluidas en el mercado continuo de la Bolsa de Madrid, como integrantes del Índice General (IGBM). Tratándose de

empresas sometidas a elevados costes de reputación, supervisadas por la Comisión Nacional del Mercado de Valores, sujetas a requerimientos de auditoría de cuentas, con exigencia de información periódica y de disciplina frente a los inversores, los beneficios de la transparencia informativa pueden ser valorados de manera más sencilla, estimando fácilmente los «ingresos» de la mayor calidad de la información facilitada, así como los costes involucrados al no responder a las expectativas de los inversores. Además, algunos trabajos como el de BARTRAM *et al.* (2004) evidencian un uso generalizado de los instrumentos para la gestión de riesgos en el caso de las entidades cotizadas, lo que señala la idoneidad de esta muestra para el objeto de estudio. Como se puede observar en el gráfico siguiente, el número de empresas analizadas por año va desde 109 en el año 2000 a 114 en el año 2002.

Para valorar la mejora de la información financiera sobre derivados se construye un índice de información financiera. Los 15 atributos considerados toman como referencia las principales exigencias informativas contenidas tanto en la NIC 32 como en la 39 en torno a la política contable seguida, los riesgos soportados y el valor de las posiciones ⁶. La existencia de tal información se puntúa positivamente; la ausencia del dato se puntúa como cero, no ponderándose la información de acuerdo con la naturaleza y la calidad de la información facilitada. El valor final del indicador se expresa en porcentaje sobre el máximo valor posible:

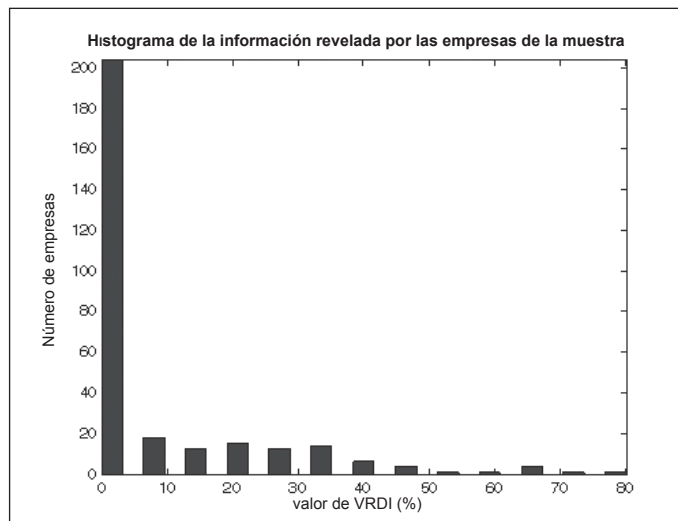
$$VRDI_j = \sum_{i=1}^{n_j} X_{ij} / n_j$$

El análisis del índice de información voluntaria durante los tres ejercicios contables considerados nos permite evidenciar un aumento progresivo de los valores alcanzados. Ahora bien, como se puede observar en el siguiente gráfico los valores medios oscilan desde el 8,4 por 100 en el ejercicio 2000 a 14,92 por 100 en el año 2002, valores sustancialmente bajos para los requisitos de información exigibles. Desde un punto de vista estadístico, empleando un contraste múltiple, se comprueba cómo la mejora se produce de manera paulatina, no existiendo un punto de inflexión específico, dado el lento proceso de implementación de las ideas de transparencia comentadas en páginas anteriores. En cualquier caso parece interesante comprobar cómo las empresas han adoptado una postura activa en el aumento de información, que pueden servir de puente a la implantación del modelo Unión Europea/IASB ya presente, y del futuro PGC.



⁶ Para más información se puede consultar el trabajo de MIR, MORENO y OLMEDA (2006).

En la siguiente gráfica se muestra el histograma de los valores del índice VRDI para el *pool* de empresas en todo el período 2000-2002. Como se puede observar, existe un número elevado de empresas con un valor del VRDI menor al 10 por 100, lo que da señal de la baja información revelada por las empresas en general.



Intentando clarificar aquellas variables que justifican el valor del índice construimos diferentes modelos, en el que la variable dependiente es el valor de VRDI, y las variables explicativas aquellas empleadas de manera habitual por la literatura, y en concreto:

ACT	Importe total de activos (según balance)
ING	Importe anual de la cifra de negocios
RTDO	Resultado de explotación
KAP	Ampliación de capital durante el ejercicio
RISK	Presencia de riesgo de cambio
SHAREOWN	Concentración del capital
LEV	Total deudas sobre pasivos totales
INVPER	Inverso del PER
ROA	Rentabilidad económica
ROE	Rentabilidad financiera

En este trabajo se realiza tanto un estudio univariante para cada una de las variables anteriores, como un análisis multivariante tomando dos modelos diferentes: un modelo Tobit (de variables truncadas, dado que el valor de la variable a explicar, VRDI, estará siempre entre 0 y 1) y un modelo Logit, cuando la variable dependiente, VRDI, suponemos que solamente toma valores 0 (cuando las empresas no dan información sobre la utilización de derivados o dan muy poca información) y 1 (en el resto de los casos).

$$VRDI = \alpha + \beta ACT + \Gamma LEV + \delta ING + \zeta SHARE + \eta ROA + \theta ROE + \iota RTDO + \kappa INVPER + \varepsilon$$

Los resultados obtenidos permiten evidenciar que las dos principales variables explicativas de la información voluntaria son el importe neto de la cifra de negocios (ING) y el volumen de endeudamiento (LEV), apoyando algunas de las proposiciones defendidas en anteriores trabajos de que el tamaño de las entidades y el volumen de endeudamiento, calificativo del riesgo empresarial, son las variables más directamente involucradas en la calidad de la información financiera.

La primera de las variables nos determina cómo las empresas de gran tamaño hacen uso de la transparencia como una herramienta de comunicación eficaz con sus accionistas o acreedores. Asimismo, y en conjunción con la anterior, el riesgo, manifestado a través del mayor volumen de endeudamiento, es una variable que condiciona la calidad de la información sobre derivados. Obviamente, no debe desdeñarse la influencia que ambas variables pueden tener en el mayor o menor uso de este tipo de instrumentos de gestión de riesgos en la actividad de estas entidades.

5. RESUMEN Y CONCLUSIONES

El estudio anterior nos permite evidenciar algunas conclusiones especialmente relevantes, y que en ciertos aspectos pueden resultar preocupantes. Las importantes quiebras de confianza en las corporaciones empresariales han venido motivadas por la realización de prácticas empresariales opacas, en las que la transparencia informativa ha sido valorada a través del resultado como única variable para determinar la eficiencia operativa. La existencia de un entramado legal más o menos eficiente no ha permitido conocer la situación real de estas empresas hasta que no ha sido demasiado tarde. Las normas contables del FASB, aceptadas por la comisión de valores norteamericana (SEC), y consideradas un referente a nivel internacional, no han sido capaces de ofrecer un entramado normativo eficiente, capaz de ofrecer la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad emisora.

Con ello podemos afirmar cómo la existencia de normativa más o menos eficiente no puede garantizar el buen gobierno, no es capaz de garantizar la transparencia contable; necesitamos de la plena voluntad de las propias empresas para valorar los beneficios que les reporta la inversión en información corporativa de calidad.

A este respecto, y resaltando la importancia del problema, debemos ser conscientes de que una de las principales fuentes de imperfecciones en el funcionamiento de los mercados financieros procede de la opacidad de las firmas –transparencia opaca (ÁLVAREZ, 2006)–, derivado del grado de información asimétrica entre inversores y gestores (HYYTINEN *et al.*, 2005). Es un problema que merece especial atención dados los beneficios que podría reportar en la riqueza y el empleo la eliminación de tales anomalías.

En esta situación, parece que las empresas no son capaces de valorar intensamente el efecto positivo que les reporta ser más transparentes, revelando los hechos más significativos de su gestión por encima incluso de las disposiciones legales establecidas. La calidad de la información no depende de la demanda de capital o de situaciones concretas de las empresas. De acuerdo con estudios recientes, como el realizado por MIR, MORENO y OLMEDA (2006) sobre los condicionantes de la reve-

lación de información en el uso de derivados financieros en España, los resultados obtenidos permiten evidenciar que las dos principales variables explicativas de la información voluntaria son el importe neto de la cifra de negocios (ING) y el volumen de endeudamiento (LEV), apoyando algunas de las proposiciones defendidas en anteriores trabajos de que el tamaño de las entidades y el volumen de endeudamiento, calificador del riesgo empresarial, son las variables más directamente involucradas en la calidad de la información financiera. Es decir, la calidad parece depender de la tenencia de medios suficientes como para poder aportar mayor información, y no tanto de los mayores o menores costes de reputación o necesidades de las empresas.

Ello conduce a considerar que la única forma de alcanzar los criterios fijados como elementos clave de la RSC depende en gran medida, y dentro del ámbito contable informativo, de la presencia de normas más eficientes, más completas y capaces de resolver problemas específicos. El nuevo entramado NIC/NIIF para los grupos cotizados, o el futuro PGC, deben fomentar un cambio cultural importante, en el que la contabilidad pase de ser considerada una herramienta legal a un instrumento imprescindible de la gestión externa y de la relación con los inversores o acreedores sociales.

Además debemos ser conscientes del hecho de que la mayoría de disposiciones publicadas hasta el momento afectan a entidades cotizadas, dejando de lado a los principales agentes empresariales de un país, las PYMES. Aquí, el futuro PGC deberá jugar un papel imprescindible; asimismo, deberemos seguir con lupa los trabajos del IASB en su proyecto para pequeñas y medianas empresas.

Bibliografía

- ÁLVAREZ CIVANTOS, O.J. [2006]: *Mercado Sostenible y Responsabilidad Social. Hacia la responsabilidad de los actores sociales*. Editorial Comares. Granada.
- BARTRAM, S.M.; BROWN, G.W. y FEHLE, F.R. [2004]: «International Evidence of Financial Derivative Usage». Documento de trabajo. <http://ssrn.com/abstract=808287>.
- BOTOSAN, C. [1997]: «Disclosure level and the cost of equity capital». *The Accounting Review*, 71, 323-349.
- CHALMERS, K. y GODFREY, J.M. [2004]: «Reputation Costs: the impetus for voluntary derivative financial instrument reporting». *Accounting Organizations and Society*, 29: 95-125.
- CLARK, R.C. [2005]: «Los cambios en el Gobierno Corporativo tras la Sarbanes-Oxley. Una historia con moraleja también para el legislador». *Working Paper Harvard Law and Economics Discussion Paper*, 525. <http://ssrn.com/abstract=808244>.

- COHEN-TANUGI, L. [2002]: «La Chrinique de Gouvernement d'entreprise sous pavillion americain». *Les Echos*, Aug. 20.
- COMISIÓN EUROPEA [1999]: «Servicios Financieros: Aplicación del marco para los mercados financieros: plan de acción». *Comunicación de la Comisión*. [COM (1999). 232, 11.05.99].
- [2000]: «La estrategia de la UE en materia de información financiera: el camino a seguir». *Comunicación de la Comisión*. [COM (2000). 359 de 13.06.2000].
 - [2003]: «Modernización del Derecho de sociedades y mejora de la gobernanza empresarial en la Unión Europea, un plan para avanzar». *Comunicación de la Comisión*. [COM (2003). 284 final, de 21.05.2003].
- COOKE, T.E. [1989]: «Disclosure in the corporate Annual Reports of Swedish Companies». *Accounting and Business Reseach*, 19, 74, 113-124.
- CORE, J.E. [2001]: «A review of Empirical Disclosure Literature Discussion». *Journal of Accounting and Economics*, 31, 441-456.
- CYERT, R.M. y MARCH, J.G. [1963]: «Behavioural Theory of the Firm». *Prentice Hall*, Englewood Cliffs, NJ.
- DEPOERS, F. [2000]: «A cost-benefit study of Voluntary Disclosure: some empirical evidence from French Listed Companies». *The European Accounting Review*, 9, 2, 245-263.
- FRIEDMAN, M. [1962]: *Capitalism and Freedom*. University of Chicago Press, Chicago, IL.
- [1970]: «The Social Responsibility of Business is to Increase its profits». *The New York Magazine*, 13 de septiembre.
- HELAY, P.M.; HUTTON, A.P. y PELEPU, K.G. [1999]: «Stock performance and intermediation changes surrounding sustained increases in disclosure». *Contemporary Accounting Research*, 16, 3, 485-520.
- HOSSAIN, M.; PERERA, H.B. y RHAMAN, A.R. [1995]: «Voluntary Disclosure in the Annual Reports of New Zealand Companies». *Journal of International Financial Management and Accounting*, 6, 1, 69-87.
- HYYTINEN, A. y PAJARINEN, M. [2005]: «External Finance, Firm Growth and the Benefits of Information Disclosure: Evidence from Finland». *European Journal of Law and Economics*, 19, 60-63.
- JOHNSON, S.; BOONE, A.P.; BREACH, A. y FRIEDMAN, E. [2000]: «Corporate Governance un the Asian Crisis». *Journal of Financial Economics*, 58, 141-186.
- LEUZ, C. y VERRECHIA R. [2000]: «The Economic Consequences of increased disclosure». *Journal of Accounting Research*, 38, 91-124.
- MEEK, G.K.; ROBERTS, C.B. y GRAY, S.J. [1995]: «Factors Influencing Voluntary Annual Report Disclosure by US, UK and Continental European Multinational Corporations». *Journal of International Business Studies*, 26, 3.

- MITTON, T. [1999]: «A cross-firm analysis of the impact of corporate governance on the East Asian financial crisis», *Mimeo Massachusetts Institute of Technology*, Cambridge, MA.
- MIR, C.; MORENO, D. y OLMEDA, I. [2006]: «Determinantes de la revelación de información sobre derivados financieros en el mercado español». *Working paper 06-05* (Serie de Economía de la empresa, Universidad Carlos III de Madrid).
- MOIR L. [2001]: «What do we mean by corporate social responsibility?» *Corporate Governance*, 1, 2, 16.
- RAFFOUIER, B. [1995]: «The Determinant of Voluntary Financial Disclosure by Swiss Listed Companies». *The European Accounting Review*, 4, 2, 261-280.
- SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA, J.L. [2006]: «Información corporativa, ética y auditoría». *Partida Doble*, 180, 26-41.
- SENGUPTA, P. [1998]: «Corporate disclosure quality and the cost of debt». *The Accounting Review*, 73, 459-474.
- SPANOS, L.J. [2005]: «Corporate Governance in Greece: developments and policy implications». *Corporate Governance*, vol. 5, 1, 15-30.
- STOCKEN, P.C. [2000]: «Credibility of Voluntary Disclosure». *RAND Journal of Economics*, 31, 2, Summer, 359-374.
- THOMSEN, S. [2005]: «Corporate Governance as a determinant of corporate values». *Corporate Governance*, vol. 5, 4, 10-27.

SEGUNDO EJERCICIO DE LAS PRUEBAS SELECTIVAS PARA EL INGRESO EN EL CUERPO DE TÉCNICOS DE HACIENDA

INMACULADA DE BENITO CÁMARA
JOSÉ TOVAR JIMÉNEZ
Profesores del CEF

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso por el sistema de acceso libre en el Cuerpo de Técnicos de Hacienda, convocada por Resolución de 14 de junio de 2006 (BOE del 27).]

Sumario

- Caso 1.** Contabilidad de sociedades: reparto de beneficios, acciones sin voto, ampliación de capital, acciones propias y reducción de capital social. Contabilidad financiera: contabilidad de un inversor.
- Caso 2.** Contabilidad financiera: concesión administrativa, fondo de reversión, inmovilizado y periodificación contable.
- Caso 3.** Contabilidad de sociedades: emisión de obligaciones, rescate en bolsa y amortización.
- Caso 4.** Impuesto sobre Sociedades: liquidación del impuesto, cálculo del gasto devengado y anotaciones contables.
- Caso 5.** Operaciones financieras y contabilidad: determinación cuantía préstamo, análisis de alternativas de financiación y anotaciones contables.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

CONTABILIDAD DE SOCIEDADES: REPARTO DE BENEFICIOS, ACCIONES SIN VOTO, AMPLIACIÓN DE CAPITAL, ACCIONES PROPIAS Y REDUCCIÓN DE CAPITAL SOCIAL. CONTABILIDAD FINANCIERA: CONTABILIDAD DE UN INVERSOR

ENUNCIADO

APARTADO 1

La sociedad anónima «EL BOLERO» presenta el 31/12/20X5 el siguiente Balance de Situación, expresado en euros:

	Activo	Pasivo	
11.000.000	Inmovilizado inmaterial	Capital social	30.000.000
30.000.000	Inmovilizado material	Prima de emisión	6.000.000
13.000.000	Inmovilizado financiero	Reserva de revalorización	2.000.000
660.000	Acciones propias	Reserva legal	5.000.000
10.300.000	Activo circulante	Reserva para acciones propias	660.000
		Reservas voluntarias	3.300.000
		Pérdidas y ganancias	4.000.000
		Acreedores a largo plazo	6.000.000
		Acreedores a corto plazo	8.000.000
64.960.000	Total activo	Total pasivo	64.960.000

Información complementaria referida al contenido del balance:

- Las acciones de esta sociedad cotizan en el mercado secundario de valores.
- El capital social está formado por dos clases de acciones: clase A, compuesta de 2.000.000 de acciones ordinarias de nominal 10 euros; clase B, compuesta de 500.000 acciones sin voto de nominal 20 euros.
- En los Estatutos de la sociedad se reconoce un dividendo mínimo a las acciones sin voto del 3% anual, sobre el nominal.
- Las acciones propias que figuran en balance corresponden a 20.000 acciones sin voto, adquiridas por la sociedad en el ejercicio 20X4 en 660.000 euros.
- Los elementos recogidos en el activo de la sociedad se encuentran contabilizados por su valor neto.

- f) Entre las partidas que recoge el inmovilizado financiero del balance se encuentran 30.000 acciones de la sociedad «EL MANTO», suscritas a la constitución de la sociedad. Estas acciones se encuentran valoradas teniendo en cuenta la normativa contable.

Operaciones realizadas en el ejercicio 20X6:

1. El 5/3/20X6 la Junta General Ordinaria de Accionistas toma entre otros el acuerdo de repartir el beneficio del ejercicio 20X5 en los siguientes términos: a la reserva legal la cantidad mínima establecida por ley; a los accionistas les asigna un dividendo activo de 3.000.000 de euros, que abonará más adelante y el resto a reservas voluntarias.
2. El 20/3/20X6 la sociedad abona por Bancos el dividendo activo reconocido a los accionistas.
3. El 1/5/20X6 la sociedad inscribe en el Registro Mercantil la transformación de las acciones sin voto en acciones ordinarias, todas de nominal 10 euros, tal como se había acordado en la Junta General. Los gastos incurridos en la operación se elevaron a 2.000 euros, abonados por Bancos.
4. El 5/6/20X6 la sociedad inscribe en el Registro Mercantil la ampliación de capital para todos los accionistas, acordada en la Junta General en los siguientes términos: emite 2.000.000 de acciones ordinarias de nominal 10 euros, el 40% lo desembolsan los accionistas a través de Bancos y el resto con cargo a reservas disponibles al efecto. Gastos de la operación, abonados por Bancos, 4.000 euros.
5. El 15/6/20X6 la sociedad vende las acciones propias que posee a 12,5 euros cada una, a través de Bancos. Los gastos de la venta abonados se elevaron a 200 euros.
6. El 20/6/20X6 la sociedad tiene conocimiento de los acuerdos tomados en la Junta General de Accionistas de la sociedad «EL MANTO».
7. El 1/8/20X6 la sociedad tiene conocimiento de la inscripción en el Registro Mercantil de la reducción de capital llevada a cabo por la sociedad «EL MANTO».
8. El 20/12/20X6 la sociedad entrega por Bancos 20 euros por acción, al igual que el resto de accionistas, por las acciones que posee de la sociedad «EL MANTO», como subvención para la eliminación de pérdidas de esta sociedad, previstas para este ejercicio que se cierra el 31/12/20X6.
9. El 31/12/20X6 la sociedad «EL MANTO» comunica a todos sus accionistas que las pérdidas para este ejercicio se elevarán a 4.500.000 euros.

APARTADO 2

La sociedad anónima «EL MANTO» presenta el siguiente balance de situación a 31/12/20X5, en euros:

	Activo	Pasivo	
2.000.000	Inmovilizado inmaterial	Capital social	18.000.000
12.000.000	Inmovilizado material	Reserva legal	1.200.000
4.000.000	Inmovilizado financiero	Reservas voluntarias	868.000
5.068.000	Activo circulante	(Rdos. negativos ejercicios anteriores)	(9.000.000)
		Pérdidas y ganancias	2.000.000
		Acreedores a largo plazo	6.000.000
		Acreedores a corto plazo	4.000.000
23.068.000	Total activo	Total pasivo	23.068.000

Información complementaria referida al contenido del balance:

- Las acciones de esta sociedad no cotizan en el mercado secundario de valores.
- Todas las acciones tienen el mismo valor nominal, 100 euros.
- Dentro del inmovilizado financiero se encuentran las siguientes acciones emitidas por la sociedad «EL BOLERO»: 20.000 acciones ordinarias suscritas a la constitución de esta sociedad y 5.000 acciones sin voto suscritas a la ampliación de capital y por las que abonó 32 euros por cada una.
- Los elementos recogidos en el activo de la sociedad se encuentran contabilizados por su valor neto.

Operaciones realizadas en el ejercicio 20X6:

1. El 5/3/20X6 la sociedad tiene conocimiento del acuerdo tomado por la sociedad «EL BOLERO» en el reparto del beneficio.
2. El 20/3/20X6 la sociedad cobra por Bancos el dividendo correspondiente a las acciones que posee de la sociedad «EL BOLERO».
3. El 1/5/20X6 la sociedad tiene conocimiento de la transformación de las acciones sin voto en acciones ordinarias efectuada por la sociedad «EL BOLERO», recibiendo las acciones que le corresponden.
4. El 1/6/20X6 suscribe las acciones que le corresponden en la ampliación de capital que realiza la sociedad «EL BOLERO», abonando su importe a través de Bancos.

5. El 20/06/20X6 se reúne la Junta General de Accionistas y toman el acuerdo de eliminar la totalidad de la pérdida, reduciendo capital en la cuantía máxima permitida por la ley. Está previsto que la reducción de capital se inscriba en el Registro Mercantil en el mes de agosto.
6. El 1/8/20X6 se inscribe en el Registro Mercantil la reducción de capital acordada por la Junta General de Accionistas. Los gastos de la reducción abonados se elevaron a 6.000 euros.
7. El 20/12/20X6 la sociedad recibe por Bancos la cantidad de 20 euros por acción que tiene emitidas. El destino de esta cantidad es la eliminación de pérdidas previstas en este ejercicio, que se estiman al cierre del ejercicio se elevarán a 5.000.000 de euros.
8. El 31/12/20X6 la sociedad «EL MANTO» comunica a todos sus accionistas que las pérdidas para este ejercicio se elevarán a 4.500.000 euros.

TRABAJO A REALIZAR:

Realice las operaciones que se enuncian en los dos apartados anteriores, para las sociedades «EL BOLERO» y «EL MANTO», siguiendo el orden de fechas, del ejercicio 20X6.

(En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar expresamente.)

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones.)

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1

APARTADO 1. Sociedad «EL BOLERO». Análisis de la información complementaria.

Capital social: 30.000.000

Clase A: $2.000.000 \times 10 = 20.000.000$ acciones ordinarias.

Clase B: $500.000 \times 20 = 10.000.000$ acciones sin voto. Dividendo mínimo, 3%.

De la información complementaria de la sociedad «EL MANTO», se deduce que las acciones de la Clase A se emitieron a la par y las de la Clase B con una prima de 12 euros por acción, es decir, al 160%.

Prima de emisión: $500.000 \times 12 = 6.000.000$.

Acciones propias: $660.000 = 20.000 \times 33$ acciones sin voto Clase B, para las que se ha dotado la reserva indisponible establecida en el TRLSA.

Al cotizar en Bolsa el máximo de acciones propias a mantener por un período superior al año es del 5% del capital: $0,05 \times 30.000.000 = 1.500.000 = 75.000 \times 20$, requisito que también se cumple ya que $20.000 < 75.000$.

De la información complementaria de la sociedad «EL MANTO», se deduce que las acciones se emitieron a la par, por lo que el precio de adquisición fue de $3.000.000 = 30.000 \times 100$, y como «EL MANTO» no cotiza en el mercado secundario de valores, a 31/12/20X5 se debió comparar con el valor teórico para ver si estaban depreciadas:

Capital social	18.000.000,00
Reserva legal	1.200.000,00
Reservas voluntarias	868.000,00
(Rdos. Negativos ejercicios anteriores)	(9.000.000,00)
Pérdidas y Ganancias	2.000.000,00
Patrimonio neto	13.068.000,00
Número de acciones	180.000,00
Valor teórico	72,60

Por lo tanto la participación en la sociedad «EL MANTO» ($30.000 / 180.000 \times 100 = 16,66\%$), figura contabilizada dentro del Inmovilizado financiero por los siguientes importes:

Inversión en sociedad «EL MANTO»	3.000.000
Provisión depreciación sociedad «EL MANTO»	822.000
[(100 – 72,60) $\times$ 30.000]	
Valor neto contable (30.000 $\times$ 72,60)	2.178.000

OPERACIONES REALIZADAS EN EL EJERCICIO 20X6:

1. 5/3/20X6. Reparto del beneficio, según acuerdo de la Junta General Ordinaria.

4.000.000,00 *Pérdidas y Ganancias*

<i>a Reserva legal</i>	400.000,00
(0,10 $\times$ 4.000.000)	
<i>a Dividendo activo a pagar</i>	3.000.000,00
<i>a Reservas voluntarias</i>	600.000,00
x	

Dividendo mínimo del capital sin voto: $0,03 \times 500.000 \times 20 = 300.000$.

Resto del dividendo: $3.000.000 - 300.000 = 2.700.000$, devengado por 30.000.000 de capital.

$2.700.000 / 30.000.000 \times 100 = 9\%$

Dividendo Clase A: 9%

Dividendo Clase B: $3\% + 9\% = 12\%$

Dividendo Clase A: $9\% \times 20.000.000 = 1.800.000$

Dividendo Clase B: $12\% \times 10.000.000 = 1.200.000$

3.000.000

Ahora bien, al existir acciones propias el dividendo de estas se reparte proporcionalmente al resto de las acciones:

Dividendo correspondiente a las acciones propias: $(0,03 \times 20.000 \times 20) + (0,09 \times 20.000 \times 20) = 12.000 + 36.000 = 48.000 = 0,12 \times 20.000 \times 20$

$12.000 / (500.000 - 20.000) = 12.000 / 480.000 = 0,025$

$36.000 / (1.500.000 - 20.000) = 36.000 / 1.480.000 = 0,024$

2. 20/3/20X6. Abono del dividendo activo reconocido a los accionistas.

3.000.000,00 *Dividendo activo a pagar*

a *Activo circulante (Tesorería)* 3.000.000,00

_____ x _____

3. 1/5/20X6. Transformación de las acciones sin voto en acciones ordinarias.

Por la transformación de las acciones sin voto en acciones ordinarias no procede asiento, puesto que la cifra de capital no se ve modificada, aunque sí su composición puesto que se ha variado el valor nominal de las acciones que ha pasado a ser de 10, por lo que la Clase B la representan a partir de este momento 1.000.000 de acciones.

Capital social: 30.000.000

Clase A: $2.000.000 \times 10 = 20.000.000$ acciones ordinarias

Clase B: $1.000.000 \times 10 = 10.000.000$ acciones ordinarias

2.000,00 Gastos de transformación
de capital

a Activo circulante
(Tesorería) 2.000,00

_____ x _____

4. 5/6/20X6. Ampliación de capital parcialmente liberada.

Capital social ampliado: $30.000.000 + 20.000.000 = 50.000.000$

Reserva legal: 5.400.000

10% del capital ampliado: 5.000.000

Reserva legal a poder utilizar: $5.400.000 - 5.000.000 = 400.000$

8.000.000,00 Activo circulante (Tesorería)
($0,40 \times 20.000.000$)

3.900.000,00 Reservas voluntarias

6.000.000,00 Prima de emisión

2.000.000,00 Reserva de revalorización

100.000,00 Reserva legal

a Capital social
($2.000.000 \times 10$) 20.000.000,00

_____ x _____

4.000,00 Gastos de ampliación de capital

a Activo circulante
(Tesorería) 4.000,00

_____ x _____

Capital social: 50.000.000.

Clase A: $2.000.000 \times 10 = 20.000.000$

Clase B: $1.000.000 \times 10 = 10.000.000$

Clase C: $2.000.000 \times 10 = 20.000.000$

Proporción de la ampliación: 3 antiguas $\times$ 2 nuevas.

5. 15/6/20X6. Venta de la totalidad de las acciones propias.249.800,00 *Activo circulante (Tesorería)*

[(20.000 × 12,5) – 200]

410.200,00 *Pérdidas por operaciones
con acciones propias*a *Acciones propias* 660.000,00

_____ x _____

660.000,00 *Reserva para acciones propias*a *Reservas voluntarias* 660.000,00

_____ x _____

6. 20/6/20X6. Se conocen de los acuerdos tomados en la Junta General de Accionistas de la sociedad «EL MANTO».

En tanto la operación de reducción de capital no sea inscrita en el Registro Mercantil, no tendrá lugar el reflejo contable de la operación.

7. 1/8/20X6. Reducción de capital por parte de la sociedad «EL MANTO».

Como la finalidad de la reducción de capital realizada por la sociedad «EL MANTO» ha sido compensar pérdidas de ejercicios anteriores, la situación patrimonial no ha variado, por lo que en la sociedad «EL BOLERO» no procederá efectuar asiento alguno.

Ahora bien, sí se ha visto afectada en cuanto al nominal de cada acción poseída tras la reducción de capital, el cual ha pasado a ser de 66 euros/acción, manteniéndose el número de acciones poseídas (30.000).

8. 20/12/20X6. Entrega a la sociedad «EL MANTO» del importe correspondiente para compensar pérdidas.

600.000,00 *Inmovilizado financiero
(Acciones «EL MANTO»)
(30.000 × 20)*

a *Activo circulante (Tesorería)* 600.000,00

_____ x _____

9. 31/12/20X6. La sociedad «EL MANTO» comunica que las pérdidas del ejercicio han ascendido a 4.500.000.

Inversión en sociedad «EL MANTO»	3.000.000
Valor teórico 31/12/20X6 (30.000 × 47,60)	1.428.000
Depreciación	1.572.000
Provisión dotada	822.000
Provisión a dotar	750.000

750.000,00 *Dotación provisión inversión
en «EL MANTO»*

a *Provisión depreciación
sociedad «EL MANTO»* 750.000,00

_____ x _____

APARTADO 2. Sociedad «EL MANTO». Análisis de la información complementaria.

Capital social: 18.000.000 = 180.000 × 100

Inmovilizado financiero. Acciones «EL BOLERO»:

Clase A (20.000 × 10)	200.000
Clase B (5.000 × 32)	160.000
	<u>360.000</u>

Como la sociedad «EL BOLERO» cotiza en el mercado secundario de valores, la comparación para ver si procede dotar una provisión se efectuará con el valor de mercado.

OPERACIONES REALIZADAS EN EL EJERCICIO 20X6:

1. 5/3/20X6. Reconocimiento del dividendo acordado por la sociedad «EL BOLERO».

Dividendo activo a cobrar

a *Ingresos de participaciones en capital*

_____ x _____

Acciones Clase A $[0,09 \times (20.000 \times 10)]$	18.000
Acciones Clase B $[0,12 \times (5.000 \times 200)]$	12.000
	30.000

2. 20/3/20X6. Cobro del dividendo.

Activo circulante (Tesorería)

a Dividendo activo a cobrar

_____ x _____

3. 1/5/20X6. Transformación por la sociedad «EL BOLERO» de acciones sin voto en acciones ordinarias.

No procede asiento contable, pero a partir de este momento la sociedad «EL MANTO» posee:

Clase A: 20.000 acciones ordinarias de 10.

Clase B: 10.000 acciones ordinarias de 10.

4. 1/6/20X6. Suscripción de las acciones que le corresponden en la ampliación realizada por la sociedad «EL BOLERO»:

80.000,00 *Inmovilizado financiero*
(Acciones «EL BOLERO»)
 $(30.000 / 3 \times 2 \times 10 \times 0,40)$

a Activo circulante
(Tesorería)

80.000,00

_____ x _____

Participación de «EL MANTO» en el capital de «EL BOLERO»:

Clase A: 20.000 acciones ordinarias de 10.

Clase B: 10.000 acciones ordinarias de 10.

Clase C: 20.000 acciones ordinarias de 10.

50.000

Precio de adquisición: $360.000 + 80.000 = 440.000$.

5. 20/6/20X6. Acuerdo de reducción de capital para eliminar la totalidad de las pérdidas.

El asiento no se efectuará hasta que la operación no quede inscrita en el Registro Mercantil.

6. 1/8/20X6. Inscripción en el Registro Mercantil de la reducción de capital acordada en la Junta.

Para reducir capital en la cuantía máxima, según ha acordado la Junta General de Accionistas, se habrá de aplicar el artículo 168 del TRLSA, que establece que antes de reducir capital se habrán de utilizar las reservas voluntarias, las primas de emisión y la reserva legal por la parte que excede del 10% del capital social reducido.

Así, una vez efectuada la operación, el patrimonio de la sociedad «EL MANTO», que seguirá siendo de 13.068.000, quedará representado por la cifra de capital y la reserva legal, siendo el importe de esta el 10% de aquella:

$$13.068.000 = X + 10\% X$$

$X = 11.880.000$, siendo X el capital reducido.

2.000.000,00	<i>Pérdidas y ganancias</i>		
868.000,00	<i>Reservas voluntarias</i>		
12.000,00	<i>Reserva legal</i>		
	[1.200.000 – (10% × 11.880.000)]		
6.120.000,00	<i>Capital social</i>		
	(18.000.000 – 11.880.000)		
		a Resultados negativos	
		ejercicios anteriores	9.000.000,00
		X	

Tras la reducción de capital, la situación patrimonial de la sociedad «EL MANTO» es:

Capital social (180.000 × 66,00)	11.880.000
Reserva legal (180.000 × 6,60)	1.188.000
Patrimonio neto (180.000 × 72,60)	13.068.000

7. 20/12/20X6. Se recibe de los accionistas un importe con objeto de compensar pérdidas.

3.600.000,00	<i>Activo circulante</i>		
	<i>(Tesorería)</i>		
	(20 × 180.000)		
		a Aportaciones de socios para	
		compensación de pérdidas	3.600.000,00
		X	

8. 31/12/20X6. Se comunica a los accionistas que las pérdidas han ascendido a 4.500.000.

No procede efectuar asiento alguno, en tanto la Junta General de Accionistas no acuerde la compensación.

Capital social	11.880.000
Reserva legal	1.188.000
– Pérdidas y ganancias	(4.500.000)
Patrimonio neto	8.568.000
Número de acciones	180.000
Valor teórico	47,60

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

CONTABILIDAD FINANCIERA: CONCESIÓN ADMINISTRATIVA, FONDO DE REVERSIÓN, INMOVILIZADO Y PERIODIFICACIÓN CONTABLE

ENUNCIADO

Una sociedad tiene una actividad que realiza por concesión administrativa, consistente en la explotación de un kiosco en un parque público que forma parte de una playa fluvial, que se dedica a cafetería y restaurante. Información a tener en cuenta:

1. El 1/4/20X1, realiza las siguientes operaciones:

- Adquiere el kiosco, por el que paga 4.000.000 de euros, con una vida útil de 10 años y amortización lineal.
- Abonó por el mobiliario adquirido 200.000 euros; por las máquinas de café, frigoríficas y otras 1.000.000 de euros. La vida útil de todos los elementos se establece en 5 años, con amortización lineal. Adquirió cubiertos, platos y otros por los que abonó 100.000 euros; estos elementos se contabilizan como existencias por estar formados de un material de plástico semidesechable y se darán de baja por recuento físico; a medida que sea preciso, serán repuestos.
- Abonó por puesta en marcha del negocio 50.000 euros, que decide activar y amortizar en el plazo máximo permitido por la ley.
- Abonó por el seguro anual de la instalación 14.400 euros. Cada año la prima de seguros se incrementará un 10% sobre el año anterior.
- Abonó por los gastos incurridos para la obtención de la concesión administrativa 20.000 euros. La concesión es por 5 años (finaliza el 31/3/20X6), con traspaso en perfecto estado del kiosco al Ayuntamiento del lugar, sin contrapartida alguna, con cese del negocio.

- Abona al Ayuntamiento un canon anual de 6.000 euros, el 1 de abril de cada año.
 - La sociedad tiene previstos unos gastos para la entrega en perfecto estado del kiosco al Ayuntamiento, al final de la actividad, de 400.000 euros.
2. El 31/12/20X1, realiza las siguientes operaciones:
- Procede a realizar las operaciones correspondientes al cierre del ejercicio económico, teniendo en cuenta la información recogida en la fecha 1/4/20X1 y la información de que dispone a 31/12/20X1, que es la siguiente.
 - Del recuento físico de cubiertos, platos y otros, se descubre que por rotura o desaparición las pérdidas se elevan a 42.000 euros.
3. El 31/3/20X6, realiza las siguientes operaciones:
- Una sociedad interesada en el mobiliario, máquinas, cubiertos, platos y otros que ya no necesita la sociedad por cese de la actividad, propone la compra y retirada del material, abona por las dos primeras partidas 1.000 euros y por cubiertos y platos 1.000 euros, siendo el valor contable de estos últimos de 3.000 euros.
 - Abona a una empresa de reparaciones y mantenimiento 390.000 euros por el compromiso en firme de la entrega al Ayuntamiento en perfecto estado del kiosco, siendo este conforme con la operación, que se prevé finalice el 1/5/20X6.
 - Cancela toda relación con el Ayuntamiento, de conformidad por ambas partes.

TRABAJO A REALIZAR:

Contabilice las operaciones que corresponda efectuar, en las fechas señaladas.

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones.)

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2

1. 1/4/20X1.

4.000.000,00 Construcciones (kiosco)

a Tesorería

4.000.000,00

x

200.000,00	Mobiliario		
1.000.000,00	Maquinaria		
		a Tesorería	1.200.000,00
		x	
100.000,00	Otros aprovisionamientos (cubiertos)		
		a Tesorería	100.000,00
		x	

Los cubiertos y platos se han contabilizado como existencias, dentro del circulante, por ser este el tratamiento elegido por la empresa.

50.000,00	Gastos de primer establecimiento		
		a Tesorería	50.000,00
		x	
14.400,00	Gastos anticipados		
		a Tesorería	14.400,00
		x	
20.000,00	Concesiones administrativas		
		a Tesorería	20.000,00
		x	
6.000,00	Gastos anticipados		
		a Tesorería	6.000,00
		x	

2. 31/12/20X1.

Imputación a resultados de las primas de seguros y cánones devengados en el ejercicio:

10.800,00	Primas de seguros (14.400 × 9/12)		
		a Gastos anticipados	10.800,00
		x	
4.500,00	Arrendamientos y cánones (6.000 × 9/12)		
		a Gastos anticipados	4.500,00
		x	

Amortización del inmovilizado material:

Construcciones (kiosco) (4.000.000 / 10 × 9/12)	300.000
Mobiliario (200.000 / 5 × 9/12)	30.000
Maquinaria (1.000.000 / 5 × 9/12)	150.000
Suma	480.000

480.000,00 *Amortización inmovilizado material*

a *Amortización acumulada inmovilizado material*

480.000,00

_____ x _____

Amortización del inmovilizado inmaterial:

Concesión administrativa: $20.000 / 5 \times 9/12 = 3.000$.

3.000,00 *Amortización inmovilizado inmaterial*

a *Amortización acumulada inmovilizado inmaterial*

3.000,00

_____ x _____

Fondo de reversión a constituir:

Valor neto contable construcción, al final del período concesional .. 2.000.000
[4.000.000 – (4.000.000 / 10 × 5)]

+ Gastos estimados, al final de la concesión 400.000

Fondo de reversión a constituir 2.400.000

Período concesional 5 años

Dotación anual (suponiendo ingresos constantes) 480.000

360.000,00 *Dotación al fondo de reversión*
(480.000 × 9/12)

a *Fondo de reversión*

360.000,00

_____ x _____

Imputación a resultados de las pérdidas de cubiertos tras el recuento físico efectuado:

42.000,00 *Otras pérdidas en gestión corriente*

a *Otros aprovisionamientos*

42.000,00

_____ x _____

3. 31/3/20X6.

Imputación a resultados de las primas de seguros y cánones devengados en el ejercicio:

5.270,76	Primas de seguros (21.083,04 × 3/12)		
		a	Gastos anticipados
		x	
1.500,00	Arrendamientos y cánones (6.000 × 3/12)		
		a	Gastos anticipados
		x	

Amortización del inmovilizado material e inmaterial:

120.000,00	Amortización inmovilizado material (480.000 × 3/12)		
		a	Amortización acumulada inmovilizado material
		x	
1.000,00	Amortización inmovilizado inmaterial (20.000/5 × 3/12)		
		a	Amortización acumulada inmovilizado inmaterial
		x	

Dotación al fondo de reversión:

120.000,00	Dotación al fondo de reversión (480.000 × 3/12)		
		a	Fondo de reversión
		x	

Venta del mobiliario y de la maquinaria:

1.200.000,00	Amortización acumulada inmovilizado material		
1.000,00	Tesorería		
		a	Mobiliario
		a	Maquinaria
		a	Beneficios procedentes del inmovilizado material
		x	

Venta de platos y cubiertos:

1.000,00 Tesorería

2.000,00 Otras pérdidas en
gestión corriente

a Otros aprovisionamientos 3.000,00

x

Por la finalización del período de explotación del kiosco:

20.000,00 Amortización acumulada
inmovilizado inmaterial

a Concesiones administrativas 20.000,00

x

Por el pago a la empresa de reparaciones y mantenimiento:

400.000,00 Fondo de reversión

a Tesorería 390.000,00

a Exceso de provisión
para riesgos y gastos 10.000,00

x

Por la reversión del kiosco:

2.000.000,00 Amortización acumulada
inmovilizado material

2.000.000,00 Fondo de reversión

a Construcciones (kiosco) 4.000.000,00

x

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

CONTABILIDAD DE SOCIEDADES: EMISIÓN DE OBLIGACIONES, RESCATE EN BOLSA Y AMORTIZACIÓN

ENUNCIADO

APARTADO 1

La sociedad anónima «LA LANZADA» emite el 1/7/20X1 un empréstito, con desembolso por Bancos, con las siguientes características:

- Número de títulos emitidos: 1.000.000.
- Nominal del título: 10 euros.
- Vida del empréstito: 10 años.
- En la fecha de emisión la sociedad abonó por gastos de emisión 100.000 euros, que la empresa decide activar e imputar a la cuenta de resultados al cierre de cada ejercicio, de forma lineal en la vida de duración del empréstito.
- Cada año en la misma fecha, 1/7/de cada año, se amortizan por sorteo 100.000 títulos por su valor nominal.
- Tipo de interés: 4% anual, a abonar por años vencidos, el 1/7/de cada año.

El 1/10/20X6 acuerda adquirir en el mercado 100.000 obligaciones propias, abonando por título 10,2 euros y por gastos totales de la operación 2.000 euros. A continuación, procede a la amortización de estos títulos (a partir de este momento la vida del empréstito se acorta en 1 año, amortizándose cada año 100.000 títulos).

APARTADO 2

El 1/6/20X1 adquiere un camión de transporte pesado por el que abona 102.000 euros, de los que 12.000 euros corresponden al motor. La vida útil del camión se establece en 10 años y el motor del camión tiene una vida útil de 5 años, al cabo de los cuales será sustituido el motor, para el que se estima un coste de 14.000 euros y unos gastos de la operación de sustitución de 1.200 euros.

TRABAJO A REALIZAR:

APARTADO 1. Contabilice las operaciones correspondientes en las siguientes fechas:

- El 1/7/20X1.
- El 1/10/20X6.
- El 31/12/20X6.

APARTADO 2. Realice las operaciones contables correspondientes en las siguientes fechas:

- El 1/6/20X1, a la compra del camión.
- El 31/12/20X1, cierre del ejercicio económico anual.

- El 1/6/20X6, momento de sustitución del motor, sabiendo que el motor nuevo tiene un coste de 15.000 euros, una vida útil de 6 años, y los gastos de la operación de sustitución se elevan a 1.500 euros.
- El 31/12/20X6, contabilice las operaciones correspondientes a la fecha de cierre del ejercicio.

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones.)

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3

APARTADO 1

- **1/7/20X1. Emisión del empréstito.**

10.000.000,00	Tesorería		
		a	Obligaciones y bonos
			a corto plazo
			(100.000 × 10)
		a	Obligaciones y bonos
			(900.000 × 10)
		X	
100.000,00	Gastos de formalización de deudas		
	(1.000.000 × 0,10)		
		a	Tesorería
			100.000,00
		X	

Según se establece en el enunciado, los gastos derivados de la emisión del empréstito se van a imputar a resultados, de forma lineal en la vida de duración del empréstito. En definitiva, a cada año de vida del empréstito se van a imputar los gastos derivados de la emisión de los títulos amortizados en el ejercicio.

- **1/10/20X6. Adquisición en el mercado de 100.000 obligaciones propias.**

En la contabilización de esta operación se va a aplicar la Norma 10.^a del PGC.

10.000,00	Intereses de obligaciones y bonos		
	(0,04 × 100.000 × 10 × 3/12)		
1.012.000,00	Obligaciones propias		
		a	Tesorería
			1.022.000,00
			[(100.000 × 10,2) + 2.000]
		X	

Se va a cancelar la deuda que figura contabilizada a largo plazo, puesto que se acorta en un año la vida del empréstito.

1.000.000,00	Obligaciones y bonos (100.000 × 10)		
12.000,00	Pérdidas por operaciones con obligaciones propias		
		a	Obligaciones propias 1.012.000,00
		x	

Desde la fecha de la adquisición únicamente han transcurrido tres meses del año de vida del empréstito 1/7/20X6-1/7/20X7, por lo que los gastos correspondientes a los tres meses mencionados se imputan al resultado financiero, puesto que se han devengado, mientras que los correspondientes a los nueve meses en que se ha anticipado la amortización de los títulos se imputa al resultado extraordinario.

2.500,00	Otros gastos financieros (100.000 × 0,10 × 3/12)		
7.500,00	Pérdidas por operaciones con obligaciones propias (100.000 × 0,10 × 9/12)		
		a	Gastos de formalización de deudas 10.000,00 (100.000 × 0,10)
		x	

APARTADO 2

- 1/6/20X1. Compra del camión.

102.000,00	Elementos de transporte		
		a	Tesorería 102.000,00
		x	

- 31/12/20X1. Cierre del ejercicio económico anual.

	Amortización del motor (12.000 / 5 × 7/12)	1.400	
	Amortización del resto del camión (90.000 / 10 × 7/12)	5.250	
			6.650
6.650,00	Amortización inmovilizado material		
		a	Amortización acumulada inmovilizado material 6.650,00
		x	

Por el coste estimado del nuevo motor no procede efectuar asiento alguno, puesto que los ingresos derivados de la explotación del camión permitirán recuperar (además de la inversión realizada en el camión durante diez años), durante los cinco primeros años, la inversión de 12.000 euros realizada en el primer motor y, durante los cinco siguientes, la inversión que se realice en el segundo motor, todo ello en aplicación del principio de correlación de gastos e ingresos.

• **1/6/20X6. Sustitución del motor.**

Amortización del motor ($12.000 / 5 \times 5/12$)	1.000
1.000,00 <i>Amortización inmovilizado material</i>	
	a <i>Amortización acumulada inmovilizado material</i>
_____	_____
	x

Una vez efectuada la amortización correspondiente a los cinco años de uso del motor, se da de baja por su valor neto contable que es cero, y se incorpora al camión el nuevo motor, incluyéndose como mayor precio de adquisición los gastos de la operación.

12.000,00 <i>Amortización acumulada inmovilizado material</i>	
	a <i>Elementos de transporte</i>
_____	_____
	x
16.500,00 <i>Elementos de transporte</i>	
	a <i>Tesorería</i>
_____	_____
	x

• **31/12/20X6. Cierre del ejercicio 20X6.**

La vida útil a considerar al nuevo motor va a ser de cinco años, que son los que le restan de vida al camión, puesto que no se informa en el enunciado de que el nuevo motor alargue la vida útil del camión, y teniendo en cuenta que el uso del motor está vinculado al del camión.

Amortización del motor ($16.500 / 5 \times 7/12$)	1.925
Amortización del resto del camión ($90.000 / 10$)	9.000
	10.925
10.925,00 <i>Amortización inmovilizado material</i>	
	a <i>Amortización acumulada inmovilizado material</i>
_____	_____
	x

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO, CÁLCULO DEL GASTO DEVENGADO Y ANOTACIONES CONTABLES

ENUNCIADO

La empresa «ACUÑA» presenta la siguiente información de la liquidación, por el Impuesto sobre Sociedades, en el ejercicio 2006:

Cálculo cuota a pagar o a devolver del ejercicio 2006	
Resultado antes de impuestos	29.000
Ajustes:	
<i>Ajuste amortización</i>	– 3.000
<i>Ajuste donación</i>	– 20.000
<i>Ajuste provisión responsabilidades</i>	– 1.000
<i>Ajuste pago accionistas</i>	+3.000
Bases imponible ejercicios anteriores	– 6.000
Base imponible	2.000
Cuota íntegra (35%)	700
Deducciones	– 455
Cuota líquida	245
Retenciones y pagos a cuenta	– 400
A DEVOLVER	155

Información de los ajustes:

AMORTIZACIÓN. El ajuste por amortización corresponde a un inmueble adquirido al inicio del año 2000 y cuyo precio de adquisición fue de 60.000 euros (10.000 euros el terreno; 50.000 euros el edificio), y que está afecto íntegramente a actividades de I+D.

Para su amortización fiscal, la empresa se acoge a lo previsto en el artículo 11.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), según el cual «los edificios podrán amortizarse por partes iguales, durante un período de 10 años, en la parte que queden afectos a las actividades de investigación y desarrollo». Estos gastos son deducibles, sin que sea necesaria su imputación contable en Pérdidas y Ganancias (art. 19 LIS).

El edificio se amortiza en contabilidad linealmente con una vida útil mayor que la que corresponde al período de amortización fiscal. El terreno no se amortiza ni contable ni fiscalmente.

DONACIÓN. En el año 2004 obtuvo una donación para adquirir un inmovilizado. Fiscalmente el ingreso por la donación se imputa en el ejercicio en que se obtiene (art. 19 LIS). El inmoviliza-

do en que se materializó la donación entró en funcionamiento al inicio del año 2005 y se amortiza linealmente en 5 años.

PROVISIÓN RESPONSABILIDADES. Se deriva de una denuncia a la empresa por un empleado, efectuada en el ejercicio 2005.

PAGO A LOS ACCIONISTAS. Corresponde a un pago a los socios contabilizado como gasto por la empresa, y que fiscalmente es considerado remuneración a los accionistas, aplicándose lo previsto en el artículo 14 de la LIS, en el que se establece que «no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los que representen una retribución de los fondos propios».

TRABAJO A REALIZAR:

1. Calcular el importe de amortización contable del edificio en el año 2006.
2. Calcular el importe de la donación obtenida en el año 2004.
3. Para cada uno de los ajustes de la liquidación del año 2006, indique si es:
 - Una diferencia temporal con origen en el ejercicio 2006, o
 - Una diferencia temporal de ejercicios anteriores que revierte, o
 - Una diferencia permanente.
4. Anotaciones contables correspondientes al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006, sabiendo que:
 - En el ejercicio 2006 y en los ejercicios anteriores la empresa ha reconocido todos los activos fiscales (bases imponibles negativas, impuestos anticipados y deducciones pendientes de aplicar).
 - Además de las deducciones aplicadas a la liquidación, en el ejercicio 2006 la empresa ha generado deducciones por importe de 3.000 euros, que no ha podido aplicar por insuficiencia de cuota. La empresa podrá aplicar estas deducciones en los 7 ejercicios siguientes.
 - En el año 2004 la empresa obtuvo y aplicó a la liquidación del impuesto una deducción por inversiones de 5.000 euros. Esta deducción se deriva de la adquisición de un inmovilizado que entró en funcionamiento al inicio del año 2004 y que se amortiza linealmente en 10 años. La empresa periodifica contablemente el efecto de esta deducción.
5. Calcule los saldos en el balance del año 2006 de las cuentas IMPUESTO ANTICIPADO e IMPUESTO DIFERIDO que se deriva de la información anterior.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 4

1. Calcular el importe de amortización contable del edificio en el año 2006.

El gasto contable por amortización correspondiente al año 2006 ha ascendido a 2.000, al ser deducible un importe de 5.000 ($50.000 / 10$), y haberse considerado una diferencia temporal negativa de 3.000 y ser la vida contable mayor que la fiscal.

Vida contable: $50.000 / 2.000 = 25$ años, al ser amortizado linealmente.

La otra opción sería considerar que el gasto contable por amortización anual asciende a 8.000 ($5.000 + 3.000$), pero si así fuera la vida contable sería de 6,25 años ($50.000 / 8.000$) y en consecuencia inferior a la vida fiscal.

En el siguiente cuadro se presentan los ajustes realizados desde el año 2000, fecha de adquisición del inmovilizado:

Años	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste en base	Ajuste en cuota
2000	2.000	5.000	- 3.000	- 1.050
2001	2.000	5.000	- 3.000	- 1.050
2002	2.000	5.000	- 3.000	- 1.050
2003	2.000	5.000	- 3.000	- 1.050
2004	2.000	5.000	- 3.000	- 1.050
2005	2.000	5.000	- 3.000	- 1.050
2006	2.000	5.000	- 3.000	- 1.050

En los años anteriores, al igual que en el actual, se ha producido una diferencia temporal negativa por importe de 3.000, que genera anualmente un impuesto diferido de 1.050.

2. Calcular el importe de la donación obtenida en el año 2004.

En el año 2004 el ingreso fiscal fue de 100.000 (20.000×5) euros, y por lo tanto también el importe de la donación.

En el mencionado ejercicio se produjo una diferencia temporal positiva, que implicó un impuesto anticipado, que revierte como negativa a medida que se deprecia el bien recibido en donación. Como contablemente, una donación se contabiliza como un ingreso a distribuir en varios ejercicios, que se imputa a resultados a medida que se amortiza el bien recibido en donación, a partir del 2005, se produce un ingreso contable por el importe del ingreso a distribuir imputado al resultado del ejercicio (20.000) que no es ingreso fiscal por haber sido considerado como tal en el año 2004, por lo que se produce una diferencia temporal negativa, que es la reversión de la positiva surgida en el año 2004.

En el siguiente cuadro se analiza la diferencia derivada de la donación:

Años	Ingreso contable	Ingreso fiscal	Ajuste en base	Ajuste en cuota
2004	–	100.000	+ 100.000	+ 35.000
2005	20.000	–	– 20.000	– 7.000
2006	20.000	–	– 20.000	– 7.000

3. Para cada uno de los ajustes de la liquidación del año 2006, indique si es una diferencia permanente o temporal, y en este segundo caso con origen en el ejercicio 2006 o de ejercicios anteriores que revierten.

Concepto	Permanente	Temporal con origen en el ejercicio	Temporal de ejercicios anteriores que revierte
Amortización	–	– 3.000	–
Donación	–	–	– 20.000
Provisión responsabilidades (1)	– 1.000		
Pago a los accionistas (2)	+ 3.000	–	–

(1) En relación con la provisión para responsabilidades, el enunciado da muy poca información existiendo, en consecuencia, varias propuestas de solución.

Así, una de ellas sería considerar que la provisión se dotó en el año 2005, pero que al cubrir una posible sanción o indemnización esta no va a ser deducible, por lo que en el ejercicio anterior se habría producido una diferencia permanente positiva.

Suponiendo que en este ejercicio se hubiera resuelto y la empresa hubiera resultado sancionada, se habría registrado el pago no produciéndose diferencia alguna en el impuesto (lo que no parece ser la solución por haberse practicado un ajuste en la liquidación del impuesto). Si, por el contrario, no se hubiera derivado responsabilidad alguna para la empresa, se habría registrado un ingreso contable no computable fiscalmente, produciéndose una diferencia permanente negativa.

Cabe también la opción de que aún estuviera sin resolver en cuyo caso en este ejercicio no se produciría diferencia alguna.

Otra posibilidad sería considerar que la provisión se ha dotado en este ejercicio y al no ser deducible se habría de practicar una diferencia permanente positiva, lo que no parece ser la opción a considerar puesto que la diferencia practicada ha sido de signo negativo.

En la solución se va a considerar como una diferencia permanente, pero creemos que en el enunciado se debería dar más información para poder efectuar una solución más correcta.

(2) Como la retribución a los accionistas se ha contabilizado como un gasto y no como una aplicación del resultado, nos encontramos ante una diferencia permanente positiva, aunque en realidad lo correcto sería ajustar la contabilidad, no teniendo que practicar en consecuencia ajuste alguno en el impuesto.

4. Anotaciones contables correspondientes al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006:

Concepto	Liquidación del impuesto	Impuesto devengado
Resultado antes de impuestos	29.000,00	29.000,00
+ / – Diferencias permanentes:		
• Provisión para responsabilidades	– 1.000,00	– 1.000,00
• Pago a los accionistas	+ 3.000,00	+ 3.000,00
+ / – Diferencias temporales		
• Amortización (con origen en el ejercicio)	– 3.000,00	
• Donación (con origen ejercicios anteriores)	– 20.000,00	
Base imponible previa	8.000,00	–
– Base imponible ejercicios anteriores	– 6.000,00	–
Base imponible/Resultado contable ajustado	2.000,00	31.000,00
× tipo de gravamen	× 35%	× 35%
Cuota íntegra/Impuesto bruto	700,00	10.850,00
– Deducciones (3)	– 455,00	– 3.955,00
Cuota líquida/Impuesto devengado	245,00	6.895,00
– Retenciones y pagos a cuenta	– 400,00	
Cuota diferencial a devolver	– 155,00	

(3) En el cálculo del impuesto devengado se han considerado, además de las deducciones consideradas en el cálculo de la cuota líquida, los 3.000 euros devengados en el ejercicio, pero que no se han podido aplicar por falta de cuota, lo que va a generar un derecho frente a la Hacienda que se contabiliza en el asiento del impuesto como se puede ver a continuación. También se han considerado 500 euros correspondientes a la décima parte de una deducción por importe de 5.000 vinculada a un inmovilizado depreciable en 10 años, y que la empresa optó por distribuir a lo largo del mencionado período. Dicha periodificación figurará contabilizada como un ingreso a distribuir en varios ejercicios.

6.895,00 *Impuesto sobre beneficios*

500,00 *Ingresos fiscales por deducciones a distribuir en varios ejercicios*

3.000,00 *Derechos por deducciones pendientes de aplicar fiscalmente*

155,00 *HP, deudor por devolución de impuestos*

	<i>a</i>	<i>Créditos por pérdidas a compensar de ejercicios anteriores</i> (0,35 × 6.000)	2.100,00
	<i>a</i>	<i>Impuesto sobre beneficios anticipado</i> (0,35 × 20.000)	7.000,00
	<i>a</i>	<i>Impuesto sobre beneficios diferido</i> (0,35 × 3.000)	1.050,00
	<i>a</i>	<i>HP, retenciones y pagos cuenta</i>	400,00
	X		
6.895,00		<i>Pérdidas y Ganancias</i>	
	<i>a</i>	<i>Impuesto sobre beneficios</i>	6.895,00
	X		

5. Calcule los saldos en el balance del año 2006 de las cuentas IMPUESTO ANTICIPADO e IMPUESTO DIFERIDO que se deriva de la información anterior.

Impuesto anticipado (0,35 × 60.000)	21.000
Impuesto diferido (0,35 × 3.000 × 7)	7.350

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

OPERACIONES FINANCIERAS Y CONTABILIDAD: DETERMINACIÓN CUANTÍA PRÉSTAMO, ANÁLISIS DE ALTERNATIVAS DE FINANCIACIÓN Y ANOTACIONES CONTABLES

ENUNCIADO

Una sociedad decide adquirir una máquina el 1/1/20X2. Para financiar la citada adquisición dispone de las siguientes alternativas:

- a) Comprar la máquina, que tiene un precio de 100.000 euros y que abonándola al contado recibirá el comprador un descuento por pronto pago de 5.000 euros. De acogerse a esta alternativa el comprador tendría que negociar un préstamo bancario, en las siguientes condiciones: recibiría en efectivo la cuantía suficiente para pagar la máquina al proveedor de inmovilizado y del préstamo se descontaría la comisión bancaria de formalización; del préstamo por importe de 1.000 euros y los intereses del préstamo valorados en la misma fecha

de la concesión, a un tipo de interés prepagable del 5% anual. El préstamo se formalizaría el 1/1/20X2 y se reembolsaría el 31/12/20X2.

- b) Un pago el 1/1/20X2 de 20.000 euros, y el pago de 30.000 euros al cierre de cada ejercicio, durante tres años: 31/12/20X2, 31/12/20X3 y 31/12/20X4.
- c) Un pago el 1/1/20X2 de 10.000 euros, el pago de 40.000 euros el 31/12/20X2 y el pago de 60.000 euros el 31/12/20X4.

TRABAJO A REALIZAR:

1. Calcular el importe del préstamo a pagar en la alternativa a).
2. Analizar qué oferta es más ventajosa para el deudor, si se valoran las tres alternativas al tipo de interés anual del 3%.
3. Anotación contable de la formalización del préstamo y pago al contado del bien el 1/1/20X2 y la cancelación del préstamo el 31/12/20X2, para la alternativa a). El préstamo bancario se documenta con una letra de cambio. El tipo de interés prepagable es el 5%.
4. Realizar la anotación contable correspondiente al momento de la compra del inmovilizado (1/1/20X2), en la alternativa b). El tipo de interés anual de referencia es el 3%.
5. Realizar la anotación contable de la compra del inmovilizado (1/1/20X2) y del pago a 31/12/20X2, en la alternativa c). El tipo de interés anual de referencia es el 3%.

Nota aclaratoria: El precio de adquisición de la máquina es diferente en cada una de las alternativas, dependiendo de la operación financiera elegida.

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones.)

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 5

1. Calcular el importe del préstamo a pagar en la alternativa a).

Según se desprende de las condiciones en esta alternativa, se deberá financiar además de la máquina (teniendo en cuenta el descuento por pronto pago de 5.000 euros), la comisión de formalización y los intereses del préstamo que se deberán abonar por anticipado, en el mismo momento de la firma.

Por tanto, se debe cumplir lo siguiente:

Importe préstamo – Comisión formalización – Intereses = Precio a pagar máquina

Considerando que X es el importe del préstamo, que la comisión inicial es de 1.000 euros y que los intereses de la operación se calculan sobre el importe solicitado (X), tenemos al 5% anual:

$$X - 1.000 - X \times 0,05 \times 1 = 95.000$$

Importe del préstamo: $X = 101.052,63$ euros

2. Analizar qué oferta es más ventajosa para el deudor, si se valoran las tres alternativas al tipo de interés anual del 3%.

La mejor alternativa será aquella con la que el deudor pague menos. No obstante, teniendo en cuenta que el calendario de pagos es diferente en cada caso, tendremos que realizar la valoración de los pagos en un mismo punto (el origen $-1/1/20X2-$, momento 0), para poder realizar la comparación, usando como tipo de interés de valoración el 3% anual.

Pagos actualizados de la primera alternativa (A):

$$V^A_0 = \frac{101.052,63}{1,03} = 98.109,35$$

Pagos actualizados de la segunda alternativa (B):

$$V^B_0 = 20.000 + \frac{30.000}{1,03} + \frac{30.000}{1,03^2} + \frac{30.000}{1,03^3} = 104.858,34$$

Pagos actualizados de la tercera alternativa (C):

$$V^C_0 = 10.000 + \frac{40.000}{1,03} + \frac{60.000}{1,03^3} = 103.743,45$$

Por tanto, la oferta más ventajosa para el deudor resulta ser la primera alternativa (el pago al contado, con el descuento por pronto pago).

3. Anotación contable de la formalización del préstamo y pago al contado del bien el 1/1/20X2 y la cancelación del préstamo el 31/12/20X2, para la alternativa a).

- 1/1/20X2. Obtención del préstamo y compra de la máquina.

95.000,00	Tesorería		
1.000,00	Otros gastos financieros		
5.052,63	Intereses de deudas a corto plazo		
		a Deudas a corto plazo con entidades de crédito (efectos a pagar)	101.052,63
		X	
5.052,63	Maquinaria		
		a Tesorería	95.000,00
		X	

- 31/12/20X2. Cancelación del préstamo.

101.052,63	Deudas a corto plazo con entidades de crédito (efectos a pagar)		
		a Tesorería	101.052,63
		X	

4. Realizar la anotación contable correspondiente al momento de la compra del inmovilizado (1/1/20X2), en la alternativa b).

104.858,34	Maquinaria		
15.141,66	Gastos por intereses diferidos		
		a Tesorería	20.000,00
		a Proveedores de inmovilizado a corto plazo	30.000,00
		a Proveedores de inmovilizado a largo plazo	60.000,00
		X	

5. Realizar la anotación contable de la compra del inmovilizado (1/1/20X2) y del pago a 31/12/20X2, en la alternativa c).

Capital vivo	Intereses	Capital a amortizar	Capital amortizado	Importe a pagar
93.743,45	2.812,30	37.187,70	37.187,30	40.000,00
(103.743,45 – 10.000)	(0.03 × 93.743,45)			
56.555,75	3.444,25	56.555,75	93.743,45	60.000,00
–	6.256,55	93.743,45	–	100.000,00

- 1/1/20X2. Compra de la máquina.

103.743,45 *Maquinaria*

6.256,55 *Gastos por intereses
diferidos*

a *Tesorería* 10.000,00

a *Proveedores de inmovilizado
a corto plazo* 40.000,00

a *Proveedores de inmovilizado
a largo plazo* 60.000,00

_____ x _____

- 31/12/20X2. Imputación de intereses devengados y pago de parte de la deuda.

1.115,63 *Intereses de deudas
a corto plazo*
(0,03 × 37.187,70)

1.696,67 *Intereses de deudas
a largo plazo*
(0,03 × 56.555,75)

a *Gastos por intereses diferidos* 2.812,30
(0,03 × 93.743,45)

_____ x _____

40.000,00 *Proveedores de inmovilizado
a corto plazo*

a *Tesorería* 40.000,00

_____ x _____

Recensiones Bibliográficas

Manual del IVA

Enrique ABELLA POBLET

Ed. La Ley-El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados. 3.ª ed.

Madrid, 2006, 1.890 págs.

Enrique ABELLA POBLET es abogado y vocal fundador de los comités fiscales de la Asociación Española de Banca y de la Confederación Española de Organizaciones Empresariales, así como asesor fiscal de la Confederación Española de Organizaciones Empresariales del Metal. Ha publicado varios libros sobre temas bancarios y de Derecho Tributario –entre otros: *Tributación de operaciones bancarias* (1970), *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* (1980) y *Manual de Licencia Fiscal* (1981)–, además de haber colaborado en diversas obras colectivas y en revistas dedicadas al tratamiento de cuestiones de índole fiscal.

En la presentación de este libro, el autor reconoce que no le han gustado nunca los «comentarios de urgencia» de las normas legislativas, prefiriendo el estudio profundo, no solo en base a sus propias deducciones, sino a la vista de la experiencia derivada de la doctrina administrativa y de la jurisprudencia emanada de los tribunales.

Estas ideas quedan plenamente corroboradas en este nuevo libro, cuya primera edición –en la que aparecía Joaquín DEL POZO LÓPEZ como coautor– resultó editada en 1986, con ocasión de la aprobación de la primera Ley del IVA en España, la Ley 30/1985, de 2 de agosto. Diez años después se publicó la segunda edición en dos tomos, ajustándose al tenor de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre. Hoy día, vigente aún de modo formal dicha ley que, no obstante, no ha dejado de sufrir modificaciones normativas en los últimos años –las últimas, posteriores a la aparición del libro, son las contenidas en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal–, aparece esta tercera edición cuando, según reconoce el propio autor, no pensaba en acometer dicha tarea.

Aparte de las variaciones experimentadas por nuestra legislación interna del IVA, la obra de la que damos noticia recoge la jurisprudencia y doctrina administrativa (de la Dirección General de Tributos y la procedente de órganos de Inspección Tributaria), así como la constante renovación de la Sexta Directiva comunitaria y la interpretación que de la misma viene haciendo, a través de sus sentencias, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

Enrique ABELLA explica así las características formales de su obra: «En primer lugar, el mantenimiento del *estilo propio* de las anteriores ediciones, en base a la realización de unos comentarios

profundos, artículo por artículo de la ley, analizando sus muy numerosas nuevas redacciones, siguiendo el patrón tradicional de los Manuales editados por El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, y ello con el fin, primero, de *traducir la terminología jeroglífica* propia de las normas comunitarias que, al estilo anglosajón, implican la exposición de *supuestos* de aplicación, *excepciones* a los mismos y *excepciones de las excepciones*, hasta un tercer o cuarto grado, lo que hace perder, al lector más avisado, el sentido final de la norma. Además, se trata de efectuar un riguroso análisis jurídico amplio, y no solo tributario, aclarando las dudas que suscita la lectura de la ley, ahorrando al lector los reenvíos a otras normas del propio texto legal o a otras leyes y comentando la amplia doctrina emanada de la Dirección General de Tributos y, en su caso, de la propia Agencia Estatal de Administración Tributaria, así como de la jurisprudencia española y comunitaria».

Por otra parte, en esta edición el autor ha aumentado la especial dedicación a ciertos *sectores estratégicos* de cara al impuesto estudiado. De esta manera, manteniéndose la atención que siempre ha prestado al ámbito de las Corporaciones Locales, se ha añadido ahora una profunda ampliación de dos sectores empresariales hondamente afectados por el IVA: el sector *financiero* y el sector *inmobiliario*.

Por lo que se refiere al sector financiero, la obra incorpora un nuevo capítulo de «operaciones financieras de especial consideración», lugar donde el autor analiza los nuevos problemas surgidos en los casos de operaciones de *factoring*, *confirming*, de «mediación» y de «aplicaciones interbancarias de efectos recibidos al descuento», añadiendo también el tratamiento de las «obligaciones formales de las entidades bancarias».

En cuanto al sector inmobiliario, que ha ganado en extensión dentro de la obra, se afrontan las implicaciones que en el IVA tienen las normas sobre el planeamiento y desarrollo de actuaciones urbanísticas, ya sea a través de los tradicionales sistemas de reparcelación, a través de las *Juntas de Compensación*, o se trate de la aparición de nuevas formas empleadas por las Comunidades Autónomas en dicho desarrollo, representadas fundamentalmente en la nueva figura del *Agente Urbanizador*.

Estamos, en definitiva, ante un libro que puede constituirse en referencia de tratamiento y explicación del IVA.

Miguel Ángel Martínez Lago

El control del Presupuesto en la nueva Ley General Presupuestaria

Juan CALVO VÉRGEZ

Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006, 130 págs.

Esta nueva monografía de Juan CALVO, joven profesor ayudante de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de León, viene a sumarse a los varios libros y decenas de artículos que el autor ha publicado en un tiempo verdaderamente *récord*, dando muestra de una capacidad de trabajo muy destacable y diversificada, a la vez, por cuanto apenas deja resquicios en el estudio de los numerosos problemas jurídico-financieros elegidos para dar a la imprenta.

En esta ocasión, el libro de Derecho Presupuestario del que damos noticia consta de siete capítulos, dedicados, por el siguiente orden, al tratamiento de: 1.º Configuración histórica de la función de control presupuestario; 2.º Concepto de control presupuestario; 3.º Modalidades de control presupuestario; 4.º El control interno o administrativo en la nueva Ley General Presupuestaria; 5.º El control jurisdiccional; 6.º El control parlamentario y 7.º La Contabilidad Pública en la nueva Ley General Presupuestaria. Al final aparecen las referencias de los trabajos que han servido de fuente de conocimiento para el autor de esta investigación que arranca con un entendimiento muy amplio del control de la ejecución del Presupuesto, constituido por «un conjunto de medidas o de dispositivos de diversa naturaleza política, económica o jurídica, establecidos por el ordenamiento en aras de asegurar que la gestión del Presupuesto se ajusta a las normas y principios que lo rigen».

Al principio del trabajo se plantea como objetivo del mismo el analizar las principales novedades introducidas por la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, aunque, como reconocen Juan CALVO y la propia exposición de motivos de esta ley, la regulación no ofrece modificaciones esenciales que quepa contrastar con el anterior texto refundido aprobado en 1988. Si acaso, una exposición más clara y sistemática del control interno, integrando en un solo título la materia que se encontraba dispersa en diferentes títulos en la antigua ley, al regular más detalladamente las modalidades de control *a posteriori* distinto de la función interventora, como son el control financiero permanente y la auditoría pública.

El primer capítulo sirve para constatar la diversidad de sistemas que se previeron históricamente para someter a fiscalización externa las actuaciones de ejecución presupuestaria, tanto en la vertiente del ingreso como en la del gasto, y para fijar en el origen y desarrollo del Estado constitucional el momento en que, con la división de poderes, la existencia de unos órganos de control de la actividad financiera adquirirá plena razón de ser.

Juan CALVO define el control presupuestario como aquella «actividad que tiene por objeto específico comprobar la correspondencia entre la ejecución del Presupuesto por parte de la Administración y el mandato o autorización contenido en la Ley de Presupuestos y, en general, en las normas que rigen la realización de los gastos y la obtención de los ingresos públicos». Luego identifica las funciones que desempeña ese control, tanto desde una perspectiva jurídica, como política y de racionalización.

En cuanto al contenido del control presupuestario se señala una tríade de objetivos: 1.º Fiscalizar la preparación de los actos de gestión presupuestaria formulando, en aquellos supuestos en que proceda, las observaciones que se estimen necesarias; 2.º Intervenir sobre los propios actos de gestión presupuestaria, comprobando su ejecución, y 3.º Formular las reclamaciones y los recursos pertinentes legalmente cuando se produzca alguna lesión del ordenamiento jurídico.

Después se observan los aspectos objetivo –toda la gestión administrativa de fondos públicos–, subjetivo –todos los sujetos que intervienen en ese proceso– y temporal (que guarda relación con el sistema de gestión presupuestaria) de la función de control, así como su doble caracterización desde una perspectiva constitucional y otra centrada en los fines que la misma ha de cumplir y que el autor asocia a las diversas fases de que consta el procedimiento de gasto público.

El capítulo tercero ilustra sobre las modalidades de control presupuestario en función del empleo de criterios tales como el de los órganos intervinientes que realizan ese control (interno o externo), del fin perseguido con el mismo (control de legalidad, oportunidad, eficacia), momento en que se lleva a cabo (previo, simultáneo, posterior), etc.

Con mayor extensión se ocupa el capítulo cuarto del control interno o administrativo en la nueva Ley General Presupuestaria (LGP). El autor se remonta a la Constitución de Cádiz de 1812, que se refirió a la *Contaduría Mayor*, y a la creación en 1874 de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), repasando luego la estructura que la misma presenta actualmente y la existencia de otros órganos de control interno en el ámbito del Ministerio de Defensa y de la Seguridad Social.

Luego se comentan los objetivos de esta modalidad de control (art. 140 de la LGP) y las principales notas caracterizadoras de la llamada función interventora cuyo objeto, como señala el artículo 148 de la LGP, consiste en «controlar, antes de que sean aprobados, los actos del sector público estatal que den lugar al reconocimiento de derechos o a la realización de gastos, así como los ingresos y pagos que de ellos se deriven, y la inversión o aplicación en general de sus fondos públicos, con el fin de asegurar que su gestión se ajuste a las disposiciones aplicables en cada caso». Primero se consideran los ámbitos objetivo y subjetivo de la función interventora y después se comentan las actuaciones que se despliegan en las distintas fases de ejercicio de la misma, a saber: fiscalización previa o crítica, intervención del reconocimiento de las obligaciones y de la comprobación de la inversión, intervención formal de la ordenación del pago y, por último, intervención material del pago.

Como ya hemos señalado en otro lugar, la nueva LGP continúa la tónica de relajación de controles que se había ido plasmando en el texto legal anterior. Así resulta que la función interventora

queda mitigada por la posibilidad de que la misma se vea sustituida, respecto de toda la actividad de un determinado organismo autónomo o de algunas áreas de gestión, por el control financiero permanente (art. 149.2 de la LGP). Del mismo modo, corroborando la idea expuesta, existen actos no sujetos a despliegue de la fiscalización previa (art. 151 de la LGP) y aún se contempla el ejercicio de una fiscalización o intervención limitada, que se contenta con la comprobación de determinados requisitos básicos (art. 152 de la LGP). Ambos regímenes son tratados por Juan CALVO, que considera lógicas las excepciones a la fiscalización previa.

El autor se refiere también a las consecuencias derivadas del ejercicio de la función interventora, lo que supone entrar a considerar el régimen de los *reparos* de la Intervención, así como de las *discrepancias* sobre los mismos que puedan plantearse a la IGAE y los efectos de la *omisión de la fiscalización* cuando esta fuese preceptiva (arts. 154 a 156 de la LGP).

Termina el estudio del control interno con la observación del alcance de los controles financiero permanente y la auditoría pública. La principal finalidad del primero, resaltada por el autor, es la de promover la mejora de las técnicas y procedimientos de gestión económico-financiera a través de las propuestas o informes que se deduzcan de los resultados de los mismos. Se trata de comprobar, como señala el artículo 157 de la LGP, de una forma continuada la actuación económico-financiera de los distintos servicios y organismos públicos, verificando si se ajustan al ordenamiento, así como a los principios generales de buena gestión financiera y cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y equilibrio financiero. Este control alcanza a la verificación de la eficacia y eficiencia, así como el adecuado registro y contabilización de la totalidad de las operaciones realizadas por cada organismo y su fiel reflejo en las cuentas y estados que deban formar.

Por su parte, la auditoría pública consiste, según establece el artículo 162 de la LGP, en la verificación, realizada con posterioridad y efectuada de forma sistemática, de la actividad económico-financiera del sector público estatal, mediante la aplicación de los procedimientos de revisión selectivos contenidos en las normas de auditoría e instrucciones que dicte la IGAE. Esta ha de elaborar un *plan anual de auditorías* (art. 165 de la LGP). Observándose también en el libro las modalidades que puede adoptar la auditoría pública: auditoría de regularidad contable, auditoría de cumplimiento y auditoría operativa (art. 164.1 de la LGP).

El capítulo quinto se dedica al estudio del control jurisdiccional o *externo* del que se encarga, en nuestro sistema, el Tribunal de Cuentas. Al comienzo se alude al papel desempeñado por el Tribunal de Cuentas de la Unión Europea en el Tratado por el que se establece una Constitución para Europa y sigue con la observación de la naturaleza jurídica que tiene el español, así como su estructura organizativa, analizando por separado la función fiscalizadora encomendada al Tribunal y el despliegue de la jurisdicción contable.

En el siguiente capítulo se mencionan algunas actuaciones de las Cortes Generales en las que se concreta el control político de la actividad presupuestaria estatal: aprobación del objetivo de estabilidad presupuestaria; aprobación del Presupuesto; aprobación de créditos extraordinarios y suplementos de crédito; aprobación de la Cuenta General del Estado y de los Informes que presente el Tribunal de Cuentas. Luego se señalan los medios de control parlamentario genéricos que pueden,

no obstante, emplearse durante la ejecución presupuestaria para posibilitar la vigilancia de la gestión financiera pública. Es el caso de las mociones, interpelaciones al Gobierno de la Nación, constitución de comisiones de investigación, debates en la Comisión de Presupuestos, verificación del cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, información periódica que ha de rendirse al Parlamento, etc., destacando el específico control sobre el empleo de los llamados «gastos reservados» y el procedimiento para la aprobación de la Cuenta General del Estado.

El libro termina aludiendo al concepto que el Seminario de Derecho Financiero de la Universidad Complutense manejaba de la Contabilidad Pública como disciplina auxiliar del Derecho Presupuestario y resalta las referencias que a la misma se realizan en el texto de la nueva LGP, deteniéndose en la delimitación de competencias que en materia contable se realiza por esta ley, así como los principios contables públicos recogidos en la misma, las cuentas anuales que han de formular las entidades del sector público estatal y la significación del Plan General de Contabilidad Pública.

Miguel Ángel Martínez Lago